

INFORMATIONSVÆRDIEN AF CSR



Udarbejdet af:

Lisbet Jakobsen

Jasmin Serrano

HD(R) Copenhagen Business School

Vejleder:

Thomas Kaas Selsø

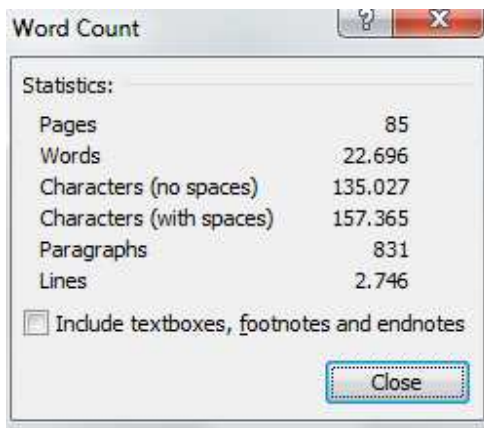
Dato:

13. maj 2013

Indholdsfortegnelse

Indholdsfortegnelse.....	2
Executive Summary	4
Indledning	6
Problemformulering.....	7
Målgruppe	7
Afgrænsning	8
Metode	9
Teori.....	9
Empiri.....	10
Kildekritik	11
Definition	12
Struktur.....	14
Kapitel 1: Rapporteringskravet til CSR – lovgivere og regnskabsbrugere.....	15
1.1 Lovgivning	15
1.1.2 Hvad er CSR	15
1.1.3 Krav til CSR rapportering efter Årsregnskabsloven.....	17
1.1.4 Beskrivelse af UNGC	18
1.1.5 Del konklusion – Lovgivning.....	22
1.2 Regnskabsbrugere	22
1.2.1 Hvem er regnskabsbrugerne.....	22
1.2.2 Regnskabsbrugernes informationsbehov	26
1.2.3 Del konklusion: Regnskabsbrugere.....	32
1.3 Efterlevelse af lovgivning og regnskabsbrugernes behov	33
1.3.2 Del konklusion: Efterlevelse af lovgivningen.....	37
Kapitel 2: Revisors udtalelse omkring virksomhedens CSR.....	38
2.1 Det retvisende billede af CSR.....	38
2.1.1 CSR som en del af ledelsesberetning eller supplerende beretning Årsregnskabslovens § 99a stk. 3...	39
2.1.2 CSR som en del af FN's retningslinjer - Årsregnskabslovens § 99a stk. 7.....	46
2.1.3 Andre standarder for rapportering og styring af CSR.....	50
2.1.4 Del konklusion – Det retvisende billede af CSR.....	55

2.2 Revisors udtalelse.....	57
2.2.1 Revisors rolle	58
2.2.2 Typer af revisorerklæringer	60
2.2.3 Anvendelse af standarder og revisorerklæring i praksis	65
2.2.4 Del konklusion – Revisors udtalelse	70
2.3 Forslag til valg af standarder, revisor erklæring og placering af CSR rapportering.....	71
2.3.1 Fokus på at være bæredygtig	71
2.3.2 Fokus på primære interessenter der anvender CSR rapporteringen	72
2.3.3 Fokus på primære interessenter der ikke anvender CSR rapporteringen.....	73
2.3.4 Del konklusion Forslag til placering af CSR rapportering, valg af standarder og revisor erklæring ...	74
Forslag til opstramning af loven	74
Konklusion	79
Perspektivering.....	82
Litteraturliste	83



Faktiske sider 79,5

Executive Summary

This thesis aims to examine the legal requirements and the users' needs for Corporate Social Responsibility ("CSR") reporting, as well as the possibility of obtaining an audit assurance regarding the report.

The thesis only concerns companies in Denmark which are required to publish a CSR report. These companies are, as stated in Danish Financial Statement Act § 99a, large companies, more specifically companies which are in class large C and class D¹.

The authors look into requirements regarding the reporting, stated in the Danish Financial Statement Act. Here it is specifically stated, that the CSR report should either be a part of Management's Report in the Annual Report, Supplementary Report or as an independent report on the company's website. Companies can also join United Nation's Global Compact (UNGC) and create a Communication on Progress (COP) report to UNGC. The COP report is not part of the Annual Report as the other alternatives are.²

The report should revolve around issues regarding human rights, labour, environment and anti-corruption.

CSR reporting has been obligatory for large companies in Denmark since 2009. To show the compliance development, the authors have, in this thesis, integrated a study made by Copenhagen Business School (CBS) regarding companies' compliance to the law. The report shows a positive development from 2009 to 2011. There are still a few companies that do not comply with the law, however those who are abiding the law have been actively using international reporting standards and place the report many different places, for example as part of the Management Report in the Annual Report and on the company's website. This increases the availability of the CSR report for the users.

To gain knowledge about Annual Report users' needs of CSR reporting, the authors analyse users' needs using IASB Conceptual Framework's defined users. It is identified that by satisfying the primary users³ of the Financial Report's needs, secondary users'⁴ basic needs, will also be covered.

¹ For more information about class C and D see under "Definition"

² See page 46 in this thesis

³ Investors

⁴ employees, customers, suppliers, etc.

Also, primary users use the Annual Report to decide whether or not to invest in the company. Decisions are made on the basis of the company's activity and profitability. The Financial Report⁵ gives the investors an insight to the company's financial situation in a certain period of time. In able to decide whether or not to invest, the investor needs historical data as well as data that can tell them about the future. Here CSR report is relevant, as a company's CSR initiatives have a great impact on their reputation which affects the company's future growth, especially in a growing global society.

CSR reporting shall show the true and fair value of the topics it presents for it to be useful in decision making. True and fair value of the reporting is secured by having laws and guidelines that supports it. An independent third party's opinion on the report adds credibility to it.

To figure out whether laws and guidelines established for CSR reporting supports the true and fair value of the reporting, the six levels in the IASB Conceptual Framework is used, to analyse regulations in Danish Financial Statement Act, UNGC guidelines to COP report and other international standards regarding CSR reporting.

The authors identified, that regulations in Danish Financial Statement Act, UNGC's guidelines nor other international standards alone supports the true and fair value of CSR report. A combination of each will give a better true and fair value of a CSR report.

An auditor can give a reasonable or limited assurance to add credibility on CSR report. It however requires not only a lot of knowledge regarding the reported topics but also a certain maturity in the regulations and guidelines that supports it. By looking in to 10 of the biggest companies in Denmark, it is seen, that these companies get either no assurance or limited assurance on their CSR report. Class D companies use a combination of different regulations and international standards, but settles for a limited assurance, simply because guidelines for CSR reporting have not reached its maturity.

Finally, the authors of this thesis give recommendation as to which regulations and guidelines to use, whether to get an auditors opinion, and where to place the CSR report, depending on the user's needs and the company's objectives. Regardless of what the company's objectives are, whether it is to become a sustainable company or merely to satisfy the primary users of the Annual Report, an analysis of the users is required to be able to identify their needs and how to proceed with the reporting.

The authors of this thesis also state their recommendation as to how to improve laws regarding CSR reporting, to ensure a true and fair value of the report.

⁵ Income Statement and Balance sheet

Indledning

Allerede i 1970 var der et øget fokus på virksomheders sociale ansvar, og det gav en stor debat, da der var økonomer som mente, at det lå langt udover virksomhedernes ansvar. Milton Friedman som var en af USA's førende økonomer udtalte i 1970:

”Der er et og kun et socialt ansvar for virksomheder. Det er at bruge sine ressourcer og engagere sig i aktiviteter med det formål at øge sin profit”⁶

Siden 1970 har der været en stigende interesse for virksomheders sociale ansvar (Corporate Social Responsibility) som årene er gået. Dels er der kommet en del lovgivning på området som tvinger større virksomheder til at forholde sig til deres sociale ansvar og rapportere dette i ledelsesberetningen ved aflæggelse af deres årsrapport, og dels stilles der større og større krav fra den øvrige omverden til hvordan virksomheder forholder sig til deres ansvar som vedrører sociale, miljømæssige og menneskeretlige problemstillinger.

Loven om obligatorisk CSR rapportering for virksomheder i regnskabsklasse store C og D i Danmark har været vedtaget til at gælde siden 2009.⁷ Det er dog ikke kun lovgivere som virksomheden skal tilfredsstille. Interessenter benytter i højere grad CSR oplysninger til deres beslutninger⁸, da virksomheders sociale ansvar i stigende grad påvirker forbrugernes købelyst og dermed også har indflydelse på om en investering er rentabel eller ikke rentabel.

På baggrund af den stigende interesse for CSR, er det vigtigt for virksomhederne, at de undersøger hvilke lovkrav der foreligger på området, samt hvilket informationsbehov interessenterne har for på den måde at kunne tilfredsstille interessenterne behov.

For at interessenterne kan danne beslutninger på baggrund af en rapportering, skal rapporteringen være retvisende⁹. Personer, der ikke har direkte adgang til virksomhedens interne data, vil have svært ved at vurdere det retvisende billede af rapporten. Det retvisende billede sikres dog gennem strammere regler og øges yderligere af en udtalelse fra en uafhængig tredjepart.

⁶ <http://www.etik.dk/artikel/409185:Virksomhedsetik--Er-CSR-godt-eller-daarligt> Bilag 1 og Bilag 1.1

⁷ <http://www.samfundsansvar.dk/lovkrav>

⁸ Tænks undersøgelse jf. bilag 2. Jf. også under side 24, hvor denne bliver yderligere gennemgået.

⁹ Årsregnskabslovens § 11

Kendskab til lovkrav, interessenternes informationsbehov, retningslinjer der imødekommer det retvisende billede og revisors udtalelse, er alle sammen med til at øge informationsværdien af CSR og vil blive behandlet i denne HD(R) hovedopgave.

Problemformulering

Vi ønsker at belyse rapporteringskravet til Corporate Social Responsibility (herefter ”CSR”), herunder virksomheders tiltag til at rapportere CSR der overholder lovgivningen, men samtidig dækker regnskabsbrugernes behov.

Ydermere skal det undersøges om retningslinjerne i Årsregnskabsloven er tilstrækkelig til at opnå det retvisende billede af CSR. Samtidig skal det undersøges hvad der skal til, for at revisor kan afgive en udtalelse om CSR med høj grad af sikkerhed og dermed ligestille CSR rapporteringen med årsregnskabet.

Rapporteringskravet til CSR – lovgivere og regnskabsbrugere

- Hvad er CSR og hvilke krav er der til CSR rapportering efter dansk lovgivning (Årsregnskabsloven)
- Hvad er regnskabsbrugernes behov for CSR? Kan dette behov ligestilles med behovet for årsregnskabet?
- Formår virksomheder at leve op til lovgivningen og samtidig dække regnskabsbrugernes behov?

Revisors udtalelse omkring virksomhedens CSR

- Hvordan definerer Årsregnskabsloven det retvisende billede af årsregnskabet, og er retningslinjerne i loven tilstrækkelige til at opnå det retvisende billede af CSR rapporteringen?
- Hvilke former for revisor udtalelse findes til CSR rapportering og kan revisor afgive en udtalelse vedrørende CSR med høj grad af sikkerhed?
- Hvilke standarder og revisorudtalelse skal virksomheden vælge for bedst at imødekomme CSR brugernes behov?

Målgruppe

Hovedopgaven forklarer og analyserer to hovedpunkter i CSR, først og fremmest rapporteringskravene til CSR og dernæst revisors udtalelse omkring CSR rapporten.

Denne opgave er derfor målrettet til de virksomheder der er blevet pålagt at rapportere om CSR og ønsker at få klarlagt, hvad lovgivningen kræver, og hvad regnskabsbrugere ønsker fra en CSR redegørelse, samt hvordan de bedst imødekommer krav om det retvisende billede.

Hovedopgaven er også nyttig til regnskabsbrugere der ønsker at få klarlagt, hvad revisors udtalelse omkring CSR rapportering har af betydning for deres anvendelse af CSR rapporteringen. Samt de virksomheder der ønsker at vide, hvad der kræves for at opnå en erklæring med sikkerhed på deres CSR rapportering.

Lov- og standardudsteder kan også drage nytte fra hovedopgaven, da den viser de mangler der er i loven/standarder for at kunne imødekomme det retvisende billede. Samtidig gives der forslag til opstramning af loven.

Afgrænsning

Hovedopgaven berører kun danske lov og internationale standarder der er relevante for virksomheder i Danmark i regnskabsklasse store C og D som ikke har investering som deres kerne aktivitet. Hovedopgaven vil derfor kun omhandle den obligatoriske CSR rapportering og ikke frivillig rapportering i Danmark. Undtagelsen i Årsregnskabslovens § 99 a stk. 7 vedrørende tilslutning til FN's Principper for ansvarlige investeringer vil heller ikke blive gennemgået, da disse retningslinjer kun er relevante for de virksomheder hvis kerne aktivitet er investering.

Hovedopgaven beskæftiger sig ikke med, hvordan virksomhederne implementerer CSR strategier, men ser på de krav og regler der er til rapporteringen, sammenholdt med den værdi som CSR rapporteringen giver regnskabsbrugere.

I opgaven gennemgås en undersøgelse lavet af Copenhagen Business School¹⁰ for at belyse, hvor langt virksomhederne er kommet med at efterleve lovkravet omkring CSR rapporteringen. Der tages udgangspunkt i rapporten som er udarbejdet i 2012 for regnskabsåret 2011, da der endnu ikke er udarbejdet en for regnskabsåret 2012. Alle andre informationer, så som årsrapporter/CSR rapporter der benyttes i denne hovedopgave vil dog være for 2012, medmindre det seneste er fra 2011.

¹⁰ Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven

Under 2.1.3 vil der blive gennemgået internationale standarder til brug for CSR rapporteringer, det er dog kun GRI og AA1000 APS standarder der gennemgås, da andre internationale standarder vedrører specifikke emner, som for eksempel ISO standarder der relaterer sig til miljøet. Formålet er at give en overordnet forståelse for, hvad internationale standarder kan hjælpe med at afklare, og det opnås bedst ved at gennemgå standarder som ikke er særlige specialiserede.

Under 2.2.3 vil der blive foretaget gennemgang af 10 virksomheder (5 der følger regnskabsklasse D og 5 der følger regnskabsklasse C) for at se, hvilke standarder og revisionserklæringer de har valgt til deres CSR. Denne gennemgang foretages ikke for at danne en statistisk konklusion, men blot for at se, hvad nogle virksomheder gør i praksis og være en inspiration til andre virksomheder i samme klasse.

Metode

Den metodiske tilgang for denne hovedopgave er deduktiv, da der anvendes teori til at komme frem til empiri. Hovedopgaven er delt op i to kapitler. Kapitel 1: Rapporteringskravet til CSR – lovgivere og regnskabsbrugere og Kapitel 2: Revisors udtalelse omkring virksomhedens CSR

Teori

Til undersøgelse af kravene til CSR rapporteringen anvendes Årsregnskabsloven, da vi ser på kravene til virksomheder i Danmark.

IASB's begrebsramme niveau 1 "Brugernes informations behov" benyttes i forbindelse med analysering af regnskabsbrugernes behov for CSR. Begrebsrammens definerede regnskabsbrugere stilles op mod de 4 indholdskrav til CSR jf. Årsregnskabsloven og UNGC (Menneskerettigheder, Arbejdsrettigheder, Miljø og Anti-korruption). Begrebsrammens regnskabsbrugere vurderes oplagt til analysens formål, da det er de samme regnskabsbrugere som Årsregnskabsloven nævner, den eneste forskel er, at begrebsrammen opdeler regnskabsbrugere i primære og sekundære brugere, dette bliver behandlet nærmere under Kapitel 1.

IASB's begrebsramme benyttes også til analysering af det retvisende billede af CSR. Begrebsrammens 6 niveauer stilles op mod de retningslinjer der findes i Årsregnskabsloven vedrørende specifikt CSR. IASB's begrebsramme er målrettet til de finansielle data i årsrapporten (årsregnskabet), men da der endnu ikke er udarbejdet en begrebsramme målrettet til den ikke finansielle del af årsrapporten, og da

Årsregnskabslovens regler om det retvisende billede tager udgangspunkt i IASB's begrebsramme,¹¹ og Årsregnskabslovens regel omkring det retvisende billede gælder for hele årsrapporten, vurderes begrebsrammen for anvendelig til at besvare spørgsmålet om hvorvidt retningslinjer i Årsregnskabsloven vedrørende CSR er tilstrækkelige til at opnå det retvisende billede af rapporteringen.

For at finde ud af hvilke retningslinjer der bedst imødekommer det retvisende billede af CSR rapporteringen analyseres reglerne i andre internationale vejledninger eller standarder, COP, GRI og AA 1000 APS, i forhold til IASB begrebsrammens niveauer.

Ydermere anvendes ISAE 3000 vedrørende revisor erklæringer for at besvare spørgsmålet om muligheden for at afgive en erklæring til CSR med høj grad af sikkerhed.

Der henvises til afsnittet "Kildekritik" til vurdering af validitet og pålideligheden af de anvendte teorier.

Empiri

Der anvendes primære og sekundære data af kvalitative karakter i hovedopgaven, dog mest sekundære data.

I hovedopgaven er der indhentet rapporter fra erhvervsstyrelsens hjemmeside, samt anvendt andre litteratur bøger udarbejdet af blandt andet statsautoriseret revisorer.

Ydermere er der indhentet årsrapporter for 10 virksomheder for at gennemgå deres valg af standarder og revisorerklæring.

Pålideligheden og validiteten af empiri er vurderet under afsnittet "Kildekritik".

De mest aktuelle data er anvendt, men selvom hovedopgaven er udarbejdet i foråret 2013, er de fleste anvendte data publiceret i 2012 og vedrører faktiske undersøgelser i 2011 eller primo 2012, dette vurderes tilstrækkeligt, da man for eksempel endnu ikke kan undersøge resultater af CSR rapporter for regnskabsår 2012, hvis man antager, at virksomheder har regnskabsafslutning

¹¹ Finansiell Rapportering – teori og regulering – Side 194

31.12.2012, dermed vil nogle årsrapporter ikke blive offentliggjort inden udgangen af maj 2013. Derudover vurderes det, at der ikke være en stor forskel i data der er resultatet af en undersøgelse fra 2011 mod 2012, da ændringen i regnskabsbrugernes behov må forventes ikke at være markante fra år til år. Dette ændrer sig gradvist, på samme måde som lovændringer der ikke ændrer sig fra det ene år til det andet. Der kommer lovforslag der kan tage nogle år at blive vedtaget, under undersøgelsesfasen er forfatterne til denne hovedopgave derfor særlig opmærksomme på lovforslag der endnu ikke er vedtaget, men de vil først få betydning for besvarelsen af hovedopgaven hvis der er en stor sandsynlighed for, at lovforslaget vil blive vedtaget inden for den nærmeste fremtid (1-3 år).

Kildekritik

Der benyttes forskellige litteratur til udarbejdelsen af hovedopgaven, noget af litteraturen er udarbejdet af statsautoriserede revisorer eller andre forskere, hvorfor det må antages, at informationerne som er anvendt er skrevet af kompetente forfattere. Man kan dog diskutere hvor objektivt dette litteratur er. For at minimere inddragelse af forfatternes subjektive meninger er litteraturet anvendt i samspil med publikationer, vejledninger og lovrammer udstedt af en anderkendt uafhængig part.

IASB's Begrebsramme: Denne er udstedt af eksternt anderkendt uafhængig part og har været anvendt til udarbejdelse af loverammer, hvorfor den vurderes som et validt redskab til analysering af CSR's retvisende billede. IASB's begrebsramme findes på adskillige hjemmesider, men der er taget udgangspunkt i den der fremgår af litteratur bogen "Finansiell rapportering – teori og regulering 2. udgave" da den indeholder forklaring af de forskellige bestanddele af begrebsrammen.

Årsregnskabsloven: Loven er vedtaget af lovgivende instanser. Årsregnskabsloven er reglen over alle regler inden for regnskabsaflæggelse, hvorfor den vurderes pålidelig og valid til analyse formål. Årsregnskabsloven er tilgængelig på www.retsinformation.dk.

UN Global Impacts COP vejledning: FN er en respekteret ekstern part. Årsregnskabsloven henviser selv til UN Global Impact, hvorfor det antages at vejledningen er fra en valid og troværdig kilde.

Erhvervsstyrelsens publikationer og vejledninger: Erhvervsstyrelsen er en lovgivende instans hvorfor det antages, at deres publikationer og vejledninger er pålidelige og valide.

Copenhagen Business Schools undersøgelse: Undersøgelsen er offentliggjort på erhvervsstyrelsens hjemmeside, det forventes derfor at undersøgelsen har været under erhvervsstyrelsens gennemgang, derudover er den underskrevet af erhvervsminister Annette Vilhelmsen, hvorfor det antages, at der er tale om pålidelige data.

Global Reporting Initiative (GRI) Standarder: GRI er en anderkendt standard udsteder og benyttes af mange virksomheder især børsnoterede, hvorfor den accepteres som en valid og troværdig kilde.

AA 1000 Standarder: AccountAbility er en anderkendt standard udsteder og benyttes af mange virksomheder især børsnoterede, hvorfor den accepteres som en valid og troværdig kilde.

ISAE3000: Udstedt af anderkendt standard udsteder IFAC. Denne standard anvendes af tusindvis af virksomheder og har været anvendt i mange år, hvorfor de accepteres som en valid og troværdig kilde.

De 10 årsrapporter gennemgået under 2.2.3 vurderes valide til analysens formål, da disse er udgivet af virksomhederne selv og underskrevet af en uafhængig revisor.

Definition

Corporate Social Responsibility ("CSR") kendt som samfundsansvar i dansk lovgivning

Finansiell rapportering – årsregnskabet, de kvantitative data i årsrapporten.

Ikke-finansiell rapportering – heri indgår ledelsesberetning, redegørelse for CSR, supplerende beretning, de kvalitative data i årsrapporten.

Årsrapport – mindste krav jf. årsregnskabslovens § 18 stk. 1 og 22 stk. 2: revisors påtegning eller erklæring, ledelseserklæring, ledelsesberetning, redegørelse for anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter.

Årsregnskabet – ved årsregnskabet menes redegørelse for anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter.

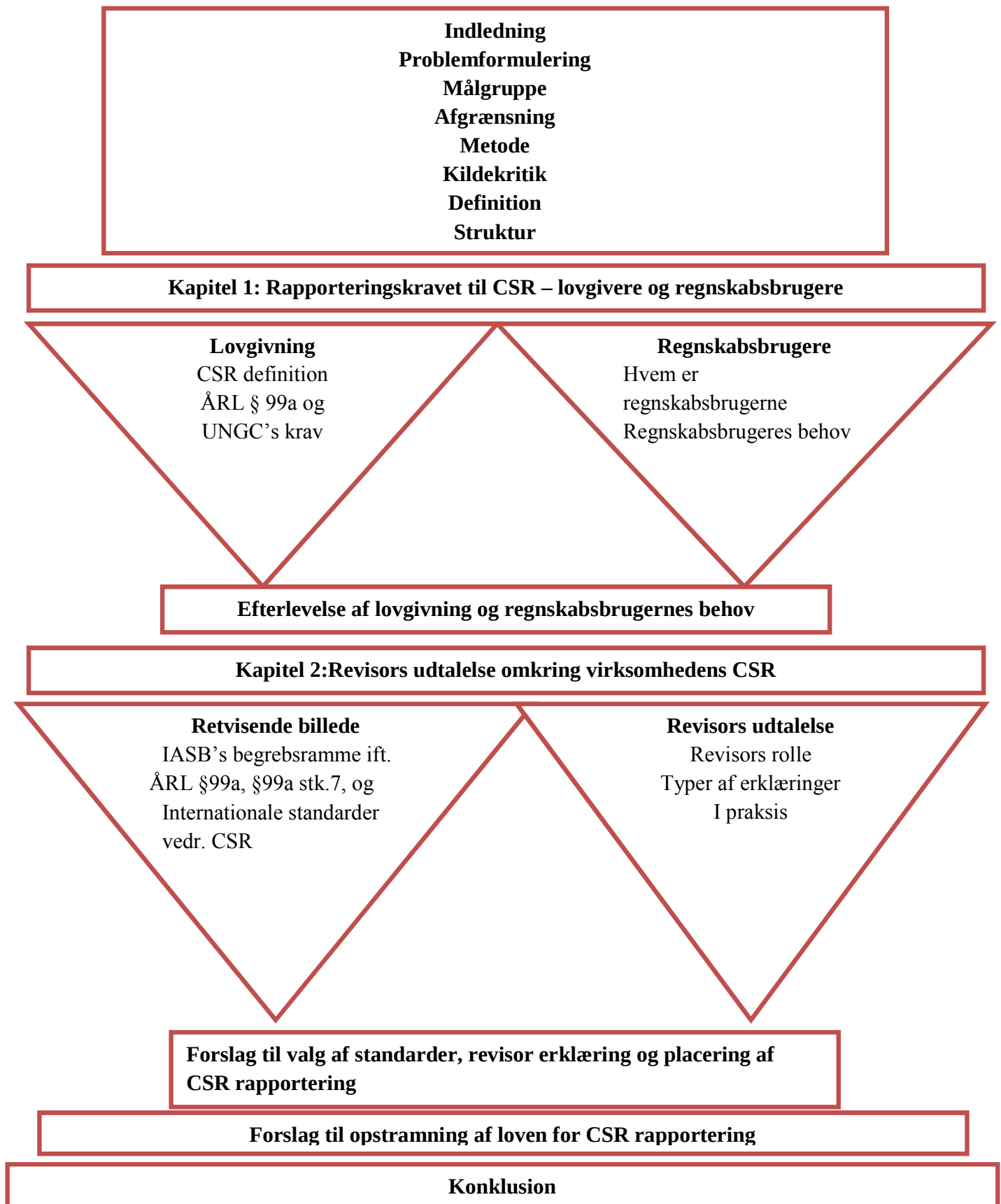
FASB – Financial Accounting Standards Board

Regnskabsklasse store C: ÅRL § 7, stk. 3, Store virksomheder i regnskabsklasse C er virksomheder, som overskrider mindst to af nedenstående tre størrelsesgrænser:

- En balancesum på 143 mio. kr.
- En nettoomsætning på 286 mio. kr.
- Et gennemsnit antal heltidsbeskæftigede på 250.

Regnskabsklasse D: ÅRL § 7, stk. 4, Statslige aktieselskaber og virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land.

Struktur



Kapitel 1: Rapporteringskravet til CSR – lovgivere og regnskabsbrugere

CSR rapportering har været en lovkrævet rapportering siden 2009. Loven er blevet vedtaget til at gælde for store virksomheder i Danmark (Regnskabsklasse store C og op efter), som følge af omverdenens stigende fokus på samfunds- og miljømæssige forhold. Dette kapitel vil derfor handle om lovgivningskrav til CSR rapporteringen samt regnskabsbrugernes behov for denne slags rapportering. Kapitlet starter med at forklare hvad CSR er, for at give læser et hurtigt indblik i emne feltet og afsluttes med en vurdering af, om virksomhederne lever op til lovgivningen og regnskabsbrugernes behov.

De spørgsmål der bliver behandlet i dette kapitel er:

- Hvad er CSR og hvilke krav er der til CSR rapportering efter dansk lovgivning (Årsregnskabsloven)?
- Hvad er regnskabsbrugernes behov for CSR? Kan dette behov ligestilles med behovet for årsregnskabet?
- Formår virksomheder at leve op til lovgivningen og samtidig dække regnskabsbrugernes behov?

1.1 Lovgivning

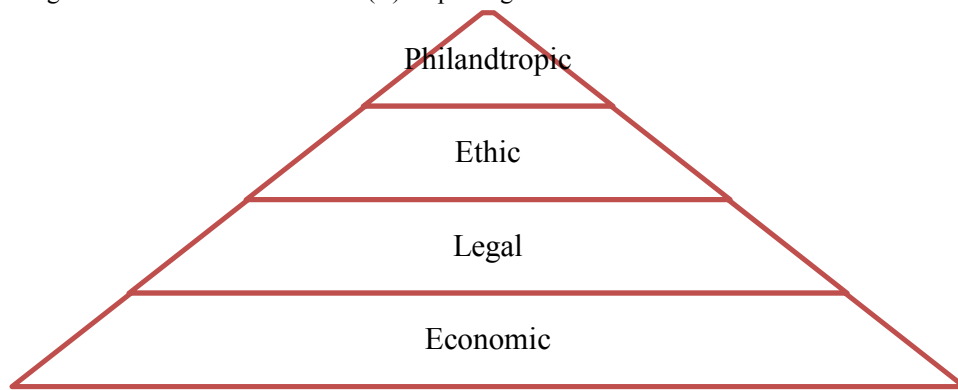
Hvad er CSR og hvilke krav er der til CSR rapportering efter dansk lovgivning (Årsregnskabsloven)?

I dette afsnit gives en kort beskrivelse af Corporate Social Responsibility, men hovedsageligt handler afsnittet om de regler der er, i Årsregnskabsloven, fremsat om CSR rapportering. For at give læserne forståelse for emnefeltet og kende til kravene i lovgivningen.

1.1.2 Hvad er CSR

Virksomhedens Corporate Social Responsibility defineres som: "Virksomheders sociale ansvarlighed, der indbefatter de økonomiske, lovmæssige, etiske og filantropiske forventninger, som samfundet har til organisationer på et givet tidspunkt i tiden"¹². Som en del af CSR, er der de lovkrævede handlinger, samt de frivillige handlinger som virksomhederne foretager sig for at agere filantropisk, etisk, lovligt og økonomisk korrekt.

¹² CSR med succes – fra teori til praksis, s. 17



Figur 1: Carolls CSR pyramide, CSR med succes – Fra teori til praksis, s. 18¹³

Carolls CSR pyramide benyttes, da den på en klar og overskuelig måde definerer, hvad der bør indgå som en del af en virksomheds CSR overvejelser. Derudover hænger de 4 punkter godt sammen med regnskabsbrugernes informationsbehov som vil blive behandlet senere i denne opgave.

- Philanthropic: En virksomheds filantropiske tiltag er tiltag, som virksomheden tager til gavn for andre. Som eksempel kan nævnes donationer. Sådanne tiltag vil i sig selv ikke direkte øge profitten i virksomheden, men tiltagene kan gøre regnskabsbrugernes støtte til virksomheden større, hvormed der kan forekomme en øget profit. Sådanne handlinger ønskes af virksomheden, samt interessenterne.
- Ethic: En virksomhed bør agere etisk korrekt, hvilket kan beskrives med ordsproget: “Gør mod andre, som du vil, de skal være mod dig¹⁴”. Som eksempel kan den store omtale der var om Bestseller nævnes, at de sælger tøj som indeholder stoffer som kan virke kræftfremkaldende.¹⁵ Dette er uetisk, da Bestseller ikke selv ville ønske at være udsat for en sådan risiko. At virksomhederne udviser etisk adfærd er en forventning fra interessenterne og bør være et ønske fra virksomhedens synsvinkel. Når der tales om, at virksomhederne udviser dårlig etisk adfærd, er der som regel tale om fortsættelige handlinger, da virksomhederne godt ved at den givne handling er til skade for samfundet.
- Legal: Virksomheder skal overholde den gældende lovgivning. Legal kan ofte sidestilles med at udvise etisk adfærd, da et brud på loven ofte vil være til skade for samfundet og til fordel for

¹³ CSR med succes – fra teori til praksis, kapitel 1

¹⁴ <http://www.udfordringen.dk/bibel/kapitel.php?ID=42&nr=6>, Bilag 3

¹⁵ <http://ekstrabladet.dk/kup/sundhed/article1867976.ece>, Bilag 4

virksomheden selv. At virksomhederne overholder den pågældende lovgivning forventes af interessenterne, såvel som for resten af offentligheden og bør være et ønske fra virksomhedens side.

- Economic: Virksomhederne skal bidrage økonomisk til samfundet. Dette gøres gennem for eksempel skatter, udbyttebetalinger mv. som følge af et genereret overskud. At generere profit kræves af samfundet og interessenterne og bør være et ønske fra virksomheden selv.

1.1.3 Krav til CSR rapportering efter Årsregnskabsloven

Det er frivilligt for virksomheder om de arbejder med CSR¹⁶, men som følge af regeringens handlingsplan af 2008¹⁷ kom der i 2009 et krav i Årsregnskabsloven § 99a om, at alle virksomheder i regnskabsklasse store C og D skal forholde sig til CSR og redegøre for deres CSR i ledelsesberetningen i årsrapporten. Såfremt en virksomhed ikke har nogen politikker som vedrører CSR, skal dette fremgå af ledelsesberetningen. Virksomheden kan frit vælge hvor vidt der oplyses om CSR i ledelsesberetningen eller om der som fremgår af Årsregnskabslovens § 99a stk. 3:

- 1) Rapporteres i en supplerende beretning til årsrapporten hvortil der henvises i ledelsesberetningen
- 2) Rapporteres på virksomhedens hjemmeside, hvortil der henvises i ledelsesberetningen

Virksomhederne skal som en del af CSR rapporteringen redegøre for følgende punkter efter Årsregnskabslovens § 99 a stk. 2:

1. Virksomhedens politikker for samfundsansvar, herunder eventuelle standarder, retningslinjer eller principper for samfundsansvar, som virksomheden anvender.
2. Hvordan virksomheden omsætter sine politikker for samfundsansvar til handling, herunder eventuelle systemer eller procedurer herfor.
3. Virksomhedens politikker for at respektere menneskerettighederne og for at reducere klimapåvirkningen ved virksomhedens aktivitet
4. Virksomhedens vurdering af, hvad der er opnået som følge af virksomhedens arbejde med samfundsansvar i regnskabsåret, samt virksomhedens eventuelle forventninger til arbejdet fremover.

¹⁶ <http://www.samfundsansvar.dk/lovkrav>

¹⁷ Corporate Social Responsibility – en praktisk tilgang, s. 19

Foruden ovenstående er det et krav at redegørelsen opfylder nedenstående punkter:

- Skal give et retvisende billede, ÅRL § 11 og 14
- Skal indeholde alle oplysninger som er relevante for regnskabsbrugeren, ÅRL § 12, stk. 3.
- Skal være udarbejdet på en klar og overskuelig måde, ÅRL §13, stk. 1
- Der skal tages hensyn til de reelle forhold frem for formaliteter uden reelt indhold (substans), ÅRL § 13, stk. 2
- De metoder og målegrundlag, efter hvilke beretningen er udarbejdet skal oplyses, ÅRL §14, stk. 2

Imødekomme krav om retvisende billede gennemgås under kapitel 2.1 "Det retvisende billede af årsregnskabet og CSR".

Datterselskaber er fritaget fra at oplyse om samfundsansvar, hvis moderselskabet oplyser om samfundsansvar for hele koncernen¹⁸. I regeringens handlingsplan af 2008 blev der endvidere opfordret til, at virksomhederne skulle tiltræde FN's Global Compact (UNGC), dette er dog et krav for statsejede selskaber. Virksomheder i regnskabsklasse store C og D kan anvende undtagelsen i Årsregnskabslovens § 99 a stk. 7 og tilslutte sig til UNGC og dermed ikke behøver at aflægge en CSR rapportering i henhold til Årsregnskabslovens § 99 a stk.1 og 2, så længe, at der henvises til den rapport der laves til UNGC.

1.1.4 Beskrivelse af UNGC¹⁹

I 1999 stod FN's daværende generalsekretær Kofi Annan som en del af "World Economic Forum" frem og talte til verdens virksomhedsledere, regeringsledere, politikere, forskere og NGO'er²⁰ for at skabe en diskussion omkring verdenssamfundets økonomiske situation og deres fælles globale udfordringer. Kofi Annan kom med følgende udtalelse som en del af forslaget til en global pagt:

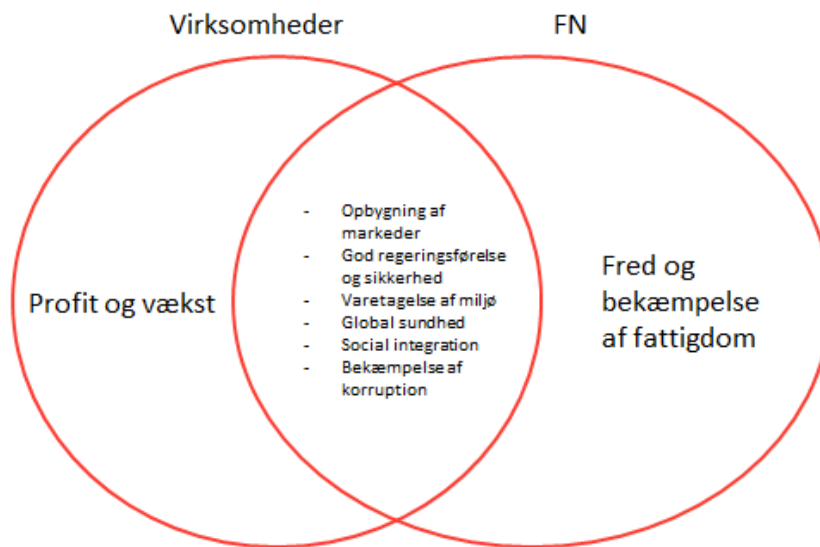
"Jeg foreslår, at I som virksomhedsledere og vi, De forenede Nationer, indleder en global pagt af fælles værdier og principper, som vil give et menneskeligt ansigt til det globale marked."

Der blev taget godt i mod ovenstående udtalelse, da FN's og virksomhedernes interesser blev mere og mere sammenfaldende i takt med at globaliseringen steg.

¹⁸ <http://www.samfundsansvar.dk/lovkrav>.

¹⁹ Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, Lovgivning, forbrugere og medier, kapitel 17

²⁰ NGO: Non-government organisation



Figur 2: Egen tilvirkning med inspiration fra; "Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, lovgivning, forbrugere og medier", s. 196.

Ovenstående figur illustrerer virksomheder og FN's sammenfaldende interesser og er en fin beskrivelse af hvordan CSR er en nødvendighed for at virksomhederne kan generere størst muligt profit. På den anden side af modellen ses FN og deres ønske om at bekæmpe fattigdom og skabe fred i verden, dette ønske kan ikke opnås uden fokus på CSR, hvorfor et samarbejde med virksomhederne vil være den optimale løsning for at både virksomhederne og FN opnår deres mål.

FN og en række virksomheder så derfor mulighederne i at indgå en global pagt, hvorfor pagten i 2000 blev vedtaget. Pagten er i dag verdens største globale initiativ for social ansvarlighed og rummer mere end 8000 medlemmer fordelt på over 130 lande.

Når virksomheder vælger at tiltræde UNGC pagten eller når det kræves af statsejede selskaber forpligter virksomhederne sig til at følge nedenstående 10 principper²¹:

²¹ Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, lovgivning, forbrugere og medier, s. 197 og 198

Menneskerettigheder:

1. Virksomheden bør støtte og respektere beskyttelsen af internationalt erklærede menneskerettigheder.
2. Virksomheden bør sikre, at den ikke medvirker til krænkelse af menneskerettighederne.

Arbejdstagerrettigheder:

3. Virksomheden bør opretholde foreningsfriheden og effektivt anerkende retten til kollektiv forhandling.
4. Virksomheden bør støtte udryddelsen af alle former for tvangsarbejde.
5. Virksomheden bør støtte effektiv afskaffelse af børnearbejde.
6. Virksomheden bør afskaffe diskrimination i relation til arbejds- og ansættelsesforhold.

Miljø:

7. Virksomheden bør støtte en forsigtighedstilgang til miljømæssige udfordringer.
8. Virksomheden bør tage initiativ til at fremme større miljømæssig ansvarlighed.
9. Virksomheden bør opfordre til udvikling og spredning af miljøvenlige teknologier.

Anti-korruption:

10. Virksomheden bør modarbejde alle former for korruption, herunder afpresning og bestikkelse.

Princippet blev formuleret bredt, da de skal kunne anvendes af alle typer af virksomheder uanset oprindelsesland, branche og størrelse. De 10 principper beskriver intet om hvordan de skal føres ud i virksomhederne eller hvornår de enkelte principper er opfyldte, men det tvinger virksomhederne som er medlem af pagten til at forholde sig til principperne og vurdere hvilke principper som er relevante for lige netop deres virksomhed, for på denne baggrund at kunne definere politikker som en del af virksomhedernes CSR strategi.

Formålet med pagten var at virksomhederne skulle forholde sig til ovenstående 10 principper som en del af deres CSR strategier og på den måde vurdere hvad de kunne bidrage med, for på den måde at støtte opnåelsen af de opstillede ”Millennium Development Goals”²² som er nogle mål som blev opstillet af FN i 2000. Målene blev opsat for at etablere en bedre verden at leve i og gik bl.a. ud på at halvere fattigdom og sult i verden inden 2015.

²² Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, Lovgivning, forbrugere og medier, kapitel 17

Beskrivelse af krav til medlemmer af UNGC²³

Virksomhederne tilslutter sig aftalen ved at sende et "letter of commitment" til FN's generalsekretær, samt udfylde et ansøgningsskema på nettet. Brevet skal være underskrevet af virksomhedens administrerende direktør, og det skal udtrykke opbakning og støtte til UNGC's 10 principper.

Som medlem af UNGC er virksomhederne forpligtet til hvert år at udarbejde en "Communication on Progress-rapport" også kaldet en COP rapport. Som en del af indmeldelsen bliver virksomhederne forpligtet til at yde økonomisk støtte til UNGC's arbejde. Den økonomiske bistand er på mellem 500 og 10.000 USD alt efter hvor stor virksomheden er. Ved underskrift af aftalen forpligter virksomheden sig til at:

- Iværksætte forandringer, således at UNGC principperne bliver en integreret del af virksomhedens CSR strategier
- Måle og rapportere deres CSR indsats i form af den årlige COP rapport som beskriver hvor langt de er nået i forhold til deres mål
- Sikre kontinuerlig fremdrift ved at fremsætte mål for det efterfølgende år

Krav til COP rapporten²⁴

COP rapporten skal udarbejdes en gang om året af alle medlemmerne af UNGC som består af virksomheder (det er valgfrit af alle øvrige medlemmer) og uploades til Global Compact's offentlige database, således at rapporten ligeledes er tilgængelig for medlemmernes interessenter. COP rapporten kan enten indgå i årsrapporten eller indgå som en selvstændig rapportering, hvor den for danske selskaber skal følge årsregnskabsloven som tidligere beskrevet. Medlemmerne har ved rapportering i form af COP rapporten forholdsvis frie tøjler til hvordan de vil "fremlægge" året som er gået. De eneste krav som der til rapporten er jf. nedenfor:

- Topledelsen skal erklære deres fortsatte opbakning til UNGC
- Beskrivelse deres politikker og mål som knytter sig til UNGC's 10 principper
- Beskrive deres konkrete handlinger som er udført for at implementere UNGC's 10 principper
- Måling af nuværende samt forventelig effekt af ovenstående beskrivende handlinger

De første 5 år er der kun krav om, at medlemmerne rapporterer om 2 af UNGC's 4 kerneområder (menneskerettigheder, arbejdstagerrettigheder, miljø og anti-korruption), men efter 5 års medlemskab

²³ Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, Lovgivning, forbrugere og medier, kapitel 17

²⁴ Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, Lovgivning, forbrugere og medier, kapitel 17

skal alle kerneområder være beskrevet i rapporten. Såfremt et medlem to år i træk ikke har offentliggjort sin COP rapport som der kræves, vil medlemmet blive slettet fra medlemsdatabasen. COP rapporten kan erstatte den lovpligtige CSR rapportering såfremt den er fyldestgørende²⁵.

1.1.5 Del konklusion – Lovgivning

Kravene til CSR rapporteringen er beskrevet i Årsregnskabslovens § 99a og omhandler alle virksomheder som befinder sig i regnskabsklasse store C eller D.

CSR rapporteringen skal bl.a. indeholde oplysninger om menneskerettigheder, sociale forhold, miljø- og klimamæssige forhold samt korruption. Rapporteres skal placeres som en del af virksomhedens ledelsesberetning i årsrapporten, på virksomhedens hjemmeside eller i form af en supplerende beretning som der henvises til i ledelsesberetningen. Det er et krav at alle statsejede selskaber tiltræder UNGC. Dette er frivilligt for alle andre virksomheder. Ved tiltrædelse til UNGC er det et krav for alle virksomhedsmedlemmer, at der en gang årligt udarbejdes en COP rapport som uploades på UNGC's offentlige database. COP rapporten kan erstatte den lovpligtige CSR rapportering, såfremt der i ledelsesberetningen i stedet henvises til COP rapporteringen.

1.2 Regnskabsbrugere

Hvad er regnskabsbrugernes behov for CSR? Kan denne behov ligestilles med behovet for årsregnskabet?

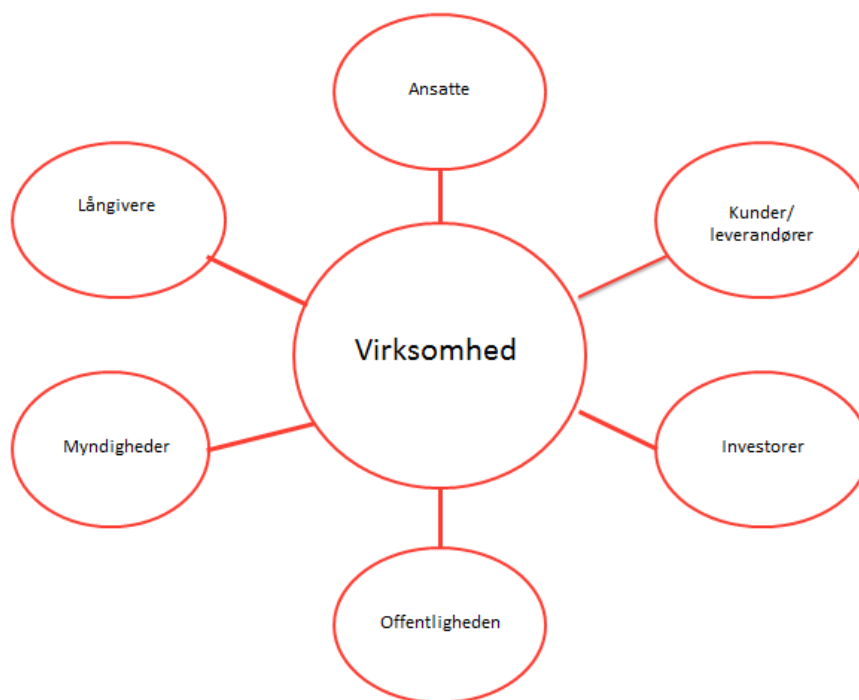
I dette afsnit analyseres regnskabsbrugerne og deres behov for CSR rapportering ved brug af IASB begrebsrammens definerede regnskabsbrugere. Regnskabsbrugere er interessante, da rapporteringen skal, ifølge Årsregnskabslovens § 12 stk. 3, oplyse om forhold der har relevans for regnskabsbrugerne. Formålet med rapporteringen er at tilfredsstille regnskabsbrugernes behov, og loven er til for at virksomhederne kan imødekomme dette behov.

1.2.1 Hvem er regnskabsbrugerne

For at kunne definere regnskabsbrugernes behov er det nødvendigt at definere, hvem regnskabsbrugerne er. Der tages udgangspunkt i begrebsrammens²⁶ definition af regnskabsbrugere:

²⁵ ÅRL § 99a, stk. 7

²⁶ Begrebsrammen er udviklet af FASB kan sidestilles med grundloven begrænset til virksomheders finansielle eksterne rapportering (årsregnskabet) – ”Finansiell rapportering – teori og regulering, 3. udgave, kapitel 5”
For yderligere beskrivelse af begrebsrammen henvises til Kapitel 2.1 i denne hovedopgave



Figur 3: Egen tilvirkning med inspiration fra "Corporate Social Responsibility – En praktisk tilgang", s. 18

Regnskabsbrugerne kan defineres som nuværende og fremtidige interessenter for den pågældende virksomhed. Nedenfor følger de forskellige regnskabsbrugeres interesser:

Ansatte²⁷: Medarbejdersammensætningen som den enkelte virksomhed har, er en central del af hvordan virksomheden præsterer, hvorfor det har afgørende betydning for virksomhedens fremtidige vækst og succes, at der er ansat gode medarbejdere. Mange virksomheder oplever i stigende grad at særligt yngre medarbejdere spørger ind til virksomhedens CSR holdninger. Dette kan skyldes, at der i medierne er en stigende interesse for CSR eller at personen ikke ønsker at arbejde for en virksomhed som for eks. ikke er god ved miljøet eller benytter sig af børnearbejdere. Da det for en virksomhed sjældent er muligt at eksistere uden medarbejdere, er nuværende og kommende medarbejdere en vigtig del af virksomheden.

Der blev i 2011 lavet en undersøgelse som viste, at 54 % af de deltagende nævnte, at de bliver stolte af at arbejde for en virksomhed som er ansvarlige for miljøet, mens der var 35 % som syntes, det er direkte pinligt at arbejde for en virksomhed som ikke gør noget ekstra for miljøet²⁸

²⁷ Corporate Social Responsibility – En praktisk tilgang, s. 21 og 22

²⁸ <http://www.csr.dk/unders%C3%B8gelse-gr%C3%B8n-profil-tiltr%C3%A6kker-medarbejdere>, Bilag 5

Kunder²⁹: Kunderne er ligesom virksomhedernes medarbejdere nogen af de vigtigste regnskabsbrugere for virksomhederne. Dette skyldes, at såfremt der ikke er nogen kunder som ønsker at købe virksomhedens produkter, er der heller intet som virksomhederne kan generere profit af.

Kunderne kan deles op i to grupper: private kunder og erhvervskunder.

- Private kunder: De private forbrugere stiller i stigende grad krav til de ting som de køber, hvorfor dette også stiller krav til virksomhederne. Der kan for eks. nævnes, at der stadig kommer flere og flere mærker til på fødevarer. Dette kan styrke forbrugernes fokus på at vælge eks. økologisk frem for ikke økologisk. Tænk³⁰ lavede for nogle år siden en omfattende undersøgelse³¹ som vidste, at det største fokus på CSR venlige madvarer var i de største byer som f.eks. København. Undersøgelsen dokumenterede at flertallet af de forbrugere som bevidst købte CSR venlige varer var villige til at give 10-40 % mere for varerne. Det blev endvidere i undersøgelsen bevist, at det primært var de yngre kunder som gik op i økologi, mens de ældre gik op i, at varerne var produceret etisk korrekt. Undersøgelsen viste at 62 % af de testede i større eller mindre grad købte etisk mærkede varer. Tænks' undersøgelse understøtter, at det er vigtigt, at virksomhederne forholder sig til CSR, da CSR har stor påvirkning på kundernes købelyst.
- Erhvervskunder³²: Erhvervskunderne stiller i stigende grad krav til leverandøren (virksomheden), dette er medvirkende til at virksomhederne tager flere tiltag i retning mod en god CSR strategi, da det ellers kan resultere i at kunden benytter en anden leverandør. CSR tiltag kan derfor være noget som kunden tvinger virksomheden til at foretage, da det ellers kan resultere i tab af markedsandele.

Leverandører³³: Leverandører er som regel virksomheder som er afhængige af hinanden, da de som regel leverer varer til hinanden som efter sammensætning bliver til et færdigt produkt. Leverandører kan derfor have afgørende betydning for virksomhedens fremtidige drift såfremt de vælger at træffe beslutning om, at de ikke fremover ønsker at fortsætte samarbejdet. Leverandører er som regel bundet til at handle med virksomhederne i større eller mindre grad, da de kan have brug for omsætningen, men

²⁹ Corporate social responsibility – En praktisk tilgang, s. 20 og 21

³⁰ <http://taenk.dk/om-os>, Forbrugerrådet er med til at sikre at forbrugerne ikke vildledes.

³¹ Bilag 2

³² Corporate social responsibility – En praktisk tilgang, s. 20 og 21

³³ Finansiell rapportering – teori og regulering, 3. udgave, s. 222

samtidig kan de også ende ud i dårlig omtale i medierne, såfremt de handler med virksomheder som ikke agerer CSR ansvarligt. Leverandørerne kan derfor sidestilles med de øvrige kunder, da de ofte har mulighed for at til vælge og fra vælge såfremt de ønsker dette.

Investorer³⁴: Eksisterende investorer og kommende investorer er vigtige regnskabsbrugere for virksomhederne. Investorerne kan påvirke virksomhederne i den ene eller den anden retning, og der bliver fortsat et øget fokus på virksomhedernes ansvarlighed overfor samfundet. Investorenes beslutninger træffes til dels ud fra, hvad investoren mener, kan generere størst mulig profit og dels ud fra, om de kan stå inde for virksomheden.

Offentligheden³⁵: Offentligheden er hele samfundet som helhed, offentligheden har en stor interesse for virksomhederne, da det er virksomhederne som sikre beskæftigelsen. På den måde og gennem skatter og afgifter som virksomheder betaler, forsørger virksomhederne offentligheden.

Som en del af offentligheden er medierne, og det er efterhånden blevet daglig dag, at der i medierne tales/skrives om CSR relaterede historier. Der kan enten være tale om klimahistorier, dårlige arbejdsforhold, for dårlig aflønning af udenlandsk arbejdskraft mv. Efterhånden som der bliver et øget fokus på CSR, er det også disse historier som medierne synes er interessante. Som eks. kan nævnes hestekødsskandalen som ramte Danmark og store dele af andre lande i foråret 2013³⁶. Medierne har opdækket sagen mest muligt, da der er tale om en god historie, som vækker forbrugernes interesser som i bund og grund er dem der er med til at drive virksomhederne. Hestekødsskandalen er et bevis på, hvor vigtigt CSR er i virksomhederne. Det er ikke nødvendigvis supermarkederne som sælger kødet som er de skyldige, da det ikke er dem som producerer varerne, men de er forpligtet til at kunne stå inde for de varer de sælger. Samme tilfælde vil være hvis de solgte varer produceret som et led i børnearbejde. Mediernes historier påvirker i større eller mindre grad den restende del af offentligheden. Dette blev allerede i 2009 bevidst, da der i Superbest var en meget omtalte kødskandale i medierne. Denne skandale resulterede i en klar nedgang i salget, da offentligheden søgte andre veje³⁷

Myndigheder³⁸: Myndighederne som regnskabsbruger har stor indvirkning på virksomhederne. Dels er de til for at sikre forbrugerne mod vildledning og dels forsøger de at sikre en bæredygtig fremtid

³⁴ Corporate social responsibility – En praktisk tilgang, s. 19

³⁵ Corporate social responsibility – En praktisk tilgang, s. 22 og 23 samt CSR med succes – Fra teori til praksis, s. 283 - 285

³⁶ Bilag 6

³⁷ <http://www.business.dk/evb-archive/koedskandale-lukker-superbest-butik>, Bilag 7

³⁸ Corporate social responsibility – En praktisk tilgang, s. 18 og 19

gennem love, regler mv. Myndighederne har valgt at fastsætte en række love som tidligere nævnt i opgaven. Disse er ikke for at sige hvad virksomhederne skal gøre af CSR tiltag, men mere på at de tvinger virksomhederne til at forholde sig til CSR. Dette er med til at sikre at virksomheder, såfremt de ikke vil gøre noget for miljøet, vil være tvunget til at oplyse om dette i deres ledelsesberetning for på den måde risikere at tabe markedsandele, hvis det ikke er noget som de øvrige regnskabsbrugere kan stå inde for (eks. Forbrugerne, medarbejderne osv.).

Långivere³⁹: Långivere er ofte en nødvendighed for virksomheder for at kun drive deres forretning. Långivere kan sidestilles med de øvrige investorer, da de indskyder kapital i virksomheden. Det eneste som adskiller långivere fra investorer er, at virksomheden skal tilbagebetale lånet, hvorimod indskudt kapital ikke skal tilbage betales på anden måde end i form af udbytte.

1.2.2 Regnskabsbrugernes informationsbehov

Regnskabsbrugernes informationsbehov er skitseret i tabellen nedenfor ud fra de 4 principper som er opsat af UNGC⁴⁰ og Årsregnskabsloven⁴¹:

Regnskabs- bruger	Menneske- rettigheder	Arbejds- rettigheder	Miljø	Anti-korruption
Ansatte	De ansatte er interesserede i at vide, om virksomheden som de er ansat i overholder menneskerettighederne i forhold til dem selv, de øvrige ansatte både i Danmark og i evt. koncernforbundne selskaber i udlandet.	De ansatte ønsker at vide om arbejdsmæssige forhold i virksomheden er ordentlig. De ansatte ønsker at vide, om hvorvidt virksomheden bevarer arbejdspladser i lokalsamfundet eller flytter til udlandet.	Ingen direkte sammenhæng mellem miljøforhold og ansættelse. Miljøbevidste ansattes behov skal ses som en del af ”Offentligheden”	De ansatte ønsker at vide om virksomheden drives på lovlig vis.
Kunder	Kunderne ønsker at vide, om virksomheden tager ansvar overfor samfundet.			
Investorer	Investorerne ønsker at vide, om virksomheden tager ansvar overfor samfundet for at			

³⁹ Finansiell rapportering – teori og regulering, 3. udgave, s. 222

⁴⁰ Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, Lovgivning, forbrugere og medier, kapitel 17

⁴¹ ÅRL § 99a stk.1

	minimere risikoen i deres investering.			
Offentlighe den	Medierne står klar til at dække en god historie såfremt virksomhederne ikke agerer ansvarligt for samfundet. Den øvrige offentlighed ønsker alle områder belyst som kan ændre værdien for samfundet.			
Myndighed er	Ønsker at vide om menneske-rettighederne overholdes eller om der er behov for nye lovforslag	Ønsker at vide om der er gode arbejdsforhold i virksomhederne eller om der er behov for nye lovforslag som beskytter medarbejdere.	Ønsker at vide om virksomheder agerer bæredygtigt eller om der er behov for at styre virksomheder gennem nye lov eller regler	Ønsker at vide om virksomheden har politiker og principper der forhindrer korruption, eller om der er behov for nye lovforslag der skal hjælpe virksomheder
Leverandør er	Ønsker at vide, om deres samarbejdes partner agerer ansvarligt overfor samfundet således, at de ikke bliver bragt i dårligt lys.			
Långivere	Ønsker at vide, om låntager tager ansvar overfor samfundet for at minimere risiciene som er forbundet med lån stillet til virksomhederne.			

Ifølge begrebsrammen, er det de nuværende og kommende investorer som er den primære regnskabsbruger. Medens alle andre regnskabsbrugere kan ses som sekundære, da deres informationsbehov burde blive afdækket i form af investorenes informationsbehov.

Begrebsrammen beskriver endvidere, at de primære regnskabsbrugere træffer beslutninger på baggrund af forventningen til virksomhedens fremtidige cash flows, hvorfor alle oplysninger som kan have indvirkning på dette er relevant for regnskabsbrugeren. Informationsbehovene for investorerne er, om virksomheden har gjort hvad de kunne for at skabe værdi til investorerne i perioden, og om udviklingen skyldes ledelsens tiltag eller øvrige forhold, som ledelsen ikke har haft mulighed for at påvirke.

Begrebsrammen beskriver dog regnskabsbrugernes informationsbehov generelt og derfor ikke specifikt deres informationsbehov til CSR rapporteringen. Men da det beskrives, at investorenes informationsbehov er alle de informationer som kan påvirke investeringens risiko er det indforstået, at dette også gælder CSR. Da manglende CSR ansvarlighed som tidligere beskrevet kan påvirke virksomheden i dårlig retning, og dette går ind under investorenes interesse for information. På baggrund af informationsbehovet defineret i begrebsrammen og skemaet ovenfor vurderes det, at alle regnskabsbrugere har behov om oplysninger omkring virksomheders CSR. Årsagen for og formålet med interessenternes behov er dog forskellige, de ansatte vil have CSR information for at kunne vælge den rigtige arbejdsplads, myndighederne benytter det til kontrol og ideer til fremsættelse af nye lovforslag, investorerne til kontrol og sikring af deres investering osv. Interessenterne læser derfor CSR med forskellige briller. For at CSR kan være af værdi for interessenterne, skal virksomheden derfor overveje hvad interessenterne skal bruge oplysningen til, og på den måde skræddersy de oplysninger der skal redegøres.

Investorenes behov defineres i begrebsrammen som:

”Indskydere af risikovillig kapital og disses rådgivere interesserer sig såvel for den med deres investeringer forbundne risiko som med afkastet heraf. De har behov for information til hjælp ved beslutninger om, hvorvidt de skal købe, beholde eller sælge kapitalandele. Aktionærer er ligeledes interesserede i information, der hjælper dem til at kunne vurdere virksomhedens evne til at udbetale udbytte⁴².”

Der kan på baggrund af ovenstående informationsbehov udarbejdes nedenstående tabel som beskriver de sekundære regnskabsbrugeres informationsværdi, når der rapporteres til de primære regnskabsbrugere som er investorerne:

Regnskabsbruger	Informationsværdi – Risiko ved investeringen	Informationsværdi – Afkast af investeringen
Ansatte	Giver de ansatte en indikation af om de kan regne med at have deres job i fremtiden.	Giver de ansatte en indikation af om de skal forvente at få bonus, lønstigning osv. I fremtiden.

⁴² Finansiell rapportering – teori og regulering, 3. Udgave, s. 222

Kunder	Giver kunderne en indikation af om der i fremtiden kan være en risiko for at de ikke kan købe nogle produkter som de hidtil har benyttet.	Giver kunderne en indikation af om de i fremtiden kan være nødsaget til at søge andre veje i tilfælde af at virksomheden går konkurs.
Offentligheden	Giver offentligheden en indikation af om støtten til samfundet i form af betaling af SKAT mv. er forventelig i fremtiden.	Giver offentligheden en indikation af om der kan forventes afsatte arbejdspladser i fremtiden i tilfælde af at virksomheden går konkurs.
Myndigheder	Giver myndighederne en pegepind i retning af om der bør udarbejdes nye love.	Giver myndighederne en pegepind i retning af om der bør udarbejdes nye love, samt om eks. Transfer pricing regler overholdes ved længere tids generering af underskud.
Leverandører	Giver leverandørerne en indikation af om virksomheden i fremtiden vil være i stand til at betale for leverancerne.	Giver leverandørerne en indikation af om de fortsat bør fortsætte samarbejdet med virksomheden, samt om de bør ændre i kreditbetingelserne i tilfælde af dårlig økonomi.
Långivere	Giver långiverne en indikation af om risikoen som er forbundet med at stille lånet til virksomheden er for høj.	Giver långiverne en indikation af om de i fremtiden vil være i stand til at inddrage det stillede lån.

Tabellen ovenfor viser, at de forskellige regnskabsbrugere til en vis grad har et homogent⁴³ informationsbehov, hvorfor det antages, at begrebsrammen har ret når den definerer investorerne som den primære regnskabsbruger.

⁴³ Betegner en tilstand/situation hvor bestanddelene indenfor et afgrænset område, system eller gruppe er ensartede.

Ved at virksomhederne kan nøjes med at rapportere til de primære regnskabsbrugere og samtidig dække de sekundærbrugernes behov, giver det en øget overskuelighed i rapporteringen, da det ellers for virksomheden hurtigt kunne blive en uendelig rapportering såfremt, at der skulle rapporteres individuelt til alle mulige regnskabsbrugere. En rapportering som er udarbejdet til heterogent regnskabsbrugere ville endvidere hurtigt, fra regnskabsbrugernes synsvinkel, kunne fremstå rodet og uoverskuelig, for på den måde at kunne vildlede regnskabsbrugerne mere end at gavne dem.

Begrebsrammen går på den finansielle rapportering (årsregnskabet), mens vi i opgaven ønsker at belyse regnskabsbrugernes informationsbehov på CSR området. Såfremt virksomhederne ikke tager socialt ansvar indenfor de 4 principper, kan det resultere i, at kunder, leverandører mv. ikke kan stå inde for virksomhedens metoder og derfor søge over til konkurrenterne. Dette vil medføre tab af markedsandele og dermed en øget risiko for investorerne.

Der er en del af de regnskabsbrugeres informationsbehov som ikke kan dækkes alene af årsregnskabet. Nedenfor er fordele og ulemper ved hhv. årsrapport og årsregnskab oplistet for at vurdere hvilken værdi de forskellige rapporter tilfører regnskabsbrugerne.

Årsrapport	
Fordele	Ulemper
- Giver regnskabsbrugerne mulighed for at vurdere om de kan stå inde for virksomhedens principper nævnt i CSR rapporteringen - Giver regnskabsbrugeren mulighed for at træffe beslutninger ud fra fremtidige forventer nævnt i ledelsesberetningen.	- Kan være svært at måle om oplysningerne som er nævnt i CSR rapporteringen er retvisende og fuldstændige - Begrænset sikkerhed for ledelsesberetningen kan vildlede regnskabsbrugeren

Årsregnskab	
Fordele	Ulemper
- Høj grad af sikkerhed - Er 100% målbart	- Giver et bagudrettet billede og ingen overbevisning af virksomhedens fremtid - Giver et bagudrettet billede og ingen overbevisning af virksomhedens fremtid

Årsregnskabet

Årsregnskabet vedr. udelukkende periodens præstationer, sammenlignet med samme periode året før. Dette giver regnskabsbrugerne en overbevisning om hvordan perioden er gået, og hvad afkastet af en evt. investering kan give i denne periode. Derudover er der afgivet høj grad af sikkerhed, hvorfor en revisor har sagt god for oplysningerne. Ulempen er, at regnskabsbrugeren på baggrund af årsregnskabet ikke har mulighed for at få en overbevisning omkring fremtiden, da årsregnskabet er et statisk billede af virksomhedens aktivitet. Den siger heller ikke noget om virksomhedens forhold til samfundet. Man kan i regnskabet se omkostninger til medarbejdere og aflønning til direktionen og bestyrelsen, men den giver ingen indikation af arbejdsforholdet i virksomheden. Regnskabsbrugerens informationsbehov, som tidligere defineret, er derfor ikke afdækket ved alene at se på årsregnskabet.

Årsrapporten

I Årsrapporten har virksomheden mulighed i form af ledelsesberetningen at berette om væsentlige ting som er sket i året, samt give deres vurdering af, hvor virksomheden er på vej hen i fremtiden. Derudover er CSR rapporteringen en del af ledelsesberetningen som giver regnskabsbrugeren en indikation om der er tale om en social ansvarlig virksomhed. De finansielle datas udvikling er et resultat af virksomhedens strategier og handlinger. Som det fremgår af Årsregnskabslovens § 99a stk. 2 og listet op på side 17 skal virksomheder ikke blot redegøre for deres CSR strategier og hvordan de omsætter dette til handlinger, men samtidig også redegøre for effekten af det og virksomhedens fremtidsplaner ift. CSR. De ikke finansielle data er derfor med til at vise regnskabsbrugerne, hvad der skal ske, og hvad der vil ske med virksomheden. Det der skal ske med virksomheden styres af virksomhedens ledelse ved at definere strategier og følge disse, det der vil ske med virksomheden er makrofaktorer som virksomheden ikke direkte kan styre. Gennem CSR rapportering påvirkes disse makrofaktorer og regnskabslæserne vil, gennem CSR rapporteringen kunne analysere sig frem til hvad der vil ske med virksomheden.

Ulempen ved årsrapporten er, at der fra revisors side ikke afgives en sikkerhed for indholdet udover konsistentstjek jf. Årsregnskabslovens § 135 stk. 5. Dette kan give regnskabsbrugeren tvivl, om virksomheden tilbageholder oplysninger som ville have en afgørende betydning på regnskabsbrugers beslutningsgrundlag. Hvis der ses bort fra, at der ikke gives sikkerhed for ledelsesberetningen og det antages, at alle regler og love er opfyldt så vurderes det, at årsrapporten som helhed vil afdække regnskabsbrugers informationsbehov. Dette skyldes at Årsregnskabsloven kræver, at ledelsesberetningen som tidligere nævnt i opgaven:

- Skal give et retvisende billede
- Skal indeholde alle oplysninger som er relevante for regnskabsbrugeren
- Skal være udarbejdet på en klar og overskuelig måde
- Der skal tages hensyn til de reelle forhold frem for formaliteter uden reelt indhold (substans)
- De metoder og målegrundlag, efter hvilke beretningen er udarbejdet skal oplyses

Da årsrapporten både indeholder oplysninger om den foregående periode, beskriver forventningerne til fremtiden samt initiativer som kan påvirke fremtiden vurderes det, at citatet på side 28 om investorernes behov afdækkes af hele årsrapport og årsregnskabet kan ikke stå alene.

1.2.3 Del konklusion: Regnskabsbrugere

De kommende og nuværende investorer er de primære regnskabsbrugere, mens de øvrige regnskabsbrugere kan betegnes som værende sekundære, hvorfor der i forbindelse med CSR rapporteringen bør rapporteres til investorerne, da de øvrige regnskabsbrugers informationsbehov ligeledes vil blive afdækket.

Investorernes informationsbehov er al information som kan give dem en indikation af risikoen som er forbundet med investeringen, samt information som giver dem en overbevisning omkring muligheden for afkast i fremtiden.

Regnskabsbrugernes informationsbehov kan ikke sidestilles med behovet for årsregnskabet, da årsregnskabet kun siger noget om resultater som er opnået i perioden, og giver ikke regnskabsbrugerne en indikation af, hvordan det vil gå i fremtiden. For at tilfredsstille regnskabsbrugernes informationsbehov, er det derfor en nødvendighed, at der ses på den samlede årsrapport.

For at regnskabsbrugerne kan bero deres beslutninger på de informationer der er berettet i årsrapporten, skal der være en vis sikkerhed i, at loven om det retvisende billede er opfyldt.

1.3 Efterlevelse af lovgivning og regnskabsbrugernes behov

Virksomheder kan rapportere CSR på mange måder ved blot at følge Årsregnskabsloven. Samtidig skal de fokusere på at imødekomme regnskabsbrugernes behov, det er derfor vigtigt at spørge:

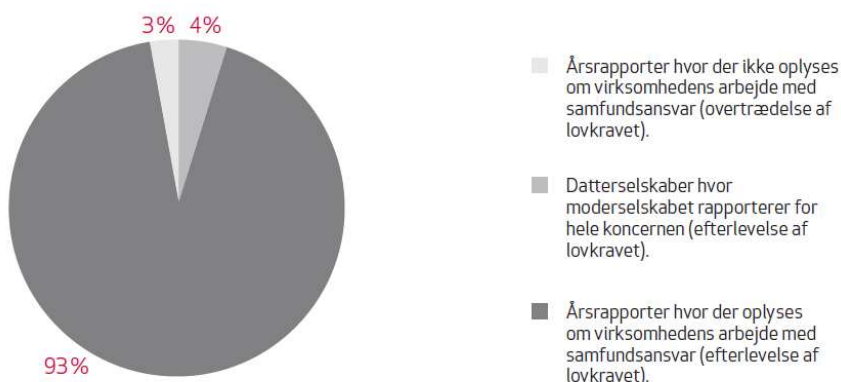
Formår virksomheder at leve op til lovgivningen og samtidig dække regnskabsbrugernes behov?

Efter lovkravet om CSR rapportering for virksomheder i regnskabsklasse store C og D kom i 2009, er der siden hvert år blevet lavet en opfølgende rapport af regeringen som viser, hvilken effekt CSR rapporteringen har haft. Rapporten laves på baggrund af undersøgelser som er foretaget af Copenhagen Business School og er lavet på baggrund af de samme virksomheder som har været inddraget i de tidligere års rapporter.

Formålet med loven er at sikre, at brugernes behov tilfredsstilles. Ved at se på om loven er overholdt vil det derfor samtidig give en indikation af, om regnskabsbrugernes behov er afdækket.

Det fremgår af nedenstående figur, som er et uddrag fra rapporten vedrørende regnskabsår 2011, at 97 % (146 virksomheder) af de undersøgte virksomheder, som er pålagt at rapportere om CSR, efterlever kravet (94 % i regnskabsåret 2010). Ud af de 97 % som efterlever lovkravet er det hele 93 % som oplyser om CSR i selskabets egen årsrapport, og 4 % henviser til moderselskabets årsrapport.

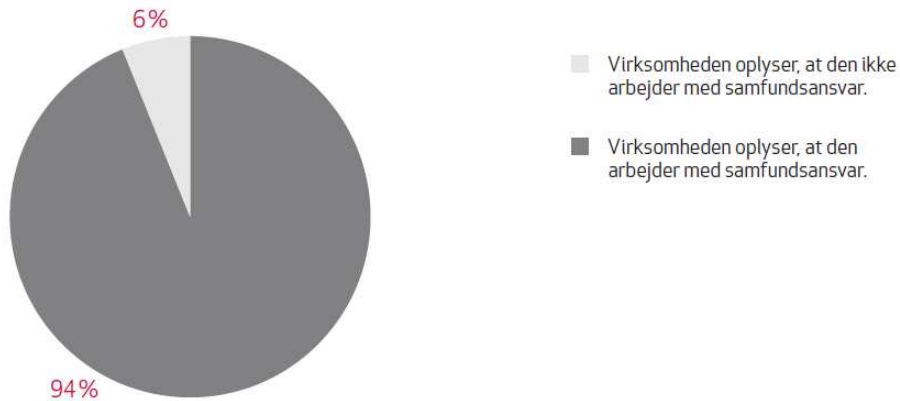
Figur 1: Efterlevelse af kravet om rapportering om samfundsansvar (2011).



Figur 5: Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s. 6

Det fremgår endvidere af rapporten, at der, af de 93 % som selv beretter om CSR som en del af deres ledelsesberetning, er 6 % som oplyser, at de ikke arbejder med samfundsansvar.

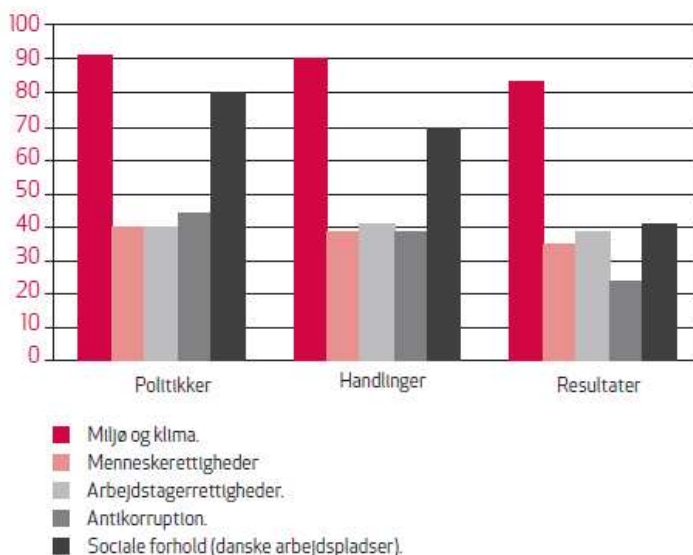
Figur 2: Oplysning om, hvorvidt virksomheden arbejder med samfundsansvar eller ej (2011).



Figur 6: Samfundsansvar og rapportering i Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s. 6

Det CSR emne, som flest virksomheder redegør for er miljø og klima samt sociale forhold. Det ses i nedenstående tabel, at ca. 90 % redegør for politikker og handlinger vedrørende miljø og klima og ca. 81 % om resultaterne, medens 80 % redegør for deres politikker for sociale forhold, men redegørelse om deres handlinger og resultater vedrørende sociale forhold er kun på hhv. ca. 70 % og 40 %. Det er under halvdelen der rapporterer om menneskerettigheder, arbejdsrettigheder og antikorrupition, det er derfor ikke alle steder hvor regnskabsbrugernes behov bliver afdækket.

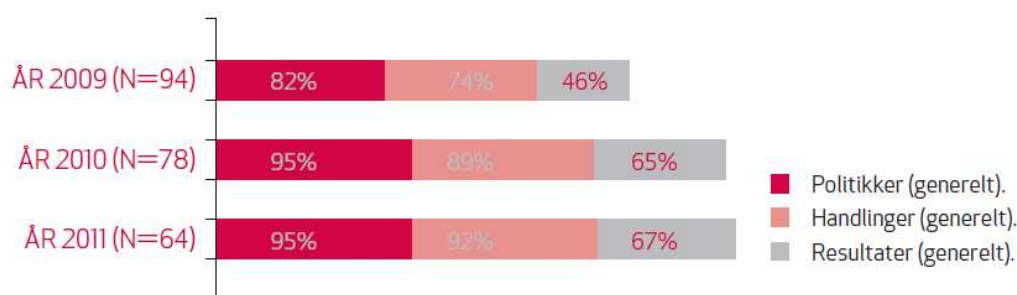
Figur 5: Rapporteringens tre dimensioner fordelt på emner (2011)⁴.



Figur 7: Samfundsansvar og rapportering i Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s. 9

Ud fra nedenstående udtræk fra rapporten ses det, hvordan virksomhederne har udviklet deres rapportering efter lovkravet kom i 2009. Virksomheder er blevet mere konsistente i deres rapportering. Udviklingen er dog minimal, dette kan skyldes, at de hvert år bliver bedre til at identificere, hvad det er relevant at rapportere om, men det kan også skyldes, at virksomhederne bliver mere opmærksomme på, hvad der forventes af dem fra regnskabsbrugernes side i takt med, at der globalt set bliver et øget fokus på vigtigheden af virksomhederne agerer socialt ansvarligt.

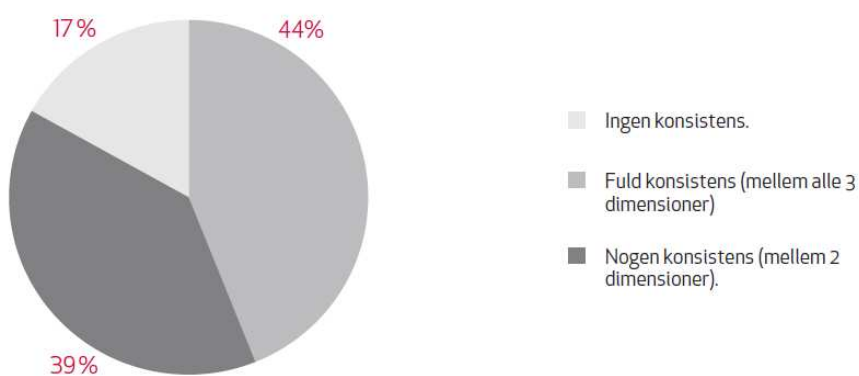
Fig. 3: Rapporteringens tre dimensioner – forløbsgruppens udvikling².



Figur 8: Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s.7

Virksomhederne er siden 2009 blevet mere konsistente når der rapporteres om CSR, men figuren nedenfor viser, at der stadig er virksomheder som bør arbejde med konsistensen i deres CSR rapportering. Det ses i ovenstående figur at virksomhederne primært mangler at være mere konsistente når de rapporterer om de resultater som er opnået. Dette kan enten skyldes, at virksomheden ikke har opnået nogen resultater og ikke er interesserede i at oplyse om dette eller, at det er som bekendt svært at måle om resultaterne er som følge af CSR tiltag og derfor vælger at undlade at oplyse om dette.

Figur 4: Konsistens i rapporteringens tre dimensioner (2011).

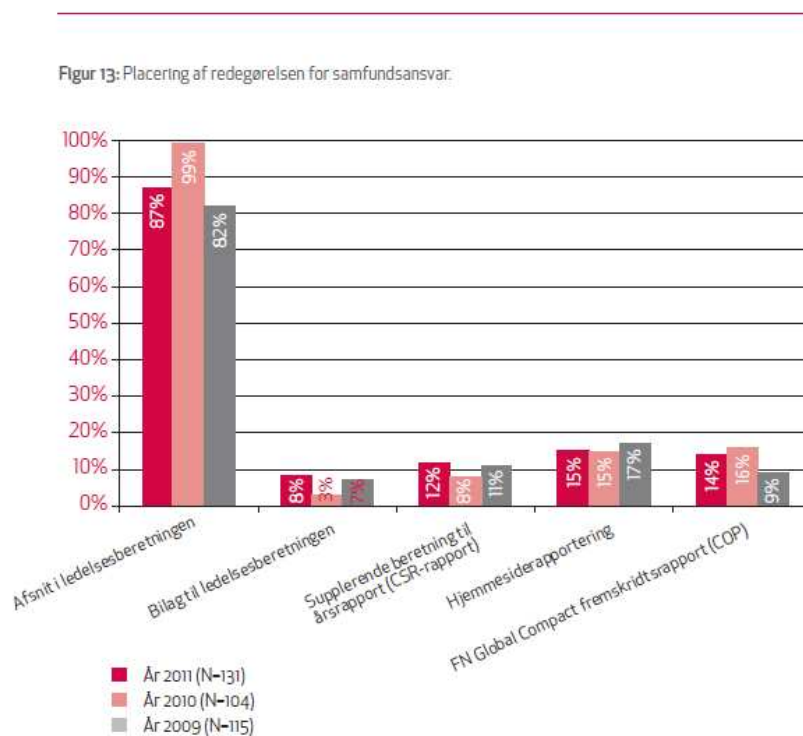


Figur 9: Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s. 7

Der er ifølge lovgivningen ingen krav om, at virksomhederne skal måle effekten af de CSR tiltag som de foretager, men loven siger derimod, at virksomhederne skal give deres bedste vurdering af hvilke resultater de forskellige CSR tiltag har haft.

Som tidligere nævnt fremgår det af rapporten, at der er 3 % af de undersøgte virksomheder, som er forpligtede til at rapportere om CSR, ikke efterlever kravet. Dette svarer til 4 virksomheder, mod 8 virksomheder i regnskabsåret 2010, hvorfor der er sket en halvering af dette.

Under 1.1.3 er det samtidig konstateret, at rapporteringen kan placeres forskellige steder, undersøgelsen viser jf. figuren nedenfor, at de fleste placerer deres CSR rapport som en del af ledelsesberetningen. Der er dog sket et fald fra 2010 til 2011 med hensyn til placering sammen med ledelsesberetning, dette modsvarer stigningen i bilag til ledelsesberetning, supplerende beretning og hjemmesiderapportering. I undersøgelsen er det også nævnt, at en del virksomheder anvender flere kanaler til offentliggørelse af deres CSR rapportering.



Figur 10: Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven, s. 22

1.3.2 Del konklusion: Efterlevelse af lovgivningen

Der er stadig få (3 %) som ikke rapporterer om CSR, selvom det er et krav for dem. Samtidig er der under 50 % der rapporterer omkring menneskerettigheder, arbejdsrettigheder og antikorruption. Dette kan resultere i en mangelfuld rapportering til regnskabsbrugeren, hvilket kan resultere i, at regnskabsbrugeren ikke kan træffe beslutninger på baggrund af årsrapporten eller træffer beslutninger ud fra oplysninger som ikke er fuldstændige og derfor med stor sandsynlighed ikke retvisende.

Ud af de CSR rapporteringer som er udarbejdet for regnskabsåret 2011 er der 56 % af disse rapporteringer som ikke er 100 % konsistente, hvoraf 17 % af rapporteringen har ingen konsistens og 39 % af rapporteringerne har en del konsistens i form opfyldelse af 2 ud af 3 dimensioner (politik, handling og opnåede resultater).

De fleste virksomheder placerer deres CSR rapportering som en del af ledelsesberetningen, men en del virksomheder placerer rapporteringen flere steder. Hvilket gør det let tilgængelig for regnskabsbrugerne, da de hurtig ville kunne finde CSR rapporteringen.

Kapitel 2: Revisors udtalelse omkring virksomhedens CSR

I det forgående kapitel er det blevet klarlagt hvilke lovmæssige krav der er til CSR samt hvilke behov regnskabsbrugerne har for CSR. En ting er, at virksomheder overholder lovgivningen og samtidig opfylder informationsbehovet der kræves af regnskabsbrugerne, men kan interessenterne anvende CSR rapporten til det formål de har i tanken? Kan interessenterne læne sig til CSR rapporten på samme måde som de læner sig til årsregnskabet?

Det er derfor relevant at undersøge i hvilket omfang informationerne i CSR rapporten kan anvendes. Nedenstående undersøgelsesspørgsmål vil derfor blive behandlet i dette kapitel:

- Hvordan definerer Årsregnskabsloven det retvisende billede af årsregnskabet, og er retningslinjerne i loven tilstrækkelige til at opnå det retvisende billede af CSR rapporteringen?
- Hvilke former for revisor udtalelse findes til CSR rapportering og kan revisor afgive en udtalelse vedrørende CSR med høj grad af sikkerhed?
- Hvilke standarder og revisorudtalelse skal virksomheden vælge for bedst at imødekomme CSR brugernes behov?

2.1 Det retvisende billede af CSR

Hvordan definerer Årsregnskabsloven det retvisende billede af årsregnskabet, og er retningslinjerne i loven tilstrækkelige til at opnå det retvisende billede af CSR rapporteringen?

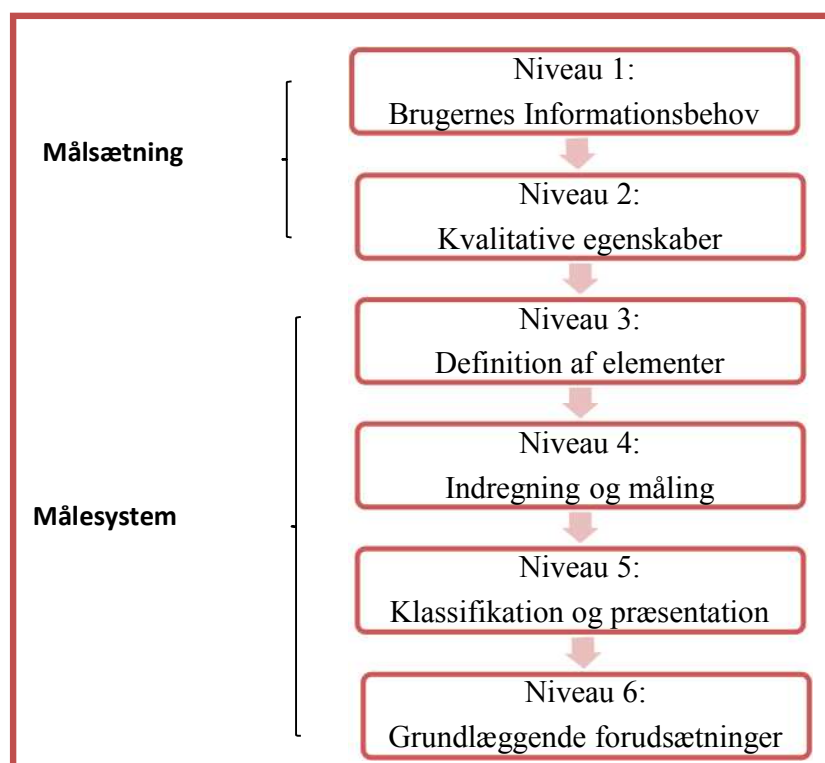
Som nævnt under ”1.1 Lovgivning” skal CSR indgå som en del af ledelsesberetningen, i en supplerende beretning eller på selskabets hjemmeside hvor der hertil skal henvises i ledelsesberetningen.⁴⁴ Årsregnskabslovens § 11 stk. 1 foreskriver, at ledelsesberetningen skal indeholde en *retvisende redegørelse* for de forhold, som beretningen omhandler. Det er derfor interessant at undersøge, hvordan denne retvisende redegørelse defineres, og hvorvidt der er tilstrækkelige retningslinjer i loven for at imødekomme denne.

FASB udviklede i perioden 1978-85 IASB begrebsrammens generelle struktur. Denne dannede grundlag for Årsregnskabslovens regel om det retvisende billede i 2001, hvorfor den vurderes anvendelig i forbindelse med analysering om hvorvidt lovens retningslinjer imødekommer det retvisende billede.

⁴⁴ Årsregnskabslovens § 99a stk. 3

IASB's begrebsramme indeholder to hoved elementer; det ene element er målsætningen som præciserer informationsbehovet samt kvalitetskravet til en årsrapport; mens det andet element er et målesystem. Dette målesystem indeholder en definition af elementerne i årsrapporten, indregning og måling, klassifikation og præsentation og de grundlæggende forudsætninger.⁴⁵

IASB's begrebsramme er derfor en retningslinje for at kunne udarbejde en retvisende årsrapport.



Figur 11: Egen tilvirkning med inspiration fra "Finansielle rapportering – teori og regulering 2.udgav", s. 195

2.1.1 CSR som en del af ledelsesberetning eller supplerende beretning Årsregnskabslovens § 99a stk. 3

Det retvisende billede af CSR rapporteringen som er en del af ledelsesberetningen, supplerende beretning eller virksomhedens hjemmeside jf. Årsregnskabslovens § 99a stk. 3 bliver gennemgået i dette afsnit.

Niveau 1: Brugernes Informationsbehov

Brugernes informationsbehov er det der styrer, hvad der skal indgå i årsrapporten. Uden regnskabsbrugere er der ikke behov for at rapportere noget som helst.

⁴⁵ Finansiell rapportering – teori og regulering 2.udgav, s. 194-195

I Årsregnskabsloven beskrives regnskabsbrugerne og deres behov i § 12 stk. 2. Det fremgår heraf, at årsrapporten skal støtte regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger omkring litra 1) placering af regnskabsbrugernes egne ressourcer, litra 2) ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer og litra 3) fordeling af virksomhedens ressourcer.

Det fremgår tydeligt af § 12 stk. 2 hvem regnskabsbrugerne er og deres behov, de finansielle såvel de ikke finansielle oplysninger i årsrapporten vil derfor være retvisende, hvis de henvender sig til disse brugere, og oplysningerne opfylder de 3 nævnte behov.

I kapitel 1 er regnskabsbrugernes informationsbehov blevet analyseret, og man er kommet frem til, at regnskabsbrugerne har et fælles behov og det fælles behov afdækkes allerede ved at afdække investorernes behov. En CSR rapportering der er målrettet til investorer skal derfor omhandle de emner der har betydning for virksomhedens finansielle stilling, indtjeningssevne eller kan påvirkning disse.

Ydermere er det blevet belyst, at der er forskel i behovet for den finansielle del og ikke finansielle del af årsrapporten. Den finansielle del benyttes til at se virksomhedens finansielle stilling i perioden, men for at kunne analysere fremtiden, er der behov for de ikke finansielle oplysninger. Her kommer CSR ind i billedet.

Niveau 2: Kvalitative egenskaber

Kvalitetskravene til årsrapporten fremgår af Årsregnskabslovens § 12. Det er dog kun regnskabsbrugerne og deres behov samt relevans og troværdig repræsentation der bliver beskrevet i Årsregnskabsloven. Begrebsrammen nævner andre elementer, disse bliver analyseret nedenfor i forhold til de regler og retningslinjer der fremgår af Årsregnskabsloven.

- Relevans: Jf. Årsregnskabslovens § 12 stk. 3 er der tale om en relevant information, hvis den er relevant for regnskabsbrugerne som er listet op i Årsregnskabslovens § 12 stk. 2.

Som nævnt i niveau 1 benytter regnskabsbrugerne årsrapporten til at kunne foretage beslutninger omkring placering af deres egne ressourcer, ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer og fordeling af virksomhedens ressourcer. Informationerne i rapporten er derfor relevant hvis disse kan anvendes til prognose og kontrol formål. Ydermere skal oplysninger have betydning for virksomhedens finansielle stilling eller indtjenings evne for at det kan være relevant.

Noget der også indikerer relevans af information er, hvis det tydeligt fremgår hvad indholdet skal være. Der er forskellige bestemmelser for hvad en årsrapport skal indeholde alt efter hvilken regnskabsklasse⁴⁶ virksomheden hører under. Store virksomheder (f. eksempel regnskabsklasse D) skal ifølge Årsregnskabsloven mindst aflægge en årsrapport der indeholder ledelsespåtegning, balance, resultatopgørelse, pengestrømsopgørelse, noter, herunder redegørelse for anvendt regnskabspraksis samt opgørelse over bevægelserne i egenkapitalen, samt en ledelsesberetning.⁴⁷

Indholdet af balancen og resultatopgørelsen fremgår af Årsregnskabslovens Bilag 2. Indholdet af ledelsesberetningen fremgår af lovens § 99. CSR rapportering er en del af ledelsesberetning. Indholdet af CSR rapportering fremgår af lovens § 99a. Ifølge Årsregnskabslovens § 99a skal store virksomheder supplere ledelsesberetningen med en redegørelse for samfundsansvar. Indholdet af redegørelsen er gennemgået under ”1.13 Krav til CSR rapportering efter årsregnskabsloven”

Årsregnskabslovens § 99a stk. 1 giver også en definition af samfundsansvarets indhold som: ”hensyn til blandt andet menneskerettigheder, social forhold, miljø- og klimamæssige forhold samt bekæmpelse af korruption” idet der i loven står ”blandt andet” forstås dette som et forslag til, hvad rapporteringen skal indeholde, virksomheder har dog stadig mulighed for at rapportere andre forhold så længe det har en relevans for regnskabsbrugerne.

Årsregnskabsloven indeholder en klar definition af regnskabsbrugerne og deres behov samt indholdet af de finansielle såvel som de ikke finansielle data, herunder CSR, informationer i årsrapporten. Disse indikerer hvad der er relevant at oplyse. Dog mangler der en positiv liste af forhold der er relevante at rapportere om, ligesom der gør med Bilag 2 i Årsregnskabsloven som er til brug for årsregnskabet. Loven nævner fire relevante forhold derudover kan virksomheden redegøre for andre ting. Det er altså op til virksomhederne selv at vurdere, hvad der er relevant ud over disse fire forhold.

- Troværdig repræsentation: Reglerne om troværdig repræsentation fremgår af Årsregnskabslovens § 12 stk. 3, 2. punktum. Det fremgår ikke direkte af årsregnskabsloven, hvad en troværdig repræsentation indebærer, ud over, at den skal være troværdig i forhold til regnskabsbrugernes ”normale forventning”.

⁴⁶ De forskellige regnskabsklasser er beskrevet i Årsregnskabslovens § 7

⁴⁷ Årsregnskabslovens § 102

Af begrebsrammen fremgår det dog, at en oplysning er troværdig repræsenteret, hvis den er fuldstændig, neutral og fejlfri.⁴⁸

Fuldstændigheden sikres ved at kende kravene til, hvad der skal indgå i en sådan rapport. Det er tidligere nævnt, at Årsregnskabslovens Bilag 2 indeholder et skema omkring resultatopgørelsen og balancens indhold, medens lovens § 99a stk. 1 oplyser hvad CSR ”blandt andet” skal indeholde.

Samtidig skal fuldstændighedsreglen sikre, at regnskabsbrugerne har alle de nødvendige oplysninger de har behov for, for at kunne udføre prognose og kontrol aktiviteter. Idet der i Årsregnskabsloven ikke præcis fremgår alle de forhold der skal rapporteres, men der i stedet er benyttet ordet ”blandt. andet” giver det CSR aflæggere mulighed for selv at komme med andre forhold de ønsker at rapportere om. Kravene til resultatopgørelsen samt balancens indhold er konkret listet op i Bilag 2, her er der ingen tvivl om, hvad der er mindste krav. Reglerne for CSR’s indhold i § 99a er upræcist, hvilket gør det svært at vurdere, hvorvidt oplysningerne er fuldstændige eller ej.

Neutralitet betyder, at oplysninger ikke må indeholde subjektiv information. Det er ovenfor nævnt, at reglerne i Årsregnskabsloven giver plads til selv at vurdere hvilke andre forhold der skal rapporteres om, neutralitet bliver derfor kompromitteret.

Fejlfri – dette hænger sammen med begrebsrammens niveau 3-5, og vil derfor blive behandlet i de senere afsnit.

Ydermere sikres troværdig repræsentation af en årsrapport gennem en tredjeparts gennemgang og påtegning af denne. Ledelsesberetningen, herunder CSR rapportering, er i henhold til Årsregnskabslovens § 135 stk. 5, 2 og 3. pkt. ikke underlagt revision, revisor skal blot lave konsistentstjek af de oplysninger der er redegjort for i ledelsesberetningen. Dette betyder, at revisor skal gennemgå ledelsesberetningen for at se, om denne er i overensstemmelse med årsregnskabet. Tidligere har ledelsesberetningen været underlagt samme revisionskrav som årsregnskabet, dette er blevet ændret således, at virksomheder med regnskabsår der starter d. 15.12.2010 eller senere ikke længere skal revideres.⁴⁹

Afskaffelsen af revisionspligten af ledelsesberetning har stor betydning for troværdigheden af oplysningerne i CSR, da revisor ikke længere giver nogen grad af sikkerhed omkring

⁴⁸ Finansiell rapportering – teori og regulering 2.udgav, s. 203 - 204

⁴⁹ <http://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/dec-version-2011-eks-revisionspaategning-m-ledelsesberetning.jhtml>

rigtigheden af de oplysninger der bliver rapporteret om i ledelsesberetningen udover, at den er i overensstemmelse med årsregnskabet.

- **Sammenlignelighed/Konsistens:** Oplysningerne i årsrapporten skal kunne være sammenlignelige med andre virksomheder og med virksomhedens tidligere års rapporter. ⁵⁰ Et af mindstekravene til årsrapportens bestanddele er redegørelse for anvendt regnskabspraksis. Reglerne for anvendt regnskabspraksis fremgår af Årsregnskabslovens §§ 53-55 denne regel er dog målrettet til de finansielle data i årsrapporten. I Årsregnskabslovens § 14 stk. 2 fremgår ”*Af de supplerende beretninger skal fremgå de metoder og målegrundlag, efter hvilke beretningerne er udarbejdet*” Der skal derfor også en beskrivelse af regnskabspraksis i forhold til oplysninger i den supplerende beretning, herunder CSR rapporteringen, dette sikrer, at oplysningerne er sammenlignelige fra år til år.

For at kunne sammenligne med andre virksomheder kræver det, at de samme principper for indregning og måling er anvendt. Reglerne om indregning og måling står beskrevet i Årsregnskabslovens kapitel 7, dette er dog målrettet til den finansielle del af årsrapporten. Af Årsregnskabsloven fremgår der ikke konkret vejledning til indregning og måling af CSR oplysninger, dette giver virksomhederne igen plads til selv at udforme metoder til indregning og måling. Loven er overholdt så længe disse er beskrevet.

- **Verificerbarhed:** Det der ligger i begrebet verificerbar er, at man skal kunne måle rigtigheden af de oplysninger der bliver givet. Det er især de bløde informationer i årsrapporten der kan være svære at verificere, så som CSR rapporteringen, men også regnskabsposterne som indeholder skøn. De seneste år har man sænket kravene til verificerbarheden af informationer i regnskabet, men mere fokuseret på relevansen af oplysningerne til regnskabsbrugerne. ⁵¹

Man kan dog sige, at verificering af årsrapporten bliver sikret ved, at der er en uafhængig tredjepart der gennemgår de oplysninger der bliver offentliggjort og vurderer rigtigheden af disse oplysninger og sikrer, at oplysningerne så vidt mulig er objektive. Afskaffelsen af revision af ledelsesberetningen, herunder CSR rapporten resulterer i, at rigtigheden af de oplysninger der er i CSR rapporten ikke nødvendigvis kan sikres.

⁵⁰ Finansiell rapportering – teori og regulering 2.udgav, s. 205

⁵¹ Finansiell rapportering – teori og regulering 2.udgav, s. 207

- **Rettidighed:** Regnskabsbrugerne skal have information der er aktuel, ellers kan de ikke bruge informationen til noget. Information er først rettidig, når den er relevant. Der er konstant ændringer til de standarder der benyttes til oplysninger der skal i årsregnskabet, men selve de grundlæggende elementer er fortsat uændret. CSR rapportering er ret nyt⁵², i hvert fald det obligatoriske rapportering af det, hvorfor der også kommer nye tilføjelser til, hvad der er relevant at rapportere om. I årsregnskabslovens § 99a er der givet plads til at CSR-aflæggere kan tilføje emner der er aktuel for dem, da der i loven er foreskrevet at CSR vedrører ”blandt andet...”

Samtidig skal virksomheder ifølge Årsregnskabslovens § 99 a stk. 2 litra 3 beskrive forventninger til arbejdet fremover, her kan tiltag til de mest aktuelle forhold blive beskrevet.

- **Forståelighed:** Forståelighed afdækkes ved reglen om redegørelse for anvendt regnskabspraksis, hvilket gælder for såvel de finansielle og ikke finansielle oplysninger i årsrapporten.

Niveau 3: Definition af elementer

Definition af elementerne i årsrapporten bliver beskrevet i Årsregnskabslovens Bilag 1C. Her fremgår de forskellige elementer: aktiver, anlægsaktiver, likvider, forpligtelser osv. og hvad de konkret betyder eller indebærer. Elementerne der skal indgå i ledelsesberetningen fremgår af årsregnskabslovens § 99. CSR's indhold bliver, som nævnt tidligere, yderligere oplyst i § 99a med ordene ”blandt andet” som kan fortolkes på den måde, at der er plads til at oplyse om andre forhold så længe de overholder relevans kravene efter § 12 stk. 3. Ikke blot er CSR's indhold ikke udtømmende, men det er heller ikke defineret på samme måde som elementerne i de finansielle oplysninger som er defineret i Bilag 1C.

Den manglende definition af elementer kan føre til følgende problemstillinger:

- Manglende oplysning om relevante forhold = ufuldstændig rapportering.
- Forskellig forståelse for hvad CSR indebærer = fejl rapportering af information og resultatet bliver ikke sammenlignelig med andre virksomheders rapportering.

Niveau 4: Indregning og måling

Indregning og måling af oplysninger i årsrapporten bliver behandlet i forskellige paragraffer i Årsregnskabsloven, men i lovens kapitel 10 beskrives hovedreglerne for indregning og måling af balancen, resultatopgørelsen samt pengestrømsopgørelsen. Igen er der ikke nogen specifikke

⁵² Vedtaget til at gælde siden 2009 <http://www.samfundsansvar.dk/lovkrav>

retningslinjer for indregning og måling af oplysninger i CSR. Årsregnskabsloven er overholdt så længe, at virksomheden har redegjort for de metoder og målingsgrundlag der er anvendt til rapportering af CSR jf. Årsregnskabslovens § 14 stk. 2.

Den manglende retningslinje for indregning og måling kan føre til følgende problemstillinger:

- Frihed til at formulere metoder og målegrundlag = subjektiv information
- Virksomheder benytter forskellige metoder og målegrundlag = oplysninger i CSR kan ikke anvendes til sammenligning med andre virksomheder.

Niveau 5: Klassifikation og præsentation

Reglerne om klassifikation er kun relevante for regnskabsdelen af årsrapporten, da denne består af forskellige elementer som igen består af forskellige under elementer, og der kræves derfor retningslinjer til, hvordan de forskellige underelementer skal klassificeres i et regnskab. For eksempel skal der ikke være tvivl om regnskabsklassifikation af likvider som hører til virksomhedens nærtstående parter. Klassifikation hænger sammen med definition af elementer, da klar definition af de enkelte elementer i regnskabet sikrer korrekt præsentation.

Man kan ikke tale om klassifikation i relation til CSR oplysninger, da CSR rapporten består af forhold omkring forskellige emner og ikke af monetære enheder der skal sættes i de rigtige ”bokse” eller i begrebsrammens term: ”regnskabs elementer”.

Præsentation af CSR er derimod relevant at nævne. Vedrørende det er der i Årsregnskabsloven § 99a stk. 3 foreskrevet, at CSR skal præsenteres som en del af ledelsesberetningen, eller som en supplerende beretning eller på virksomhedens hjemmeside, men der skal henvises til denne i ledelsesberetningen.

Niveau 6: Grundlæggende forudsætninger

Årsregnskabslovens § 13 har sammensat rammebestemmelserne i ni grundlæggende forudsætninger. Da nogle af disse forudsætninger relaterer sig til de allerede behandlet niveauer i begrebsrammen vil dette afsnit kun omhandle om den forudsætning der ikke relaterer sig til de andre niveauer.

- Going concern: Årsrapporten skal aflægges efter formodning om, at virksomhedens drift kan fortsætte. Denne oplysning er selvfølgelig vigtig for regnskabsbrugernes beslutning om, hvordan de skal allokere deres ressourcer i fremtiden. Ifølge Årsregnskabslovens § 13 stk. 1 nr. 4, 2. pkt.: ”Afvikles en aktivitet, skal klassifikation og opstilling samt indregning og måling tilpasses med denne afvikling.” Det vil altså sige, at elementerne i regnskabet skal præsenteres anderledes, hvis

der er en formodning om, at driften ikke kan eller skal fortsætte. Det skal være tydeligt for regnskabslæseren at se, at virksomheden ikke vil fortsætte i fremtiden.

Som tidligere nævnt, er der i Årsregnskabsloven retningslinjer til, hvordan elementerne i årsregnskabet kan indregnes og måles, denne mangler for CSR oplysninger. Det vil altså sige, at der er en metode til, hvordan regnskabet skal aflægges hvis der ikke er tale om en going concern, medens der ikke er vedrørende CSR oplysninger.

CSR rapporteringen er dog i sig selv med til at give en indikation af virksomhedens fortsatte drift. Som nævnt på side 31 er det CSR strategier og handlinger der er med til at styre virksomhedens finansielle stilling. For eksempel hvis en virksomhed benytter sig af børnearbejde og ikke når at få rettet op på denne, inden oplysningen når frem til offentligheden, kan denne påføre skade på virksomhedens omdømme, hvilke kan resulterer i, at virksomheden i værste tilfælde ikke kan fortsætte deres drift, da der ikke længere er nogle interessenter der vil samarbejde med dem. CSR rapporteringen er derfor ikke kun en metode, hvorpå virksomheder kan være transparente overfor deres interessenter, men den kan også benyttes til at rette op på mulige trusler som kan resulterer i, at virksomheden ikke bliver anset som en going concern.

2.1.2 CSR som en del af FN's retningslinjer - Årsregnskabslovens § 99a stk. 7

En virksomhed kan anvende undtagelsen i Årsregnskabslovens § 99a stk. 7 vedrørende tilslutning til FN's Global Compact. Virksomheder der tilslutter sig til denne skal som nævnt under kapitel 1 lave en Communication on Progress rapport (COP) til FN, denne er dog ikke en del af ledelsesberetningen og dermed ikke underlagt samme krav. Ifølge en rapport udarbejdet af Erhvervsstyrelsen⁵³ er virksomheder, der har tilsluttet sig FN's Global Compact og som offentliggør en COP, fritaget for at udarbejde en redegørelse for samfundsansvar.

Derudover står der, at revisor skal påse, at COP er udarbejdet samt, at den er offentlig tilgængelig, og der er korrekt henvist til denne i ledelsesberetningen. Der står endvidere *"Revisor har ikke yderligere opgaver i forhold til den pågældende rapport."*

Det vurderes derfor, at Fremskridtsrapport (COP) ikke er underlagt samme krav om det retvisende billede som ledelsesberetningen.

Det er dog stadig relevant at undersøge, hvorvidt FN's regler sikrer det retvisende billede af rapporteringen, da denne viden er relevant for at kunne vurdere, hvordan regnskabsbrugerne kan læne deres beslutninger op af oplysningerne som er givet i denne rapport.

⁵³ "Redegørelse fra samfundsansvar - praktisk vejledning og inspiration" Erhvervsstyrelsen 2010 s. 14

I kapitel 1.1.4 er kravene til anvendelse af undtagelsen og FN's krav til rapportering beskrevet. I dette afsnit analyseres kravene og retningslinjer på UNGC's hjemmeside i forhold til IASB's begrebsramme for at vurdere, om kravene og retningslinjerne sikrer det retvisende billede af rapporten.

Niveau 1: Brugernes informationsbehov

Virksomheder der er tilsluttet UNGC skal udarbejde en COP rapport til deres interessenter,⁵⁴ det fremgår ikke specifikt hvem interessenterne er, men eftersom FN er til for at beskytte samfundets rettigheder, vil det derfor sige, at den dækker alle virksomhedens interessenter, hvilke er bredere end Årsregnskabslovens definerede interessenter som er afgrænset til at være investorer, som menes at afdække andre interessenters fælles ønske.

For at imødekomme interessenternes behov skal COP derfor indeholde en mere omfattende redegørelse i forhold til CSR i Årsregnskabsloven, da man i det sidste kun skal rapportere om forhold der har en betydning for virksomhedens finansielle stilling eller indtjeningssevne, hvorimod man i COP skal rapportere om alle tænkelige forhold der har betydning for alle interessenter.

Den brede definition af brugerne af COP, gør det derfor vanskeligt at rapportere efter det retvisende billede.

Niveau 2: Kvalitative egenskaber

- Relevans: Som nævnt i kapitel 1 har FN fremsat 10 principper som virksomheden skal følge. Dermed kan man bedre vurdere, hvad der er relevant, end det er tilfældet med reglerne i Årsregnskabsloven, som ikke har en positiv opstilling af CSR's indhold.
- Troværdig repræsentation: Fuldstændigheden sikres ved at sikre, at COP indeholder alle interessenternes behov, hvilket kan være vanskeligt, da UNGC, som nævnt under Niveau 1, ikke har lavet afgrænsning af interessenterne. COP kan derfor blive uendelig lang, hvis den skal afdække interessenternes behov hvilket må antages at være meget heterogent. Ved at definere de 10 principper har UN dog fastlagt en ramme for, hvad der skal rapporteres om. Rapporterer virksomheden om de ti principper⁵⁵, overholder de UNGC's krav, dermed er fuldstændigheden af rapportering sikret.

⁵⁴ <http://www.unglobalcompact.org/COP/>

⁵⁵ Minimumskrav er 2 hovedområder rapporteres indenfor 5 år og alle 4 hovedområder efter 5 år jf. kapitel 1.

UNGC har lavet en vejledning til COP som beskriver forslag til hvordan en sådan rapport kan udarbejdes. I vejledningen er der sat uddrag fra andre virksomheders COP som inspiration til andre virksomheder der skal udarbejde en COP rapport. Der er derudover en template som virksomhederne kan benytte sig af. For de 10 principper skal virksomheden beskrive relevans til virksomheden, politik, mål, implementering og måling af resultat.⁵⁶ Der er som sagt eksempler til hvad der skal stå i f. eks. implementering, dette er blot et forslag, dermed kan virksomheden komme med deres egen beskrivelse. Der er ingen konkrete retningslinjer for de ting som kræves beskrevet, mangel for beskrivelse af indregning og måling kriterier kan resultere i, at rapporteringen ikke bliver neutral.

I UNGC's Integrity Measurements⁵⁷ fremgår det, at UNGC ikke har tilstrækkelige ressourcer til at overvåge virksomheder og deres rapporteringer, dermed er der ingen der stempler virksomhedernes COP rapport for godkendt, men UNGC opfordrer virksomhedernes interessenter til at foretage gennemgang af virksomhedens COP rapport. Interessenterne har dog næsten ingen mulighed for at vurdere om informationerne er korrekte med mindre, at virksomhedens interessenter har direkte adgang til virksomhedens interne dokumentation og systemer.

Systematisk eller grov misbrug af UNGC vil blive taget til efterretning, og virksomheden skal forsvare sig skriftligt til UNGC, Hvis virksomheden ikke svarer tilbage inden for to måneder, vil virksomheden på UNGC's hjemmeside få en status som "non-communicating"⁵⁸ eller blive fjernet fra UNGC, dette giver interessenterne mulighed for at vurdere troværdigheden af virksomhedens rapport.

- Sammenlignelighed/konsistens: I virksomhedernes COP skal de beskrive deres mål til fremtiden, og hvert år skal der være en redegørelse af hvor langt de er med målet, dette gør, at man kan foretage en sammenligning fra år til år. Sammenligning mellem to forskellige virksomheder kan dog blive vanskeligere, da der som nævnt ikke er en konkret beskrivelse af indregning og målekriterier.

⁵⁶ Basic Guide Communication on Progress

http://www.unglobalcompact.org/docs/communication_on_progress/Tools_and_Publications/COP_Basic_Guide.pdf

⁵⁷ <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/IntegrityMeasures/index.html>

⁵⁸ UNGC's medlemmer får forskellige status alt efter hvor langt de er med deres initiativ

- Verificerbarhed: Der er ingen der sikrer rigtigheden af COP rapportering, da UNGC ikke foretager gennemgang af de rapporteringer de modtager fra virksomhederne, men i stedet overlader dette arbejde til virksomhedens interessenter.
- Rettidighed: COP er en dynamisk rapport, da man ikke blot skal beskrive nuværende tiltag og resultater af CSR, man skal også beskrive mål i fremtiden, Dermed, kan virksomheder beskrive deres mål og tiltag vedrørende forhold der lige er blevet aktuelt.
- Forståelighed: UNGC har ikke beskrevet forudsætninger for hvordan COP skal forstås, ej heller er der et krav om, at virksomheder skal beskrive forudsætninger for COP i form af regnskabspraksis. En regnskabspraksis er især vigtig, da COP målretter sig til en bred vifte af interessenter, der har forskellige briller på når de læser en COP rapportering. Manglende beskrivelse af regnskabspraksis vil gøre det sværere at få en ensartet forståelse af COP.

Niveau 3: Definition af elementer

COP er som nævnt i kapitel 1 bygget på 4 hovedområder hvor der er udarbejdet 10 principper, som beskriver hvad der skal indgå under de 4 hovedområder. UNGC giver derfor en mere klar definition af de 4 hovedområder end Årsregnskabsloven.

Niveau 4: Indregning og måling

UNGC har udarbejdet en vejledning med forslag og eksempler til COP. Det er et krav, at virksomheder i deres COP skriver om følgende: relevans til virksomheden, politik, mål, implementering og måling af resultat. Der er ingen retningslinjer for indregning og måling af informationer der skal indgå i COP, dette medfører følgende problemstillinger:

- Frihed til at formulere metoder for indregning og måling = subjektiv information
- Virksomheder benytter forskellige metoder for indregning og måling = oplysninger i COP kan ikke anvendes til sammenligning med andre virksomheder.

Niveau 5: Klassifikation og præsentation

De 10 principper er med til at lave en klassificering af indholdet af de 4 hovedområder. Derudover kan virksomheder anvende UNGC udarbejdet template til COP. Virksomheder kan også vælge at udarbejde deres egen rapport så længe, at den indeholder de 4 minimumskrav jf. side 20 i denne hovedopgave.

COP skal præsenteres på UNGC's internetdatabase, men UNGC opfordrer virksomhederne om at lave henvisning til denne i deres hjemmeside eller årsrapport.

Niveau 6: Grundlæggende forudsætninger

UNGC skriver at det overordnede format til COP er fleksibel, men skal indeholde de nævnte krævede elementer jf. side 20. Der er ikke fremsat nogen grundlæggende forudsætninger til rapporteringen.

2.1.3 Andre standarder for rapportering og styring af CSR

I det forgående afsnit er der nævnt en række mangler i loven samt vejledning til CSR rapportering både som en del af ledelsesberetningen og COP for at kunne imødekomme det retvisende billede. Der er udarbejdet flere internationale standarder som hjælper virksomhederne med rapporteringen og styring af deres CSR, disse standarder kan anvendes så længe de er godkendt af Erhvervsstyrelsen⁵⁹ Nogle af standarderne der kan nævnes er Global Reporting Initiative (GRI), Grønne regnskaber, ISO 14001, Eco Management & Audit Scheme (EMAS), ISO 26000, SA 80000, AA 1000APS og Copenhagen Charter.⁶⁰

Nedenfor gennemgås de standarder der i hovedtræk vurderes at imødekomme Årsregnskabsloven og COP's mangler i forhold til IASB's begrebsramme.

Global Reporting Initiative (GRI)⁶¹:

GRI startede i 1997 med at udvikle globale retningslinjer for rapportering af økonomisk, miljømæssig og social præsentation. GRI's retningslinjer er udarbejdet ved at tage en dialog med blandt andet, interessenter fra forretningslivet, investeringssamfundet, arbejdstagere, regnskabsvæsenet og den akademiske verden. Retningslinjerne bliver løbende testet og forbedret. Det seneste opdaterede tal på GRI's hjemmeside <http://database.globalreporting.org/> viser, at der, globalt set, er 5.189 der har registreret en profil hos GRI.

⁵⁹ Ifølge Årsregnskabslovens § 136 stk. 1 påhviler Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvar for at sørge for at der udarbejdes standarder, jf. stk. 2 kan Erhvervsstyrelsen indgå aftale med uafhængige organisationer om, at disse helt eller delvis varetager de opgaver der er nævnt i stk. 1.

⁶⁰ Virksomhedens CSR: Implementerings og rapportering – Hvorfor og hvorfor ikke? – Side 36

⁶¹ Retningslinjer for bæredygtighedsrapportering 2000-2006 GRI

Niveau 1: Brugernes Informationsbehov:

GRI siger, at CSR's indhold identificeres gennem interessent involvering. Vejledning giver en kort definition af interessentinvolvering, forklaring på hvorfor dette er vigtigt og en afsnit med test som viser hvordan interessentinvolvering kan udføres.

Niveau 2: Kvalitative egenskaber

- Relevans: Udover vejledning omkring interessentinvolvering introducerer GRI tre andre principper til identificering af rapporterings indhold disse er væsentlighed, bæredygtighedskontekst og fuldstændighed. Ligesom med interessentinvolvering er der også en definition, forklaring og test vedrørende de tre andre principper. Disse principper giver virksomhederne mulighed for at identificere hvad der er relevant for deres virksomhed. Når virksomhederne har identificeret de relevante emner, skal de sammenholde det med GRI's kerne og tillægsindikatorer. GRI har udarbejdet kerne og tillægsindikatorer inden for økonomi, miljø, menneskerettigheder, arbejdsforhold og anstændigt arbejde, produktansvar og samfundsansvar. Kerneindikatorer er CSR emner som alle virksomheder burde have i deres rapportering, da det er noget alle virksomheder påvirker eller påvirkes af, medens tillægsindikatorer er noget som kun specielle brancher har. Der er vejledning til hvordan rapporteringen kan afgrænses.
- Troværdig repræsentation: Der er som nævnt en vejledning til imødekommelse af rapportens fuldstændighed, som gør CSR aflægger i stand til at vurdere, hvorvidt det der rapporteres er tilstrækkeligt. Dog skal det nævnes, at GRI har udarbejdet anvendelsesniveauer fra C til A. Dette giver CSR aflæggere mulighed for at vælge omfanget af deres rapportering. De nye begyndere kan starte med anvendelsesniveau C hvilket betyder, at rapporteringen kun indeholder få indikatorer/emner, medens ved anvendelsesniveau A skal der rapporteres om alle indikatorer.⁶² Dette kan være en svaghed, i forhold til fuldstændigheden af rapporteringen. GRI vejledningen siger, at der skal være en afbalancering af rapporteringen, dvs. at positive såvel som negative forhold skal rapporteres. Samtidig er der udarbejdet indikatorprotokoller inden for økonomi, miljø, menneskerettigheder, arbejdsforhold og anstændigt arbejde,

⁶² GRI anvendelsesniveauer - <https://www.globalreporting.org/resource/library/Danish-G3-Application-Levels.pdf>

produktansvar og samfundsansvar,⁶³ denne indeholder retningslinjer for dataindsamling og præsentation. På denne måde skærer man muligheden for at komme med subjektive løsninger. Troværdigheden sikres som nævnt også gennem tredjemands gennemgang. GRI skriver, at der er mulighed for at anmode en tredjemand eller GRI eller begge om en udtalelse omkring virksomhedens deklaration (GRI rapport).⁶⁴ Dette er dog en mulighed og ikke et krav, ligesom Årsregnskabsloven ikke forhindrer virksomheder i at indhente en tredjemands udtalelse omkring deres CSR.

- Sammenlignelighed/Konsistens: GRI's udarbejdede indikatorprotokoller giver mulighed for at sammenligne forskellige virksomheders rapportering, forudsat at de anvender GRI's standard, da protokollerne indeholder retningslinjer omkring, hvordan indikatorerne skal indsamles, definition af de enkelte indikatorer samt, hvordan de skal dokumenteres. Dermed bliver dataindsamling og behandling ensartet. Dette sikrer også i højere grad konsistens i forhold til reglerne i Årsregnskabsloven samt COP.
- Verificerbarhed: Som nævnt tidligere er der mulighed for at få sin rapportering gennemgået og verificeret af GRI eller en tredje organisation. Derudover er indikatorprotokollerne med til at gøre verificeringen nemmere, da virksomheden kommer til at anvende en objektiv metode og ikke skal udarbejde deres egne metoder som kan risikere at indeholde subjektive synspunkter.
- Rettidighed: Vejledning til GRI indeholder vejledning til kvalitetssikring af de rapporterede data, her er der en vejledning omkring hvordan man sikrer, at informationer bliver rapporteret rettidigt. Ligesom alt andet, starter vejledningen med at definere begrebet rettidighed, og derefter forklarer og giver retningslinjer for hvordan denne imødekommes.
- Forståelighed: GRI vejledningen er bygget for at give CSR aflæggere en klar forståelse for, hvad de forskellige principper betyder, og hvilken betydning de har. Dette er gjort ved, at de forskellige principper i vejledningen beskrives med en "definition", "forklaring" og "test".

⁶³ <https://www.globalreporting.org/languages/danish/Pages/default.aspx> "Indikatorsprotokoller"

⁶⁴ Retningslinjer for bæredygtighedsrapportering – side 6 <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Danish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>

Det, at CSR aflæggere forstår principperne, gør det nemlig nemmere for dem at aflægge en rapport som også kan forstås af modtagerne. Derudover er indikatorprotokollerne direkte med til at øge forståeligheden af de rapporterede data, da protokollerne er udarbejdet gennem dialog med forskellige interessenter og akademiker samt med inspiration fra andre regnskabsstandards til den finansielle rapportering.⁶⁵

Niveau 3: Definition af elementer

Indikatorprotokoller indeholder definition af de enkelte kerne-/tillægsindikatorer. For at øge forståelsen for de enkelte indikatorer, er der også i protokollen en beskrivelse af relevansen af de enkelte indikatorer. På den måde får CSR aflæggere både svar på, hvad indikatoren drejer sig om og, hvorfor den er relevant at tage med.

Niveau 4: Indregning og måling

GRI's indikatorprotokoller indeholder forklaring om de enkelte indikatorers relevans, hvordan indikatorerne skal indsamles, definition af de enkelte indikatorer samt hvordan de skal dokumenteres. I protokollerne henvises ydermere til andre standarder, der giver en uddybning omkring indregning og måling af indikatoren. Dermed bliver CSR aflæggere ikke i tvivl om, hvordan de forskellige indikatorer skal indregnes og måles.

Niveau 5: Klassifikation og præsentation

De virksomheder der anvender GRI's principper kan vælge at rapportere til GRI og fremsende enten trykt og/eller elektronisk kopi af rapporten og/eller registrere rapporten i GRI's database for rapporter på internettet.⁶⁶

Niveau 6: Grundlæggende forudsætninger

Dette niveau er kun relevant for Årsregnskabsloven.

⁶⁵ Der er i de enkelte protokoller henvist hvilke standarder der anvendes

⁶⁶ Retningslinjer for bæredygtighedsrapportering – side 6 <https://www.globalreporting.org/resource/library/Danish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>

AA1000 Accountability Principles Standard:⁶⁷

AccountAbility har siden 1995 hjulpet virksomheder med deres CSR ved udarbejdelse af forskellige standarder. AccountAbility har igennem tiderne udviklet tre standarder

- ”AA1000 Assurance Standard” som indeholder metoder til vurdering af overholdelse af AccountAbility principper, dette kan anvendes af de organisationer der foretager kontrol af virksomhedernes CSR rapportering så som revisorer
- ”AA1000 Stakeholder Engagement Standard” som indeholder ramme for at hjælpe virksomheder med at sikre at dialog med interessenter er målrettet, robust og leverer resultater.
- ”AA1000 AccountAbility Principles Standard” som indeholder ramme for at identificere, prioritere og handle på CSR udfordringer.

Den sidste standard gennemgås i dette afsnit.

Niveau 1: Brugernes Informationsbehov:

AA1000 AccountAbility Principles Standard (2008) beror sig på tre principper: Involvering, væsentlighed og lydhørhed. Den opfordrer virksomheder til først og fremmest at involvere de parter den har indflydelse på og omvendt og derefter vurdere de væsentlige emner der skal inkluderes og reageres på. Standarden giver definition og forklaring på hvorfor de tre principper er vigtige, samtidig angiver den kriterier som virksomheden kan måle sig efter. Denne standard er derfor til brug for identificering af, hvad der er relevant at medtage i en CSR rapportering ved at give virksomhederne en guideline til, hvordan de når frem til denne. AA1000 AccountAbility Principles Standard (2008) skal anvendes sammen med AA1000 Stakeholder Engagement Standard for at sikre at resultaterne af interessentdialog er målrettet, robust og leverer resultater.

De andre niveauer i begrebsrammen bliver ikke direkte afdækket af AA1000 standarder, da den som sagt kun fokuserer på at få identificeret relevante emner som virksomheden skal medtage i sin CSR rapportering. Denne standard kan derfor ikke stå alene, men passer med COP rapportering, da vejledningen til COP rapporteringen ikke indeholder en afgrænsning af interessenter, ved brug af AA1000 APS vil virksomhederne kun fokusere på de forhold under de 10 principper i COP rapportering som er relevant for deres interessenter.

⁶⁷ <http://www.accountability.org/standards/index.html>

2.1.4 Del konklusion – Det retvisende billede af CSR

Begrebsrammens niveauer	Årsregnskabs loven	COP rapportering (vejledning)	GRI	AA1000 APS 2008
Informations-behov	Brugere og behov er defineret præcis ÅRL § 12 stk. 2.	Bred definering af rapportens brugere	Opfordring til interessentinvolvering	Vejledning til interessent-dialog, beslutning om væsentlighed og handlinger der skal foretages
Kvalitativ Egenskaber	Mangler positiv opstilling af relevante emner til CSR, svær at opnå neutralitet og fuldstændighed, svær at sammenligne med andre virksomheder	Positiv opstilling af indholdet (de 10 principper), dog svær at opnå neutralitet, og svær at sammenligne med andre virksomheder	Oplisting af relevante emner i form af Kerne og tillægsindikatorer, neutralitet sikres, mulighed for at sammenligne med andre virksomheder. Svaghed i forhold til fuldstændighed hvis man vælger anvendelsesniveau C og B.	Ingen
Definition af elementer	Ingen	COPs 4 hovedområder defineres med 10 principper.	Indikatorprotokoller indeholder definition og relevans af indikatorerne	Ingen
Indregning og måling	Ingen	Ingen	Indikatorprotokoller indeholder retningslinjer for indregning og måling af indikatorerne	Ingen

Klassifikation og præsentation	Valg mellem ledelsesberetning, supplerende beretning, virksomhedens hjemmeside eller COP (som ikke er en del af ledelsesberetning)	COP rapport ligger på UNGC's hjemmeside	Indsendelse til GRI	Ingen
Grundlæggende forudsætning	ÅRL § 13	Ingen	Ingen	Ingen

CSR som en del af ledelsesberetningen er underlagt det samme krav om retvisende billede som årsregnskabet. Årsregnskabsloven mangler dog fortsat specifikke regler/retningslinjer om CSR, så det retvisende billede kan imødekommes.

Selvom der er en klar definering om regnskabsbrugerne, hvilket bestemmer, at CSR skal indeholde informationer som har betydning for virksomhedens finansielle stilling eller indtjeningssevne eller kan påvirke disse, er reglerne om blandt andet relevans, troværdig præsentation og sammenlignelighed ikke præcise. Der mangler ydermere definition af elementerne der indgår i CSR samt hvordan disse skal indregnes og måles.

Virksomheder kan også anvende undtagelsen i Årsregnskabslovens § 99a stk. 7 og tilslutte sig UNGC, denne er ikke underlagt det samme krav om et retvisende billede, da det ikke er en del af ledelsesberetningen. Det er dog vurderet relevant at tage stilling til om denne overholder det retvisende billede for at kunne vurdere hvorvidt interessenterne kan læne sig til COP rapporten.

Det er i dette kapitel blevet identificeret, at brugerne til COP er defineret til at være alle virksomhedens interessenter hvilket gør, at svarene til spørgsmålet om, hvad der er relevant, kan være mere omfattende end regnskabsbrugerne til rapportering i henhold til Årsregnskabsloven. COP har dog fastsat 10 principper der skal rapporteres om, denne giver rammer for, hvad der er relevant. Der er dog ligesom

ved Årsregnskabsloven ikke nogle regler omkring indregning og måling, hvilket øger risikoen for, at rapportering ikke bliver neutral og kan ikke sammenlignes med andre virksomheder.

Både reglerne i Årsregnskabsloven og UNGC om CSR og COP skal gøres mere præcise for at det retvisende billede kan imødekommes. Man kan dog supplere med internationale standarder så som GRI og AA1000 APS 2008. GRI indeholder en opstilling af kerne og tillægsindikatorer, samtidig er der udarbejdet protokoller for hver indikator. Ved at anvende GRI har man derfor sikret sig, at de mest relevante forhold bliver rapporteret. Man har samtidig en guide til, hvad indikatorerne indeholder og, hvordan de skal indregnes og måles.

AA1000 APS 2008 er en metode til identificering af, hvad der er relevant, og hvordan der skal handles på de relevante emner ved involvering af interessenter.

2.2 Revisors udtalelse

I tidligere afsnit er det blevet konstateret, at CSR enten kan indgå som en del af ledelsesberetning eller som en del af UNGC's COP rapportering. Ledelsesberetningen er underlagt krav om det retvisende billede medens UNGC ikke er. Ved analysen af de regler der findes i Årsregnskabsloven og UNGC's vejledninger er man kommet frem til, at loven og vejledninger stadig mangler specifikke regler for at kunne aflægge en retvisende CSR rapportering, dog er der udviklet internationale standarder som kan supplere for at imødekomme det retvisende billede.

I kapitel 1 er man kommet frem til, at regnskabsbrugerne benytter sig af CSR til at danne forventning om fremtiden, da de finansielle data i årsrapporten ikke er tilstrækkelige til at sige noget om virksomhedens stilling i fremtiden, hvor relationer til omverdenen har fået betydelig rolle for, hvordan virksomheden klarer sig i fremtiden. Med relativ åbne regler og vejledninger om CSR som ikke formår at imødekomme det retvisende billede, har CSR læsere behov for en uafhængig parts udtalelse om validiteten og troværdigheden af CSR rapporteringen for at kunne anvende denne til deres beslutninger. I dette afsnit vil følgende spørgsmål blive besvaret:

Hvilke former for revisor udtalelse findes til CSR rapportering og kan revisor afgive en udtalelse vedrørende CSR med høj grad af sikkerhed?

2.2.1 Revisors rolle

CSR som en del af ledelsesberetningen eller COP er som sagt ikke revisionspligtig. CSR aflæggere kan frit vælge, om de vil lade en tredjepart udtale sig om rapporten. De kan enten indhente udtalelse fra deres interessenter i form af survey eller lignende. UNGC opfordrer for eksempel interessenterne til at gennemgå virksomhedernes COP, dog uden opfordring om at komme med en tilbagemelding. Derudover kan virksomheder indhente udtalelse fra en revisor.

En revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant.⁶⁸ De er uddannet til at kunne rådgive og give udtalelse omkring finansielle såvel som ikke finansielle informationer i årsrapporten. Samtidig skal det understreges, at revisor skal være uafhængig af virksomheden og ledelsen,⁶⁹ dermed sikres at udtalelsen bliver objektiv og er givet på baggrund af det indhentede bevis.

Hvis virksomheden vælger at hente udtalelse fra deres interessenter vil det kræve, at man indhenter fra en lang række af interessenterne for at kunne opnå et statistisk gyldigt grundlag. Dette vil kræve en del ressourcer, men sikrer ikke nødvendigvis troværdigheden af resultatet, da det højst sandsynligt indeholder subjektive påstande. Udtalelse fra interessenter vil derfor have en anden betydning end en revisors udtalelse, da den vil have en karakter af en tilfredshedsundersøgelse.

Det er ledelsens ansvar at aflægge årsrapporten, herunder CSR, jf. Årsregnskabslovens § 8. Når ledelsen skal aflægge CSR rapport skal de først og fremmest følge loven. I det forgående afsnit i denne hovedopgave er man kommet frem til, at lovens regler omkring CSR er ret åbne, men grundlæggende er, at CSR skal være:

- Relevant (dækker regnskabsbrugernes behov)
- Fuldstændig (alle relevante oplysninger som dækker regnskabsbrugernes behov er medtaget)
- Neutral (må ikke indeholde subjektive informationer, oplysninger med både positive og negative effekt skal medtages)
- Forståelig (informationer skal være klar og tydelig, regnskabsbrugere må ikke være i tvivl når de læser rapporten)

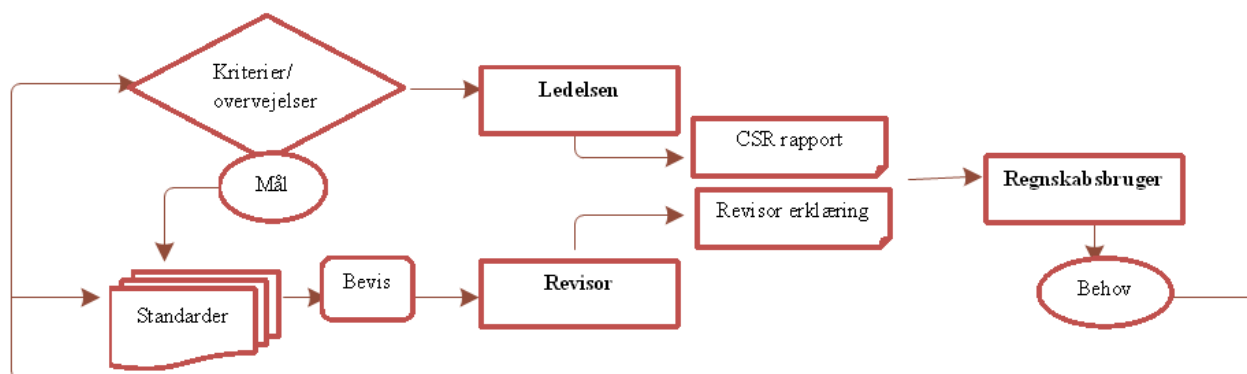
For hver gang ledelsen fastlægger de informationer der skal rapporteres om i CSR skal de gå tilbage til de ovenstående kriterier og vurdere hvorvidt informationen overholder kriterierne.

⁶⁸ Revisorlovens § 16

⁶⁹ Revisorlovens § 24

Ledelsen skal, udover at fastlægge hvad der skal rapporteres om, også fastlægge deres politikker for samfundsansvar samt retningslinjer eller principper for hvordan de forskellige informationer bliver indregnet og målt. Når dette er gjort er det, efter ledelsens ønske, revisors arbejde at objektivt vurdere de fastsatte informationer der skal rapporteres i forhold til regnskabsbrugernes behov samt indhente bevis om de rapporterede informationer for at sikre, at de overholder de ovennævnte kriterier, og om informationerne er repræsenteret efter de retningslinjer og politikker som er fastsat af virksomheden.⁷⁰

Nedenstående illustrerer trepartsforholdet mellem ledelsen, regnskabsbruger og revisor.



Figur 12: Egen tilvirkning inspireret af "Troværdig rapportering om bæredygtighed og revisors erklæring – Danske Revisorer FSR"

Som det ses ovenfor har regnskabsbrugere store indflydelse på ledelsens kriterier og hvilken erklæringsstandard som revisor skal anvende. Erklæringsstandarden er også det der er bestemmende for det bevis som revisor skal indhente fra ledelsen.

Revisors erklæring har ikke kun til formål at styrke troværdigheden overfor eksterne regnskabsbrugere, man kan også indhente revisorerklæring til intern brug.⁷¹ Den sidste målretter sig til ledelsen for at udfordre ledelsens overvejelser og politikker samt de interne processer der styrer data indsamling og behandling. Uanset om erklæringen afgives til intern eller ekstern brug, skal man tage stilling til hvilken type revisorerklæring der vil være mest hensigtsmæssig.

⁷⁰ Troværdig rapportering om bæredygtighed og revisors erklæring – Danske Revisorer FSR side 6

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/CSR/Faglige%20notater%20og%20artikler/~media/Files/Faglig%20viden/CSR/EU%20filer/Baeredygtighed

⁷¹ Samme som ovenfor side 1

2.2.2 Typer af revisorerklæringer

Der findes mange typer af revisorerklæringer – se vedhæftet bilag 11. Man kan dog dele erklæringen op i to hoved typer, erklæring med sikkerhed eller erklæring uden sikkerhed. Erklæring med sikkerhed kan for eksempel være revision eller review af regnskaber, medens erklæring uden sikkerhed er blot aftalte arbejdshandlinger så som rådgivning eller assistance om opstilling af regnskab. Erklæring med sikkerhed kan enten være høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed.

Det der afgør hvilken type erklæring der afgives afhænger af brugernes behov og den nytte, erklæringen giver set i forhold til omkostningen ved at afgive den slags erklæring.

Erklæring med sikkerhed er oplagt, hvis man skal udtale sig om indholdet i CSR rapporteringen er retvisende til både interessenter og ledelsen. Erklæring uden sikkerhed kan være erklæring til ledelse hvis man for eksempel har aftalt at revisor gennemgår interne processer vedrørende CSR.

Erklæringer udføres på baggrund af Revisionsstandarder (RS'er) hvilket er i overensstemmelse med Internationale revisionsstandarder (ISA'er) som er udsendt af International Federation of Accountants (IFAC). RS'erne bliver tilpasset dansk lovgivning, hvis det er nødvendigt.⁷²

RS 3000 eller ISAE⁷³ 3000 "Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger" er den erklæringsstandard med sikkerhed der kan anvendes i forbindelse med CSR. Erklæringen efter RS / ISAE 3000 kan gives enten med høj grad eller begrænset sikkerhed. Høj grad af sikkerhed betyder, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Medens i erklæring med begrænset sikkerhed skal revisor opnå tilstrækkeligt egnet bevis til at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt niveau.⁷⁴ Opgaverisikoen er risiko for fejl i opgavens emneindhold. I erklæringer identificeres høj grad af sikkerhed til at have en bekræftende konklusion medens en begrænset sikkerhed har en afkræftende konklusion.⁷⁵

Bekræftende udtalelse:

"Efter vor opfattelse er "erklæringsemnet" i al væsentlighed retvisende målt på basis af "kriterierne..."

⁷² http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Revisionsteknisk%20Udvalg%20-%20Kopi Bilag 9

⁷³ International Standard on Assurance Engagements

⁷⁴ ISAE 3000 - afsnit 2 under Introduktion

⁷⁵ Troværdig rapportering om bæredygtighed og revisors erklæring – Danske Revisorer FSR side 11

Afkræftende udtalelse:

”Under vort arbejde er vi ikke blevet opmærksomme på, at ”erklæringsemnet” ikke i al væsentlighed ...”

I erklæring med sikkerhed accepteres derfor en lille fejl uden at sætte procent for, hvor meget fejlen kan være, medens man i begrænset sikkerhed accepterer forholdsvis flere fejl end i den med høj grad af sikkerhed.

Inden arbejdets opstart skal det fastlægges om opgaven skal udføres for at opnå en høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, der er som udgangspunkt ikke mulighed for at ændre på aftalen, når arbejdet er påbegyndt. For eksempel må man ikke gå fra høj grad af sikkerhed til begrænset sikkerhed, fordi man har fundet kritiske forhold, som ledelsen ikke vil have bliver kommunikeret ud. Der er kun mulighed for at ændre aftalen, hvis der er rimelig grund til denne, for eksempel en misforståelse ved aftalens indgåelse, eller modtageren af erklæringen ønsker noget andet.⁷⁶

Under planlægningsfasen nævner ISEA 3000 eksempler på de vigtige ting som revisor skal overveje.⁷⁷

Nogle af de ting som er vigtigt at overveje og som vurderes at have betydning for beslutningen om en erklæring skal være høj grad eller begrænset grad af sikkerhed er:

- Kendetegnene for emnet og de identificerede kriterier
- Mulige kilder til beviser
- Revisors kendskab til virksomheden og dens omgivelser, herunder risiko for at emnet kan indeholde væsentlig fejlinformation
- Identificering af målgruppen og deres behov samt overvejelser om væsentlighed

Ovenstående punkter ses i forhold til de oplysninger behandlet i de forgående afsnit.

Kendetegnene for emnet og de identificerede kriterier

En CSR rapport indeholder ikke-finansielle data af blød karakter. Følger man Årsregnskabslovens regler som er obligatorisk for regnskabsklasser store C og D, og lader det indgå i ledelsesberetningen, er der et krav om, at CSR rapportering giver et retvisende billede af de forhold der berettes om. Kriterierne for et retvisende billede er

⁷⁶ ISEA 3000 afsnit 10 og 11

⁷⁷ ISEA 3000 afsnit 12

- Relevant dvs. kan anvendes af brugerne til deres beslutninger
- Troværdig dvs. fører til ensartet vurdering og indeholder ikke subjektive påstande
- Fuldstændig dvs. alle relevante forhold der påvirker brugernes beslutninger er taget med
- Forståelig dvs. informationer fører ikke til misforståelse

Disse kriterier er svær at imødekomme ved blot anvendelse af Årsregnskabslovens regler, men som det ses af ”2.1.4 Del konklusion – Det retvisende billede af CSR”, at man, ved brug af forskellige standarder, kommer nærmere det retvisende billede, men der er stadig kriterier der er svær at imødekomme så som fuldstændigheden.

Revisor skal derfor være opmærksom på, at alle kriterier ikke kan imødekommes, der er risiko for, at forhold der rapporteres om ikke er fuldstændige, denne taler for en erklæring med begrænset sikkerhed.

Mulige kilder til beviser:

For overhoved at kunne afgive en erklæring med sikkerhed skal de informationer der rapporteres i CSR være understøttet af beviser. Beviser kan både komme fra eksterne kilder eller internt fra virksomheden. Den iboende risiko⁷⁸ er moderat til høj uanset om oplysning kommer fra ekstern eller intern part, dette skyldes, at dem der skal behandle og levere data har mulighed for at anvende forskellige metoder til behandling af data. Den iboende risiko er selvfølgelig forskelligt alt efter hvilke CSR emner der er tale om, men i bund og grund vil en manglende symmetri i metode valg medføre fejl i resultatet.

Beviser som kommer fra eksterne kilder er i mange tilfælde at foretrække, da det formodes, at de ikke er påvirket af CSR afgiver virksomheden eller ledelsens påstande. Om beviser fra eksterne kilder er korrekt i forhold til nøjagtigheden og fuldstændigheden er et andet spørgsmål, men hvis der er tale om en uafhængig ekstern part må det forventes, at der ikke er incitament til at levere en fejlbehæftet information. Revisor skal i dette tilfælde anvende professionel skepsis. Hvis den eksterne part for eksempel leverer information omkring virksomhedens CO² udledning, skal det vurderes hvorvidt den eksterne parts metode for beregning af denne er i henhold til virksomhedens valgte praksis.

Den iboende risiko for beviser som kommer fra virksomheden/ledelsen vurderes dog at være højere, end det er tilfældet med beviser fra en ekstern part, da ledelsen kan have interesse i at påvirke dataene

⁷⁸ ISA 200 afsnit 13 n i) Inherent risk – The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.

til deres fordel. Denne afhjælpes hvis virksomheden har iværksat effektive processer til indsamling og behandling af data. Samtidig kan anvendelse af standarder så som GRI hjælpe med at mindske risikoen for ledelsens påstande kommer igennem, da der er rammer der sikrer en objektiv præsentation. Samtidig sikrer anvendelsen af standarder symmetri i CSR rapporten. Dette taler for en erklæring med høj grad af sikkerhed.

Revisors kendskab til virksomheden og dens omgivelser, herunder risiko for at emnet kan indeholde væsentlig fejlinformation

Revisors manglende kendskab til virksomheden og dens omgivelser er ikke det der afgør, om der skal afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, den manglende kendskab betyder blot, at revisor ikke skal påtage sig opgaven.

Revisor skal kende virksomheden og dens omgivelser, da dette er med til at hjælpe med en vurdering af, hvorvidt de oplysninger som virksomheden rapporterer om er i overensstemmelse med virkeligheden.

Revisor skal kende virksomhedens forretningsprocesser og kende til de svagheder virksomheden står overfor. Dette er ikke med til at vurdere valget mellem høj eller begrænset sikkerhed i erklæringen, men mere i hvilket omfang beviset skal indhentes og undersøges. Hvis virksomheden har effektive processer vil det være nemmere at indsamle de nødvendige data. Det er samtidig et krav i Årsregnskabslovens § 99a stk. 2 nr. 2 at virksomheden redegør for hvordan de omsætter sine politikker for samfundsansvar til handling, herunder eventuelle systemer eller procedurer.

Risikoen for at emnerne i CSR kan indeholde væsentlig fejlinformation er behandlet under ” Mulige kilder til beviser”, da man som nævnt minimerer risikoen for fejl ved anvendelse af standarder som GRI, der indeholder metoder for indregning og måling af de data der rapporteres. Anvendelse af standarder der passer til emnet minimerer risikoen for fejl til et lavt acceptabelt niveau, hvilket giver mulighed for en erklæring med høj grad af sikkerhed.

Hvis man forestiller sig en situation, hvor virksomheden ønsker en erklæring med høj grad af sikkerhed vedrørende deres CSR med den begrundelse om, at de anvender anderkendte standarder til indregning og måling af CSR oplysninger, men revisor identificerer derimod, at virksomhedens processer til behandling af data ikke er effektive, og dermed er der nogle af oplysninger man ikke kan kontrollere

for rigtigheden, vil dette påvirke revisors konklusion af erklæringen. Det kan enten være et forbehold eller en supplerende oplysning.⁷⁹

Identificering af målgruppen og deres behov samt overvejelser om væsentlighed

Identificering af målgruppen og deres behov sikrer fuldstændigheden af CSR rapportering, men kan være et problem som nævnt under ”Kendetegnene for emnet og de identificerede kriterier”. Årsregnskabsloven fastlægger brugerne og deres overordnede behov, men virksomhedernes brugere har stadig specifikke behov hvilket kun kan blive identificeret ved en gennemført interessent involvering. Internationale standarder, som AccountAbility har udarbejdet, vejleder virksomheder med at identificere relevante CSR emner gennem interessentinvolvering. Denne metode minimerer risiko for ufuldstændig rapportering og medtagelse af irrelevante forhold, dette taler derfor for erklæring med høj grad af sikkerhed.

Gennem interessentdialog kan virksomheder også få identificeret hvorvidt deres interessenter overhoved ønsker en erklæring med høj grad af sikkerhed eller kan nøjes med begrænset sikkerhed eller det sidste ingen sikkerhed blot et konsistentstjek i henhold til Årsregnskabslovens § 135 stk. 5.

De virksomheder der forventes at afgive en erklæring om CSR med høj grad af sikkerhed kan for eksempel være de virksomheder hvis aktivitet forurener miljøet i stort omfang, for eksempel flyindustri eller andre produktionsvirksomheder der forurener, og som er i konstant tilsyn hos medierne eller miljøaktivister. En erklæring med sikkerhed er nyttig i dette tilfælde, da regnskabsbrugerne skal kunne vurdere om de informationer som disse virksomheder afgiver omkring deres påvirkning på miljø og deres tiltag til at passe på miljøet er troværdige. Virksomheder der ikke er i offentlighedens tilsyn i stor omfang, men stadig påvirker miljøet med deres aktivitet, kan nøjes med en erklæring med begrænset sikkerhed eller blot en konsistentstjek af de informationer der er i CSR rapportering jf. Årsregnskabslovens § 135 stk. 5.

⁷⁹ Erklæringsbekendtgørelse: **§ 18.** Revisor skal i erklæringen tage forbehold, hvis de oplysninger, der er lagt til grund for det udførte arbejde, er behæftet med væsentlige fejl eller mangler eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at konkludere, at erklæringsemnet er uden væsentlige fejl. Desuden skal revisor tage forbehold, hvis usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst, og denne usikkerhed ikke er uvæsentlig.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af erklæringen.

Stk. 3. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde ethvert forbehold.

§ 19. Revisor skal i erklæringen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold. **Stk. 2.** Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold.

ISAE 3000 siger også, at revisor skal overveje væsentligheden. Når emner/elementer der er relevant for regnskabsbrugerne er fastlagt, beslutes væsentligheden for disse. En fejl under et bestemt væsentlighedsniveau accepteres, da det, ved fastlægges af væsentlighedsniveauet, er blevet konstateret ikke at have betydning for regnskabsbrugerne. Manglende fastlæggelse af væsentlighed resulterer i, at rapporteringen indeholder oplysninger som ikke har betydning for regnskabsbrugerne, dermed opstår risiko for regnskabsbrugerne træffer forkerte beslutninger.⁸⁰

Årsregnskabsloven eller UNGC's vejledning til COP beskriver ikke hvordan væsentligheden fastsættes eller beregnes for CSR oplysninger. GRI vejleder omkring fastsættelse af væsentlighed.

ISAE 3000 indeholder ikke en vejledning til hvordan væsentligheden fastsættes, hvorfor det kan være vanskeligt, at opnå en erklæring med sikkerhed, hvis blot Årsregnskabsloven og UNGC's vejledning anvendes af virksomheden.

2.2.3 Anvendelse af standarder og revisorerklæring i praksis

Copenhagen Business School har lavet en undersøgelse baseret på en gruppe af virksomheder som de følger hvert år.⁸¹ Undersøgelsen viser at anvendelse af internationale standarder især UNGC oplever en stigning fra år til år. Anvendelse af GRI indikatorer er dog stadig ikke så udbredt⁸² Sammenligning mellem børsnoterede (klasse D) og ikke børsnoterede selskaber (klasse store C) viser, at børsnoterede selskaber er længere fremme med anvendelse af internationale standarder. I 2011 er der 76 % af børsnoterede selskaber der har anvendt internationale standarder, dette er en stigning på 20 procentpoint i forhold til 2010, medens kun 39 % af ikke børsnoterede selskaber der anvender internationale standarder i 2011 og stigning er kun på 9 procentpoint i forhold til året før.

Tabel 3: Anvendelse Internationale principper samt redegørelse for forventninger og resultater (børsnoterede vs. unoterede).

	Børsnoterede			Unoterede		
	2011	2010	2009	2011	2010	2009
Anvender Internationale principper for CSR i rapporteringen	76 pct.	56 pct.	59 pct.	39 pct.	30 pct.	20 pct.
Redegør for forventninger til arbejdet fremover	76 pct.	69 pct.	71 pct.	46 pct.	40 pct.	25 pct.
Redegør for hvad der er opnået (resultater)	88 pct.	81 pct.	65 pct.	53 pct.	43 pct.	29 pct.

N=96 (2011), N=104 (2010), N=115 (2009).

Figur 13: Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven s. 10

⁸⁰ Finansiell Rapportering – teori og regulering 2. udgave - side 208

⁸¹ Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven s. 5

⁸² Samfundsansvar og rapportering I Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven s. 9-10

Det ses i ovenstående, at stigningen i redegørelsen for forventninger til arbejdet i fremtiden er højere for ikke børsnoterede selskaber, end den er for børsnoterede fra år 2009 til 2010. Det kan forklares med, at børsnoterede virksomheder er længere fremme med anvendelse af internationale standarder, hvis der ikke kommer nye standarder eller nye måder at gøre tingene på, så vil de fortsætte med at gøre som de gør og dermed ikke komme med forbedrede mål til fremtiden. Samtidig er udviklingen i redegørelsen for, hvad der er opnået med arbejdet med CSR også større for ikke børsnoterede selskaber, det kan dog være svært at måle om resultaterne skyldes indsats i CSR, hvorfor nogle virksomheder måske er mere påpasselige med at udtale sig om hvad de har opnået.

I dette afsnit gennemgås også 2011⁸³ eller 2012 CSR rapportering for de fem største D selskaber og 5 største C selskaber efter omsætning i Danmark⁸⁴ for at identificere deres brug af standarder og revisorerklæring til CSR.

Virksomhed⁸⁵	Regnskabsklasse	År	CSR en del af	Anvendt standarder	Revisorerklæring
A.P. Møller Maersk	Klasse D	2012	- UNGC - Selvstændig rapport på hjemmesiden	AA1000 APS (2008) GRI Level C+	ISAE3000 (begrænset sikkerhed) AA 1000 Assurance Standard (moderat grad af sikkerhed)
Danske Bank	Klasse D	2012	- UNGC - Selvstændig rapport på hjemmesiden	GRI ISO 14.084-1	Ingen udover konsistentstjek
ISS	Klasse D	2012	- UNGC - Selvstændig rapport på hjemmesiden	GRI Level C+ ISO 26000	Erklæring afgivet af Det Norske Business Assurance A/S og ikke en revisor. Der er afgivet en positiv

⁸³ Hvis dette er det seneste

⁸⁴ Listen over virksomheder <http://www.top1000.dk/virksomheder> Bilag 10

⁸⁵ For virksomheders årsrapport/CSR rapport henvises til litteraturlisten

					konklusion.
Novo Nordisk	Klasse D	2012	- UNGC - Supplerende beretning i årsrapporten	AA1000 APS (2008) GRI Level A	AA1000AS og ISAE3000 (begrænset sikkerhed)
Carlsberg	Klasse D	2012	- Selvstændig rapport på hjemmesiden	Ingen	ISAE3000 (begrænset sikkerhed) med supplerende oplysning
DLG	Klasse C	2012	- UNGC -Del af ledelsesberetning	ISO standarder Samt andre udenlandske standarder	Ingen udover konsistentstjek
Scandinavian Tobacco Group A/S	Klasse C	2011	Del af ledelsesberetning	Ingen	Ingen udover konsistentstjek
Grundfos	Klasse C	2012	- UNGC - Del af ledelsesberetning	Ingen	Ingen udover konsistentstjek
Siemens Wind Power	Klasse C	2012	- UNGC - Del af ledelsesberetning	LEED Global Standard ISO standarder	Ingen udover konsistentstjek
Dansk Shell	Klasse C	2011	Der henvises til Koncernens sociale ansvar	N/A	N/A

Ved blot at se på et lille udsnit af børsnoterede og ikke børsnoterede selskaber, giver det anledning til at antage en vis korrekthed i, at børsnoterede selskaber er bedre til at anvende internationale standarder end ikke børsnoterede selskaber.

Tabellen viser også, at de fleste er tilsluttet UNGC, men udarbejder stadig en CSR redegørelse i deres ledelsesberetning eller som en selvstændig rapportering der ligger på virksomhedens hjemmeside, selvom virksomheder der tilslutter sig UNGC og laver COP rapport kan undlade at foretage redegørelse i årsrapporten jf. Årsregnskabslovens § 99a stk. 7.

Det ses også, at det hovedsageligt er børsnoterede selskaber der anvender sig af internationale standarder, især GRI, andre ikke børsnoterede så som DLG og Siemens Wind Power anvender internationale standarder på specifikke områder.

Af de udvalgte virksomheder er det kun de børsnoterede som får revisorerklæring på deres CSR redegørelse. Der er anvendt ISAE 3000 med begrænset sikkerhed samt AA1000 AS også med begrænset eller moderat grad af sikkerhed. AA1000 AS er dog kun anvendt hvis virksomheden benytter sig af AA1000 APS, da disse to hænger sammen.

ISS rapportering bliver ikke gennemgået af en revisor, men af Det Norske Business Assurance A/S (DNV) som leverer assistance og vurdering i forhold til forskellige forhold i en virksomhed. Der er ingen henvisning til revisorerklæring i deres erklæring, hvorfor det ikke er til at sige, hvorvidt de har benyttet sig af internationale standarder, men af erklæringen fremgår tydeligt, hvad erklæringen dækker over og hvilke handlinger DNV har foretaget sig. Det er svært at vurdere, hvorvidt der afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, hvis man følger ISAE 3000s regel om, at høj grad af sikkerhed har en bekræftende konklusion medens begrænset sikkerhed er afkræftende. Konklusionen i ISS erklæring starter med:

*"In DNV's opinion, the 2012 Corporate Responsibility Report conveys a fair and credible presentation of ISS's Corporate Responsibility.."*⁸⁶

Dette ses derfor som en bekræftende sætning som på dansk kan oversættes til:

"Det er DNV's opfattelse, at 2012 CSR rapport formidler en fair og troværdig præsentation af ISS CSR.."

⁸⁶ <http://www.responsibility.issworld.com/report2012/> side 34

Længere fremme i konklusionen fremgår:

"However, within the scope of our work, we have not observed any significant deviation in reporting from the Company's accounting principles.."

Dette er et udtryk for en afkræftende konklusion i lighed med A.P.Møller Maersk konklusion til begrænset sikkerhed:

"Based on the procedures performed, as described above, nothing has come to our attention to indicate that The Report is not fairly presented..."⁸⁷

Det er derfor ikke til at vurdere, hvorvidt erklæring afgivet til ISS' CSR rapportering er af høj grad eller begrænset sikkerhed.

Det skal bemærkes, at selvom børsnoterede selskaber anvender adskillige internationale standarder til identificering af interessenternes behov og som vejledning til indregning og måling af de emner der rapporteres om, er der stadig ingen af disse der får en revisor erklæring med høj grad af sikkerhed.

Identificering af interessenternes behov giver både mulighed for at sikre fuldstændigheden af rapportering, men samtidig hjælper med afgrænsning af emnerne i rapportering, men den åbner også op for nye forhold som virksomheden eller omgivelsen måske ikke har berørt før. Selvom rapportering af CSR først er blevet obligatorisk for danske selskaber de sidste par år, har flere organisationer arbejdet med udvikling af standarder som hjælper virksomheder med CSR siden før år 2000, men standarderne er i konstant udvikling, som GRI nævner i deres vejledning skal rammerne løbende testes og forbedres⁸⁸. Hvis man skal sætte CSR lovgivning og standarder i forhold til en livscyklus, er den stadig i vækst hvor i mod loven og standarder målrettet det finansielle data har været testet og afprøvet i længere tid og er ret moden. IAS⁸⁹, som så småt er ved at blive erstattet af IFRS⁹⁰ er udarbejdet af IASC⁹¹ som siden 1973 har udarbejdet internationale standarder vedrørende regnskabsaflæggelse.⁹² Det kræver en vis modenhed i CSR standarder før der kan afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed vedrørende CSR rapportering.

⁸⁷ http://www.maersk.com/Sustainability/Documents/Maersk_Sustainability_Report_2012.pdf side 77

⁸⁸ <https://www.globalreporting.org/resource/library/Danish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> side 3

⁸⁹ International Accounting Standards

⁹⁰ International Financial Reporting Standards

⁹¹ International Accounting Standards Committee

⁹² <http://www.iasplus.com/en/resources/resource25>

Det skal bemærkes, at nogle af de virksomheder der anvender internationale standarder på specifikke områder så som ISO, kan indhente erklæringer til certificering, disse bliver dog ikke offentliggjort, men på den måde sikres, at de oplysninger i CSR rapporten hvor der er anvendt ISO er troværdige.

Det skal til sidst bemærkes, at Dansk Shell er et datterselskab af et udenlandsk selskab. Dansk Shell udarbejder ikke selv deres CSR rapportering, men henviser til koncerns udarbejdet CSR rapportering, hvorfor der ikke er anført standarder eller revisorerklæring.

2.2.4 Del konklusion – Revisors udtalelse

Ledelsen har ansvaret for at aflægge en CSR rapportering der lever op til loven og interessenternes behov. For at øge tilliden til ledelsens CSR rapport kræver det dog en gennemgang fra ekstern part. Denne eksterne part kan enten være virksomhedens interessenter eller en helt tredje part. Udtalelse fra virksomhedens interessenter kan dog være påvirket af subjektive påstande da de enten har en vis indflydelse på virksomheden eller omvendt. En udtalelse der kommer fra en tredje mand så som revisor er den mest objektiv, da revisor er underlagt etiske regler og skal fremtræde som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvorfor udtalelse fra revisor er til at fortrække, hvis målet er at opnå en troværdig repræsentation af rapporteringen.

Revisor kan afgive en erklæring med sikkerhed eller uden sikkerhed. Erklæring uden sikkerhed er aftalte handlinger vedrørende assistance for eksempel i forbindelse med udarbejdelse af årsrapport. En erklæring med sikkerhed kan enten være høj grad af sikkerhed, hvilket betyder, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Den anden type er begrænset sikkerhed, hvilket betyder at revisor skal opnå tilstrækkeligt egnet bevis til at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt niveau.

Det er CSR brugernes behov og ledelsens mål der afgør om erklæringen skal være med sikkerhed eller uden sikkerhed, denne beslutning foretages i forhold til den nytte som erklæringen vil give brugerne.

Beslutning om erklæringen skal være høj eller begrænset sikkerhed skal foretages ved overvejelser af:

- Kendetegnene for emnet og de identificerede kriterier
- Mulige kilder til beviser
- Revisors kendskab til virksomheden og dens omgivelser, herunder risiko for at emnet kan indeholde væsentlig fejlinformation
- Identificering af målgruppen og deres behov

Der er en del internationale standarder der hjælper virksomheden med at identificere deres interesser og behov, dermed minimere risiko for at informationerne i CSR rapportering ikke er relevant eller ufuldstændig, og standarder som vejleder virksomheder med indregning og måling af CSR informationer, men disse standarder er ikke så moden som standarderne til den finansielle del af årsrapporten. Der kræves en vis modenhed før erklæringen kan gives med høj grad af sikkerhed.

Børsnoterede selskaber er langt fremme med hensyn til anvendelse af internationale standarder samt revisorerklæring med begrænset sikkerhed. Ikke børsnoterede selskaber anvender også internationale standarder, men på specifikke områder i CSR, dog ingen revisorerklæring, de nøjes med den udtalelse revisor laver til ledelseserklæringen som er et konsistentstjek af oplysningerne.

2.3 Forslag til valg af standarder, revisor erklæring og placering af CSR rapportering

Hvilke standarder og revisorudtalelse skal virksomheden vælge for bedst at imødekomme CSR brugernes behov?

Som nævnt flere steder i denne hovedopgave og illustreret under 2.2.1, er det interesser der har den største indflydelse på hvad der skal indgå i en CSR rapportering og dens præsentation. Ledelsen har også indflydelse på dette så længe, at deres mål er i overensstemmelse med lovgivningen og ikke går imod interessenternes behov.

Virksomheden kan ønske sig to ting, enten være en bæredygtig virksomhed eller en virksomhed der blot opfylder de primære interessenteres ønsker. De er to slags primære interesser; den primære interessent som anvender CSR oplysninger til deres beslutningsproces, og den primære interessent som ikke anvender CSR oplysninger til deres beslutningsproces.

I dette afsnit gives forslag til hvordan CSR rapportering kan præsenteres både med valg af placering, standard og revisor erklæring, på baggrund af ledelsens ønsker for virksomheden og forskellige interessenteres behov.

2.3.1 Fokus på at være bæredygtig

Har ledelsen et mål om, at virksomheden bliver bæredygtig, og er dette forventet af virksomhedens interesser, skal virksomheden anvende undtagelsen i Årsregnskabslovens § 99a stk. 7 og tilslutte sig

UNGC. Principperne i UNGC er bredt og målretter sig til en større målgruppe end blot de primære interessenter som under 1.2 i denne hovedopgave er fastlagt til at være investorer.

Der er ikke det samme krav om et retvisende billede for udarbejdelse af COP rapporten til UNGC, men for at sikre pålideligheden af de informationer som ledelsen offentliggør anbefales anvendelse af standarder som GRI til måling af de forhold der rapporteres om.

Derudover anbefales anvendelse af AA1000 standarder omkring interessentdialog for at sikre relevansen og fuldstændigheden af de informationer der rapporteres om. Manglende involvering af interessenter vil medføre mangler eller uoverskuelighed i COP rapportering. Da UNGC's vejledning til COP rapportering er ret åben kan det resultere i at virksomheder enten rapporterer for lidt for at være forsigtig, eller rapportere for meget, da de ser en mulighed for at oplyse om alt det de kan støde ind i som har med CSR at gøre.

For at øge troværdigheden af COP rapporteringen anbefales revisorerklæring efter ISAE 3000 og/eller AA1000 AS. En virksomhed der vælger at blive bæredygtig vil stå over for en større gruppe af interessenter som vil have meninger om deres rapportering, hvorfor det er vigtigt at være på forkant og sikre validitet af oplysningerne i rapporten.

Vælger man at tilslutte sig UNGC og dermed udarbejde en årlig COP rapport, er det blot et krav, at virksomheden i deres regnskab henviser til den internetside hvor rapporten forefindes, dvs. UNGC's hjemmeside. Det anbefales dog, at hele eller den del af rapporten der har betydning for de primære interessenter, investorer, medtages i ledelsesberetningen.

2.3.2 Fokus på primære interessenter der anvender CSR rapporteringen

Hvis ledelsen kun ønsker at rapportere til de primære regnskabsbrugere, investorer, og virksomhedens investorer ligger vægt på CSR rapporteringen og anvender disse oplysning i højere grad til deres kontrol og prognose opgaver anbefales, at CSR rapportering følger Årsregnskabsloven 99 a stk. 2.

Det er vigtigt først og fremmest at få tilrettelagt hvilke oplysninger investorerne har behov for i rapporteringen. Til det anvendes AA1000 standarder vedrørende interessent involvering.

For at sikre det retvisende billede af de oplysninger der rapporteres om anbefales brug af internationale standarder så som GRI og ISO.

Ydermere anbefales det, at der indhentes en revisorerklæring i henhold til ISAE 3000 og eller AA1000 AS for at give investorerne en øget tiltro til de rapporterede informationer.

Virksomheden kan ikke direkte påvirke graden af sikkerhed i revisorerklæringen, da den som tidligere nævnt afhænger af modenhed i de metoder/standarder der anvendes til rapportering af CSR, men for at give investorerne en øget tiltro til rapporteringen anbefales, at virksomheden redegør for de risici forbundet med de oplysninger der indgår i rapporteringen samt de handlinger virksomheden foretager sig for at afhjælpe disse risici. Det er et krav i Årsregnskabslovens § 99 a stk. 2 nr. 2, at virksomheden redegør for hvordan de omsætter politikker for samfundsansvar til handling, herunder evt. systemer og procedurer herfor. Loven siger dog ikke noget om risici, men virksomheden kan gøre en indsats i at forklare deres investorer, at de er opmærksomme på, at der findes de risici og at de yder en indsats for at afhjælpe dette.

CSR rapporteringen anbefales at være en del af ledelsesberetningen. Hvis rapporten er lang anbefales det, at der laves en supplerende beretning eller bilag til ledelsesberetningen som nemt kan findes enten som en del af årsrapporten eller som en særskilt rapport i virksomhedens hjemmeside. Det skal være nemt for investorerne at finde rapporteringen.

2.3.3 Fokus på primære interessenter der ikke anvender CSR rapporteringen

Der er investorer som ikke lægger vægt på CSR rapporteringer til deres beslutningsproces. Det kan for eksempel være store klasse C selskaber, hvis samfund og miljømæssige handlinger ikke er i offentlighedens tilsyn, hvorfor investorerne heller ikke ser fare der kan have betydning for virksomhedens indtjeningsevne.

Det er dog vigtigt at være sikker på, at investorerne ikke lægger vægt på CSR rapportering, dette sker gennem interessent involvering. Virksomheden skal spørge deres investorer, om de lægger vægt på CSR i deres beslutninger.

Hvis investorerne ikke lægger vægt på CSR, kan virksomheden nøjes med mindstekravet til CSR rapportering i hen hold til Årsregnskabslovens § 99 a stk. 2.

Redegørelsen kan være placeret som en del af ledelsesberetningen, eller i virksomhedens hjemmeside.

Det er tilstrækkeligt med konsistentstjek efter Årsregnskabslovens § 135 stk. 5, dette begrundes med, at omkostningen ved at indhente en revisor erklæring vil være større end den nytte erklæringen vil give, da rapporteringen alligevel ikke vil blive benyttet til beslutningsformål.

2.3.4 Del konklusion Forslag til placering af CSR rapportering, valg af standarder og revisor erklæring

Der er mange muligheder for rapportering af CSR alt efter ledelsens ønsker og interessenternes behov. Det ses dog, at jo flere interessenter virksomheden sigter efter at nå frem til, for eksempel ved at være en bæredygtig virksomhed, jo flere ressourcer kræves det af virksomheden. Medens rapportering blot til investorer som ikke lægger vægt på CSR oplysninger i deres beslutningsproces kun kræver at loven bliver overholdt og dermed ikke ressourcekrævende.

Det er vigtigt at påpege, at virksomheder der arbejder med CSR først og fremmest skal starte med at identificere regnskabsbrugernes behov (begrebsrammens niveau 1: Brugernes Informationsbehov) samt beslutte om virksomheden mål er at være bæredygtig. Det er disse informationer der afgør al de andre dele i CSR rapportering: valg af standarder, valg af revisorerklæring samt placering af CSR rapportering.

Forslag til opstramning af loven

I kapitel 1 i denne hovedopgave er de overordnede krav til CSR rapportering samt regnskabsbrugerne og deres behov blevet gennemgået. I kapitel 2 er der foretaget en videre analysering af, om lovens krav om det retvisende billede, som er en forudsætning for, at regnskabsbrugerne kan benytte CSR rapporteringen til deres beslutning, imødekommes af de retningslinjer der findes i Årsregnskabsloven eller internationale standarder for CSR rapportering. Desværre er der konstateret en del mangler i loven eller de internationale standarder for CSR, for at kunne imødekomme det retvisende billede. Dette er problematisk, da der er en stor risiko for, at rapporten derfor ikke er troværdig. Udover det, er der ingen krav om revision, hvilket øger risikoen yderligere. Under ”2.2 Revisor udtalelse” er det dog konstateret, at, før en revisor kan afgive en erklæring med sikkerhed iht. ISAE3000, skal der være klare og modne retningslinjer vedrørende rapporteringen der skal afgives erklæring om. Modenhed er sværere at styre, da det kræver nogle års test og erfaringer ved brug af den specifikke retningslinje, men klarhed i retningslinjerne er i hvert fald noget man styrer.

På nuværende tidspunkt kan ingen love eller standarder til CSR rapportering stå alene for at give et retvisende billede. I dette afsnit er der givet forslag til opstramning af loven, således, at et lovgrundlag kan stå alene og give et retvisende billede.

Begrebsrammens niveauer	Forslag til opstramning af loven
Informationsbehov	Personer, organisationer, myndighed osv. der skal træffe økonomiske beslutninger om virksomheden. Deres behov er virksomhedens nuværende og fremtidig tiltag der har en effekt for virksomhedens økonomiske stilling og/eller indtjeningsevne.
Kvalitativ Egenskaber	<u>Relevans:</u> Et bilag i loven med en positiv liste af rapporteringens indhold. En undtagelse i loven om rapporteringens eventuelle indhold (branche specifik) <u>Troværdig repræsentation:</u> Krav om CSR rapportering der indeholder alle emner nævnt i bilaget nævnt ovenfor. Krav om en erklæring med mindst begrænset sikkerhed. Vejledning til beregning af væsentlighedsniveau. <u>Sammenlignelighed:</u> Krav om kontinuitet, rapporten skal vise udvikling fra år 1 til år 2. Krav om anvendelse af indregnings og målings metoder i loven. <u>Verificerbarhed:</u> Krav om at understøtte påstande med kvantitative fakta.
Definition af elementer	Alle punkter i bilaget nævnt under relevans ovenfor defineres i samme eller et andet bilag.
Indregning og måling	Et kapitel med indregnings og målings metoder vedr. de emner der er oplistet i bilaget nævnt ovenfor. Krav om beskrivelse af indregnings og målings metoder i regnskabspraksis.
Klassifikation og præsentation	Skematisk opstilling Krav om klassifikation samlet i årsrapport.
Grundlæggende forudsætning	Samme som ÅRL § 13

Informationsbehov:

Regnskabsbrugerne er de samme som Årsregnskabslovens § 12 stk. 2, nemlig personer, organisationer osv. som skal træffe økonomiske beslutninger om virksomheden. Der skal ikke være nogen tvivl om, at deres behov for lige netop CSR, kun vedrører CSR forhold som kan have forretningsmæssige konsekvenser.

Kvalitativ Egenskaber:

Når det er fastlagt, at der kun skal rapporteres om forretningsdrevet CSR bør der fastlægges skarpe retningslinjer omkring indholdet.

- Relevans: Der bør i loven være en positiv opstilling af de emner som der skal rapporteres omkring, på samme måde som der gør sig gældende med GRI med deres kerneindikatorer. Listen skal fremgå af et bilag i loven, da denne kan være lang. Loven skal indeholde en vejledning omkring identificering af branche specifikke emner, med mindre disse allerede er specificeret i loven, på samme måde som GRI's tillægsindikatorer.

- Troværdig repræsentation: Der bør være et krav om redegørelse af alle relevante emner listet op i bilag jf. under "relevans," denne sikrer fuldstændigheden af CSR rapporten. Manglende rapportering om et emne skal forklares, med mindre det er blevet konstateret gennem interessant involvering eller på anden vis, at emnet ikke er relevant.

Kravet om fejlfri rapportering bør understøttes med en vejledning omkring fastlæggelse af væsentlighed, således at kun fejl der har effekt for regnskabsbrugernes beslutninger bliver rettet eller redegjort.

Der bør være et krav om neutralitet, men denne understøttes af krav om at følge indregnings og målings metoder som beskrives i det kommende afsnit.

Det er i tidligere afsnit konstateret, at troværdigheden øges ved at få en uafhængig revisor til at gennemgå CSR rapporten og komme med en udtalelse. Der bør derfor være et krav om, en revisor erklæring med mindst begrænset sikkerhed i henhold til ISAE3000.

- Sammenlignelighed: Der bør være et krav om, at rapporten viser udvikling fra år 1 til 2, dermed sikres kontinuitet. For eksempel ved redegørelse af CO² udledning vises i tekst form eller skema hvor meget dette har været i år 1 og år 2, dermed kan regnskabsbrugerne selv foretage en

vurdering af om, hvorvidt virksomheden følger deres mål, i stedet for f. eks. blot skriver ”virksomheden har formindsket sit CO² udledning i forhold til sidste år.”

Det bør være et krav for virksomheden, at de anvender indregnings og målings metoder beskrevet i loven, mere om dette i det kommende afsnit.

- Verificerbarhed: Der bør i loven være et krav om, at CSR emner ikke kun indeholder kvalitative påstande, men understøttes af kvantitative fakta. Som nævnt under sammenlignelighed, skal loven ikke give mulighed for blot at skrive at virksomheden har formindsket CO² udledning, denne udtalelse bør understøttes af kvantitative data der viser udvikling i virksomhedens CO² udledning.

Definition af elementer:

Loven bør indeholde en definition af de emner beskrevet i bilaget nævnt under relevans ovenfor. Definition kan ske i samme bilag eller i et andet bilag, hvis dette er mere overskueligt. Beskrivelsen bør ikke blot indeholde en definition, men også forklaring for, hvorfor emnet er relevant, ligesom der gør sig gældende med indikatorerne i GRI. Definition og forklaring af emnernes relevans minimerer risikoen for misforståelse som kan resultere i fejl rapporteringen.

Indregning og måling:

Der bør være et kapitel i loven der alene omhandler en vejledning omkring indregning og måling af de emner listet op i bilaget nævnt under relevans. Vejledningen kan bygges op på samme måde som GRI's indikatorprotokoller.

Der bør endvidere fremgå et krav om beskrivelse af indregnings og målings metoder i CSR rapportens regnskabspraksis.

Klassifikation og præsentation

For at skabe overskuelighed i rapporten bør der være et krav omkring hvordan rapporten præsenteres. Årsregnskabslovens bilag 2 indeholder skemaer for balancer og resultatopgørelsen, der bør være et tilsvarende skema for CSR oplysninger.

Årsregnskabsloven § 99a stk. 2 som er listet op i denne opgaves side 17 bibeholdes.

Hvert emne der redegøres, indledes med virksomhedens politikker, for det bestemte emne. Hvis virksomhedens politik er overordnet præsenteres dette inden redegørelsen af de relevante emner. Rækkefølgen i Årsregnskabslovens § 99a stk.2 følges.

Anvendte standarder eller retningslinjer beskrives i en samlet regnskabspraksis.

Da CSR rapporten, som nævnt under informationsbehov, skal hjælpe regnskabsbrugerne med at foretage økonomiske beslutninger, vil det være oplagt, hvis denne findes samme sted som årsregnskabet, således at regnskabsbrugerne kan koble årsregnskabet og CSR sammen. Der bør derfor være et krav i loven om, at CSR rapporteringen bliver en selvstændig del af årsrapporten.

Grundlæggende forudsætninger:

Årsregnskabslovens § 13 bibeholdes. Tilføjelse af ovennævnte krav og retningslinjer i loven vil sikre en bedre overholdelse af grundlæggende forudsætninger, i forhold til loven om CSR som den er nu.

Konklusion

Hensigten med hovedopgaven er at undersøge lovgivningens krav til Corporate Social Responsibility ("CSR") rapportering, og regnskabsbrugernes behov for denne. Samtidig undersøges muligheden for at opnå et retvisende billede af rapporteringen samt afgivelse af en erklæring med sikkerhed omkring rapporteringen.

Der er under problemformuleringen oplistet underspørgsmål som er besvaret i de 2 kapitler i denne hovedopgave.

Hvad er CSR og hvilke krav er der til CSR rapportering efter dansk lovgivning (Årsregnskabsloven)

CSR er de lovkrævede handlinger, samt de frivillige handlinger som virksomhederne foretager sig for at agere filantropisk, etisk, lovligt og økonomisk korrekt.

Årsregnskabslovens § 99a indeholder kravene til CSR rapportering både med hensyn til indholdet samt offentliggørelse eller placering af denne. CSR rapporteringen kan enten være en del af ledelsesberetningen, supplerende beretning eller virksomhedens hjemmeside, disse ses alle sammen som en del af årsrapporten. Virksomheden kan også vælge at tilslutte sig United Nations Global Compact ("UNGC") og udarbejde en Communication on Progress (COP) til UNGC, denne er ikke en del af årsrapporten.

Hvad er regnskabsbrugernes behov for CSR? Kan dette behov ligestilles med behovet for årsregnskabet?

IASB's begrebsramme er anvendt til analysering af regnskabsbrugere. Det er konstateret, at ved at afdække de primære regnskabsbrugeres⁹³ behov, dækker man også de sekundære⁹⁴ regnskabsbrugeres behov.

Årsrapporten anvendes til at danne beslutning om ressourceallokering. Regnskabsbrugerne skal både have data der viser virksomhedens historiske udvikling, men samtidig data der giver indsigt i fremtiden. Da årsregnskabet viser virksomhedens finansielle stilling i en given periode, er dette ikke tilstrækkeligt til at foretage en begrundet beslutning. Ledelsesberetningen, herunder CSR rapporteringen, indeholder virksomhedens tiltag til at sikre fremtidig vækst i virksomheden. Da samfundet er blevet mere socialt og miljømæssigt bevidst, vil CSR tiltage have en betydelig påvirkning på virksomhedens fremtid. Regnskabsbrugerne kan derfor ikke nøjes med at læse

⁹³ Investorer

⁹⁴ Medarbejdere, långivere, leverandører, etc.

årsregnskabet, men skal medtage oplysninger om virksomhedens CSR tiltag for at kunne danne den bedste beslutning om en fremtidig ressourceallokering.

Formår virksomheder at leve op til lovgivningen og samtidig dække regnskabsbrugernes behov?

Lovgivningen er til for at sikre, at brugernes behov opfyldes. En virksomhed der efterlever lovgivningen vurderes derfor til at opfylde regnskabsbrugernes overordnede behov.

En undersøgelse foretaget af Copenhagen Business School viser, at der er en positiv udvikling i virksomheders CSR rapportering. Siden 2009 er der færre virksomheder der ikke redegør for deres CSR tiltag. Virksomheder der rapporterer om CSR har været gode til at placere rapporteringen flere steder, for eksempel som en del af ledelsesberetning og på virksomhedens hjemmeside, dette gør det nemmere for regnskabsbrugere at finde rapporteringen.

Hvordan definerer Årsregnskabsloven det retvisende billede af årsregnskabet, og er retningslinjerne i loven tilstrækkelige til at opnå det retvisende billede af CSR rapporteringen?

Ved at anvende IASB's begrebsrammes 6 niveauer, er det konstateret, at retningslinjerne omkring CSR rapporteringen i Årsregnskabsloven samt vejledningen i UNGC til COP rapporteringen er ret åbne, hvilket gør det svært for CSR aflæggere at imødekomme det retvisende billede af CSR rapporteringen. Årsregnskabsloven samt UNGC's vejledning skal kombineres med internationale standarder så som GRI og AA1000 APS, for at komme tættere på det retvisende billede. GRI har lavet en liste med indikatorer der er relevante for virksomheder i alle brancher. GRI har også udarbejdet indikatorprotokoller som indeholder vejledning der forklarer hvad de forskellige indikatorer er, hvorfor de er relevante og hvordan de skal måles.

AA1000 APS er en standard der vejleder virksomheder med interessentinvolvering for at finde ud af hvad der er relevant at rapportere omkring.

Hvilke former for revisor udtalelse findes til CSR rapportering og kan revisor afgive en udtalelse vedrørende CSR med høj grad af sikkerhed?

For at brugerne til CSR kan benytte CSR rapporteringen til deres beslutninger skal den følge loven og være retvisende. Det der øger troværdigheden af rapporteringen er en udtalelse fra en uafhængig tredjepart. Revisor kan give en erklæring med sikkerhed eller uden sikkerhed. Giver man en erklæring med sikkerhed kan man igen vælge om det skal være med høj eller begrænset sikkerhed jf. ISAE 3000.

Ved blot at se på CSR rapporteringen fra 10 virksomheder, blandt de største virksomheder i Danmark, ses det, at især de store virksomheder anvender internationale standarder, men de nøjes med at få en erklæring med begrænset sikkerhed på rapporteringen.

For at kunne afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed kræver det en vis modenhed i de vejledninger der anvendes i forbindelse med rapporteringen. Internationale standarder vedrørende CSR, så som GRI, er blevet udviklet omkring år 2000, hvorimod internationale standarder vedrørende den finansielle rapportering går tilbage til 1970'erne.

Hvilke standarder og revisorudtalelse skal virksomheden vælge for bedst at imødekomme CSR brugernes behov?

Virksomheder kan enten sigte efter at være en bæredygtig virksomhed eller blot en virksomhed der skal tilfredsstille investorenes behov. Uanset hvad virksomheden beslutter sig for, er det nødvendigt at starte med identificering af interessenternes behov (IASB's Begrebsramme niveau 1). Identificering af interessenternes behov sikrer rapporteringens relevans, korrekt afgrænsning og fuldstændigheden af rapporten.

Ønsker virksomheden at være en bæredygtig virksomhed er det mest oplagt at tilslutte sig til UNGC og lave en COP rapportering. For at øge troværdigheden af rapporten er en revisorerklæring med sikkerhed oplagt til denne. Rapporteringen skal placeres på UNGC's internet database, og der skal i årsrapporten redegøres for de forhold der er relevant for investorerne.

Ønsker virksomheden at tilfredsstille investorer der lægger vægt på CSR rapportering skal de følge retningslinjerne i Årsregnskabslovens § 99a stk. 1 og 2 samt anvende internationale standarder for at sikre det retvisende billede af rapporteringen. En revisor erklæring med sikkerhed er vigtigt, for at øge troværdigheden til rapporten. Rapporten skal placeres således, at det er let tilgængelig for investorerne, for eksempel som en del af årsrapporten.

Ønsker virksomheden at tilfredsstille investorer, men investorerne ikke lægger vægt på CSR rapportering er det tilstrækkeligt at følge Årsregnskabslovens § 99a stk. 1 og 2. Der er ingen behov for en erklæring med sikkerhed og årsrapporten skal blot placeres et sted så det er let tilgængelig.

Perspektivering

På nuværende tidspunkt er reglerne i Årsregnskabsloven ret brede, og det er fortsat virksomhedernes valg at anvende internationale standarder for at øge det retvisende billede af rapporten. Der er heller ingen krav om revision, men blot et krav om konsistentstjek af rapporteringen i henhold til Årsregnskabslovens § 135 stk. 5. En mere konkret retningslinje der understøtter det retvisende billede samt krav om revision vil være relevant i fremtiden, hvor integreret rapportering bliver den nye rapporteringsform.

Integreret rapportering skal gøre det lettere for regnskabsbrugerne at forstå sammenhængen mellem de finansielle og ikke finansielle oplysninger i rapporteringen. Rapporten skal vise hvordan de finansielle og ikke finansielle forhold skaber værdi for virksomheden på kort, mellemlang og lang sigt.⁹⁵ IIRC⁹⁶ er fortsat i gang med at udarbejde en begrebsramme til integreret rapportering som forventes offentliggjort i løbet af 2013.⁹⁷

Det er vigtigt, at have konkrete retningslinjer omkring CSR rapportering ligesom der gør sig gældende med den finansielle rapportering, da denne sikrer, at de oplysninger der medtages i en integreret rapportering er retvisende. Er der en vis usikkerhed omkring inputdata til den integrerede rapportering vil der også være en usikkerhed omkring den konklusion der bliver givet.

Der vil også opstå en vis ubalance i den integrerede rapportering, hvis der i de finansielle oplysninger er afgivet en påtegning med høj grad af sikkerhed medens der i de ikke finansielle oplysninger ikke er afgivet erklæring med høj grad af sikkerhed.

⁹⁵ Integreret Rapportering – udarbejdet af Birgitte Mogensen PwC i 2011
https://www.pwc.dk/da_DK/dk/nyt/csr/assets/integreret-rapportering.pdf

⁹⁶ International Integrated Reporting Council

⁹⁷ http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/CSR/Ikke%20finansiel%20rapportering/IIRC%20udsender%20hoeringsudkast%20om%20integreret%20rapportering

Litteraturliste

Lovskrifter og standarder

- Årsregnskabsloven - LBK nr. 323 af 11/04/2011
- Global Reporting Initiative: "Retningslinjer for bæredygtighedsrapportering 2000-2006 GRI"
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Danish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>
- AA1000 Accountability Principles Standard 2008
<http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf>
- Erklæringsbekendtgørelsen nr. 385 af 17/04/2013
- ISAE 3000
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B005%202012%20IAASB%20Handbook%20ISAE%203000.pdf>
- ISA 200 <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- Revisorloven: LOV nr. 468 af 17/06/2008

Litteratur

- Finansiell rapportering – teori og regulering 2. og 3. udgave, Jens O Elling, Gjellerup
- Valg der skaber viben - om samfundsvidenskabelige metoder 2010, Søren Vøxted, Academica
- Virksomhedens CSR: Implementering og rapportering – Hvorfor og hvorfor ikke? 2011, Jens Frederiksen, Gjellerup
- CSR med succes – fra teori til praksis af Annabeth Aagaard 2012, forlag: gyldendal, trykt af: livonia print
- Hvad enhver virksomhed bør vide om CSR, lovgivning, forbrugere og medier af Mette Reissmann, Anne-Louise Thon Schur, Maja Rosenstock 2011, forlag: L&R Business, trykt af: Livonia Print sia
- Corporate Social Responsibility – En praktisk Guide af Birgitte Mogensen, Anne Mette Christiansen, Martin Lunow Hylsenberg Pedersen og Anders Holbech 2011, forlag: Thomson Reuters Professional A/S, trykt af: Narayana Press, odder

Årsrapport/CSR rapport

- A.P. Møller Maersk
http://www.maersk.com/Sustainability/Documents/Maersk_Sustainability_Report_2012.pdf

- Danske Bank http://www.danskebank.com/en-uk/CSR/Documents/CR_Report_2012.pdf
- ISS <http://www.responsibility.issworld.com/report2012/>
- Novo Nordisk
http://webmedia.novonordisk.com/nncom/images/annual_report/2012/Novo-Nordisk-AR-2012-dk.pdf
- Carlsberg <http://viewer.zmags.com/publication/6b8cb06d#/6b8cb06d/>
- DLG <http://ipaper.ipapercms.dk/DLG/DLGamba/DLGrsrapport20121/>
- Scandinavian Tobacco Group A/S http://www.st-group.com/images/stories/files/STG_-_rsrapport_2011_-_DK.pdf
- Grundfos <http://magazines.grundfos.com/Grundfos/SU/DK/Aarsrapport2012/>
- Siemens Wind Power
<http://w3.siemens.dk/home/dk/dk/omsiemens/aarsrapport/Documents/aarsrapport-2012.pdf>
- Dansk Shell <http://regnskab.bbi.dk/pdfFiles/f4cc855dff6e.pdf>

Internet sider

- Informationer om UNGC og vejledninger til COP: <http://www.unglobalcompact.org/>
- Samfundsansvar og rapportering i Danmark – Effekten af 3. år med rapporteringskrav i årsregnskabsloven <http://www.evm.dk/~media/oem/pdf/2013/2013-pressemeddelelser/04-03-13-samfundsansvar-og-rapportering-i-danmark/eos-csr-rapport-2013-web.ashx>
- Troværdig rapportering om bæredygtighed og revisors erklæring – Danske Revisorer FSR
http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/CSR/Faglige%20notater%20og%20artikler/~media/Files/Faglig%20viden/CSR/EU%20filer/Baeredygtighed
- Liste over top 1000 virksomheder i Danmark: <http://www.top1000.dk/virksomheder> Bilag 10
- Citat fra biblen: <http://www.udfordringen.dk/bibel/kapitel.php?ID=42&nr=6> Bilag 3
- Artikel om Bestseller: <http://ekstrabladet.dk/kup/sundhed/article1867976.ece> Bilag 4
- Beskrivelse af lovkrav: <http://www.samfundsansvar.dk/lovkrav>
- Artikel om ”Grøn profil tiltrækker medarbejdere”: <http://www.csr.dk/unders%C3%B8gelse-gr%C3%B8n-profil-tiltr%C3%A6kker-medarbejdere> Bilag 5
- Tænk (forbrugerrådet): <http://taenk.dk>
- Artikel om hestekød: <http://nyhederne.tv2.dk/article.php/id-65149200:fynsk-firma-solgte-lasagne-med-50> Bilag 6

- Artikel om Superbest: <http://www.business.dk/evb-archive/koedskandale-lukker-superbest-butik> Bilag 7
- <http://www.etik.dk/artikel/409185:Virksomhedsetik--Er-CSR-godt-eller-daarligt> Bilag 1
- <http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html> Bilag 1.1
- Nye Revisionspåtegninger for 2011 <http://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/dec-version-2011-eks-revisionspaategning-m-ledelsesberetning.jhtml> Bilag 8
- Om IASC's historie: <http://www.iasplus.com/en/resources/resource25>
- Vedrørende revisionsstandarder: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Revisionsteknisk%20Udvalg%20-%20Kopi Bilag 9
- Om Integreret rapportering: https://www.pwc.dk/da_DK/dk/nyt/csr/assets/integreret-rapportering.pdf
- Om IIRC's begrebsramme: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/CSR/Ikke%20finansiel%20rapportering/IIRC%20udsender%20hoeringsudkast%20om%20integreret%20rapportering
- Billede på forsiden: <http://mynewsafrika.com/current-trend-in-csr/>

BILAG 1

Er CSR godt eller dårligt?

 eSidsel Fabricius |

Med begrebet CSR kom virksomheders samfundsansvar for alvor på dagsordenen. Der ikke dog langt fra enighed om hvorvidt man bør anvende CSR eller ej.

Betegnelsen CSR (*Corporate Social Responsibility* eller *Corporate Sustainability and Responsibility*) dækker over det man i daglig tale kalder for 'virksomheders samfundsansvar'.

CSR har længe været meget omdiskuteret. Nogle bryder sig ikke om CSR-ideen, mens andre for længst har taget den til sig og anvender den, enten som en gennemsyrende ideologi i virksomheden (principbaseret CSR) eller som et praktisk værktøj til at skabe og promovere en attraktiv profil overfor omverdenen (strategisk CSR).

Blandt de mest kendte modstandere af CSR hører den amerikanske nobelpristager i økonomi Milton Friedman, der blev særligt kendt for en [artikel](#) i New

York Times Magazine fra 1970. Her argumenterer han for, at virksomheder udelukkende bør beskæftige sig med at øge deres økonomiske omsætning:

”Der er et og kun et socialt ansvar for virksomheder. Det er at bruge sine ressourcer og engagere sig i aktiviteter med det formål at øge sin profit(...).”

I nyere tid har også den amerikanske professor Robert Reich meldt sig i CSR-debatten som en af begrebets helt store modstandere. Robert Reich, der tidligere har fungeret som arbejdsminister under Bill Clintons regering, var oprindeligt en ivrig fortaler for CSR, men er nu tilsyneladende helt vendt på en tallerken. Ifølge Robert Reich, kan CSR i virkeligheden gøre mere skade end gavn. I sin bog »Supercapitalism« fra 2007 udtrykker han blandt andet sin bekymring således:

”Fortællinger om virksomhedernes godhed kan usynliggøre problemer, som demokratiet ville og burde tage hånd om, hvis blot problemernes omfang og seriøsitet var kendte.”

Reichs frygt går på, at CSR i virkeligheden bliver tomme løfter, der i værste fald kan narre befolkningen til at tro, at nogen varetager problemerne, mens virkeligheden bliver den, at hverken politikerne eller virksomhederne griber ind og handler i praksis.

Mange er dog uenige i kritikken af CSR fra blandt andre Friedman og Reich og mener, at virksomheder netop bør tænke på andet end blot at maksimere sin egen profit.

Den danske forsker Peter Lund Thomsen fra handelshøjskolen i København finder det problematisk, at der i debatten om CSR ofte kun er fokus på hvorvidt det økonomisk kan svare sig for en virksomhed at inkorporere CSR strategier eller ej. I en [artikel i Ugebladet A4 fra 2008](#) udtaler han:

”Hvis virksomhederne skal kunne tjene penge på CSR-indsatsen, før de gør noget, så kan man lige så godt sige, at de skal have lov til at opføre sig socialt uansvarligt i de tilfælde, hvor det økonomisk bedre kan betale sig for dem. Det er en helt forkert

tilgang til debatten. Virksomhederne bør leve op til deres sociale ansvar, uanset om de kan tjene penge på det eller ej,” siger Peter Lund Thomsen.

FACEBOOK: Bliv ven med Etik.dk

this.McContainer.loadMovie("http://banner.aroskommunikation.dk/WWF-160x600-krdagb.swf");stop();

Gratis nyhedsbrev fra **etik.dk**

Luk ✕

Tilmeld mig!

BILAG 1.1

The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits

by [Milton Friedman](#)

The New York Times Magazine, September 13, 1970. Copyright @ 1970 by The New York Times Company.

When I hear businessmen speak eloquently about the "social responsibilities of business in a free-enterprise system," I am reminded of the wonderful line about the Frenchman who discovered at the age of 70 that he had been speaking prose all his life. The businessmen believe that they are defending free enterprise when they declaim that business is not concerned "merely" with profit but also with promoting desirable "social" ends; that business has a "social conscience" and takes seriously its responsibilities for providing employment, eliminating discrimination, avoiding pollution and whatever else may be the catchwords of the contemporary crop of reformers. In fact they are—or would be if they or anyone else took them seriously—preaching pure and unadulterated socialism. Businessmen who talk this way are unwitting puppets of the intellectual forces that have been undermining the basis of a free society these past decades.

The discussions of the "social responsibilities of business" are notable for their analytical looseness and lack of rigor. What does it mean to say that "business" has responsibilities? Only people can have responsibilities. A corporation is an artificial person and in this sense may have artificial responsibilities, but "business" as a whole cannot be said to have responsibilities, even in this vague sense. The first step toward clarity in examining the doctrine of the social responsibility of business is to ask precisely what it implies for whom.

Presumably, the individuals who are to be responsible are businessmen, which means individual proprietors or corporate executives. Most of the discussion of social responsibility is directed at corporations, so in what follows I shall mostly neglect the individual proprietors and speak of corporate executives.

In a free-enterprise, private-property system, a corporate executive is an employee of the owners of the business. He has direct responsibility to his employers. That responsibility is to conduct the business in accordance with their desires, which generally will be to make as much money as possible while conforming to the basic rules of the society, both those embodied in law and those embodied in ethical custom. Of course, in some cases his employers may have a different objective. A group of persons might establish a corporation for an eleemosynary purpose—for example, a hospital or a school. The manager of such a corporation will not have money profit as his objective but the rendering of certain services.

In either case, the key point is that, in his capacity as a corporate executive, the manager is the agent of the individuals who own the corporation or establish the eleemosynary institution, and his primary responsibility is to them.

Needless to say, this does not mean that it is easy to judge how well he is performing his task. But at least the criterion of performance is straightforward, and the persons among whom a voluntary contractual arrangement exists are clearly defined.

Of course, the corporate executive is also a person in his own right. As a person, he may have many other responsibilities that he recognizes or assumes voluntarily—to his family, his conscience, his feelings of charity, his church, his clubs, his city, his country. He may feel impelled by these responsibilities to devote part of his income to causes he regards as worthy, to refuse to work for particular corporations, even to leave his job, for example, to join his country's armed forces. If we wish, we may refer to some of these responsibilities as "social responsibilities." But in these respects he is acting as a principal, not an agent; he is spending his own money or time or energy, not the money of his employers or the time or energy he has contracted to devote to their purposes. If these are "social responsibilities," they are the social responsibilities of individuals, not of business.

What does it mean to say that the corporate executive has a "social responsibility" in his capacity as businessman? If this statement is not pure rhetoric, it must mean that he is to act in some way that is not in the interest of his employers. For example, that he is to refrain from increasing the price of the product in order to contribute to the social objective of preventing inflation, even though a price increase would be in the best interests of the corporation. Or that he is to make expenditures on reducing pollution beyond the

amount that is in the best interests of the corporation or that is required by law in order to contribute to the social objective of improving the environment. Or that, at the expense of corporate profits, he is to hire "hardcore" unemployed instead of better qualified available workmen to contribute to the social objective of reducing poverty.

In each of these cases, the corporate executive would be spending someone else's money for a general social interest. Insofar as his actions in accord with his "social responsibility" reduce returns to stockholders, he is spending their money. Insofar as his actions raise the price to customers, he is spending the customers' money. Insofar as his actions lower the wages of some employees, he is spending their money.

The stockholders or the customers or the employees could separately spend their own money on the particular action if they wished to do so. The executive is exercising a distinct "social responsibility," rather than serving as an agent of the stockholders or the customers or the employees, only if he spends the money in a different way than they would have spent it.

But if he does this, he is in effect imposing taxes, on the one hand, and deciding how the tax proceeds shall be spent, on the other.

This process raises political questions on two levels: principle and consequences. On the level of political principle, the imposition of taxes and the expenditure of tax proceeds are governmental functions. We have established elaborate constitutional, parliamentary and judicial provisions to control these functions, to assure that taxes are imposed so far as possible in accordance with the preferences and desires of the public—after all, "taxation without representation" was one of the battle cries of the American Revolution. We have a system of checks and balances to separate the legislative function of imposing taxes and enacting expenditures from the executive function of collecting taxes and administering expenditure programs and from the judicial function of mediating disputes and interpreting the law.

Here the businessman—self-selected or appointed directly or indirectly by stockholders—is to be simultaneously legislator, executive and, jurist. He is to decide whom to tax by how much and for what purpose, and he is to spend the proceeds—all this guided only by general exhortations from on high to restrain inflation, improve the environment, fight poverty and so on and on.

The whole justification for permitting the corporate executive to be selected by the stockholders is that the executive is an agent serving the interests of his principal. This justification disappears when the corporate executive imposes taxes and spends the proceeds for "social" purposes. He becomes in effect a public employee, a civil servant, even though he remains in name an employee of a private enterprise. On grounds of political principle, it is intolerable that such civil servants—insofar as their actions in the name of social responsibility are real and not just window-dressing—should be selected as they are now. If they are to be civil servants, then they must be elected through a political process. If they are to impose taxes and make expenditures to foster "social" objectives, then political machinery must be set up to make the assessment of taxes and to determine through a political process the objectives to be served.

This is the basic reason why the doctrine of "social responsibility" involves the acceptance of the socialist view that political mechanisms, not market mechanisms, are the appropriate way to determine the allocation of scarce resources to alternative uses.

On the grounds of consequences, can the corporate executive in fact discharge his alleged "social responsibilities?" On the other hand, suppose he could get away with spending the stockholders' or customers' or employees' money. How is he to know how to spend it? He is told that he must contribute to fighting inflation. How is he to know what action of his will contribute to that end? He is presumably an expert in running his company—in producing a product or selling it or financing it. But nothing about his selection makes him an expert on inflation. Will his holding down the price of his product reduce inflationary pressure? Or, by leaving more spending power in the hands of his customers, simply divert it elsewhere? Or, by forcing him to produce less because of the lower price, will it simply contribute to shortages? Even if he could answer these questions, how much cost is he justified in imposing on his stockholders, customers and employees for this social purpose? What is his appropriate share and what is the appropriate share of others?

And, whether he wants to or not, can he get away with spending his stockholders', customers' or employees'

money? Will not the stockholders fire him? (Either the present ones or those who take over when his actions in the name of social responsibility have reduced the corporation's profits and the price of its stock.) His customers and his employees can desert him for other producers and employers less scrupulous in exercising their social responsibilities.

This facet of "social responsibility" doctrine is brought into sharp relief when the doctrine is used to justify wage restraint by trade unions. The conflict of interest is naked and clear when union officials are asked to subordinate the interest of their members to some more general purpose. If the union officials try to enforce wage restraint, the consequence is likely to be wildcat strikes, rank-and-file revolts and the emergence of strong competitors for their jobs. We thus have the ironic phenomenon that union leaders—at least in the U.S.—have objected to Government interference with the market far more consistently and courageously than have business leaders.

The difficulty of exercising "social responsibility" illustrates, of course, the great virtue of private competitive enterprise—it forces people to be responsible for their own actions and makes it difficult for them to "exploit" other people for either selfish or unselfish purposes. They can do good—but only at their own expense.

Many a reader who has followed the argument this far may be tempted to remonstrate that it is all well and good to speak of Government's having the responsibility to impose taxes and determine expenditures for such "social" purposes as controlling pollution or training the hard-core unemployed, but that the problems are too urgent to wait on the slow course of political processes, that the exercise of social responsibility by businessmen is a quicker and surer way to solve pressing current problems.

Aside from the question of fact—I share Adam Smith's skepticism about the benefits that can be expected from "those who affected to trade for the public good"—this argument must be rejected on grounds of principle. What it amounts to is an assertion that those who favor the taxes and expenditures in question have failed to persuade a majority of their fellow citizens to be of like mind and that they are seeking to attain by undemocratic procedures what they cannot attain by democratic procedures. In a free society, it is hard for "evil" people to do "evil," especially since one man's good is another's evil.

I have, for simplicity, concentrated on the special case of the corporate executive, except only for the brief digression on trade unions. But precisely the same argument applies to the newer phenomenon of calling upon stockholders to require corporations to exercise social responsibility (the recent G.M. crusade for example). In most of these cases, what is in effect involved is some stockholders trying to get other stockholders (or customers or employees) to contribute against their will to "social" causes favored by the activists. Insofar as they succeed, they are again imposing taxes and spending the proceeds.

The situation of the individual proprietor is somewhat different. If he acts to reduce the returns of his enterprise in order to exercise his "social responsibility," he is spending his own money, not someone else's. If he wishes to spend his money on such purposes, that is his right, and I cannot see that there is any objection to his doing so. In the process, he, too, may impose costs on employees and customers. However, because he is far less likely than a large corporation or union to have monopolistic power, any such side effects will tend to be minor.

Of course, in practice the doctrine of social responsibility is frequently a cloak for actions that are justified on other grounds rather than a reason for those actions.

To illustrate, it may well be in the long run interest of a corporation that is a major employer in a small community to devote resources to providing amenities to that community or to improving its government. That may make it easier to attract desirable employees, it may reduce the wage bill or lessen losses from pilferage and sabotage or have other worthwhile effects. Or it may be that, given the laws about the deductibility of corporate charitable contributions, the stockholders can contribute more to charities they favor by having the corporation make the gift than by doing it themselves, since they can in that way contribute an amount that would otherwise have been paid as corporate taxes.

In each of these—and many similar—cases, there is a strong temptation to rationalize these actions as an exercise of "social responsibility." In the present climate of opinion, with its wide spread aversion to "capitalism," "profits," the "soulless corporation" and so on, this is one way for a corporation to generate

goodwill as a by-product of expenditures that are entirely justified in its own self-interest.

It would be inconsistent of me to call on corporate executives to refrain from this hypocritical window-dressing because it harms the foundations of a free society. That would be to call on them to exercise a "social responsibility"! If our institutions, and the attitudes of the public make it in their self-interest to cloak their actions in this way, I cannot summon much indignation to denounce them. At the same time, I can express admiration for those individual proprietors or owners of closely held corporations or stockholders of more broadly held corporations who disdain such tactics as approaching fraud.

Whether blameworthy or not, the use of the cloak of social responsibility, and the nonsense spoken in its name by influential and prestigious businessmen, does clearly harm the foundations of a free society. I have been impressed time and again by the schizophrenic character of many businessmen. They are capable of being extremely farsighted and clearheaded in matters that are internal to their businesses. They are incredibly shortsighted and muddleheaded in matters that are outside their businesses but affect the possible survival of business in general. This shortsightedness is strikingly exemplified in the calls from many businessmen for wage and price guidelines or controls or income policies. There is nothing that could do more in a brief period to destroy a market system and replace it by a centrally controlled system than effective governmental control of prices and wages.

The shortsightedness is also exemplified in speeches by businessmen on social responsibility. This may gain them kudos in the short run. But it helps to strengthen the already too prevalent view that the pursuit of profits is wicked and immoral and must be curbed and controlled by external forces. Once this view is adopted, the external forces that curb the market will not be the social consciences, however highly developed, of the pontificating executives; it will be the iron fist of Government bureaucrats. Here, as with price and wage controls, businessmen seem to me to reveal a suicidal impulse.

The political principle that underlies the market mechanism is unanimity. In an ideal free market resting on private property, no individual can coerce any other, all cooperation is voluntary, all parties to such cooperation benefit or they need not participate. There are no values, no "social" responsibilities in any sense other than the shared values and responsibilities of individuals. Society is a collection of individuals and of the various groups they voluntarily form.

The political principle that underlies the political mechanism is conformity. The individual must serve a more general social interest—whether that be determined by a church or a dictator or a majority. The individual may have a vote and say in what is to be done, but if he is overruled, he must conform. It is appropriate for some to require others to contribute to a general social purpose whether they wish to or not.

Unfortunately, unanimity is not always feasible. There are some respects in which conformity appears unavoidable, so I do not see how one can avoid the use of the political mechanism altogether.

But the doctrine of "social responsibility" taken seriously would extend the scope of the political mechanism to every human activity. It does not differ in philosophy from the most explicitly collectivist doctrine. It differs only by professing to believe that collectivist ends can be attained without collectivist means. That is why, in my book *Capitalism and Freedom*, I have called it a "fundamentally subversive doctrine" in a free society, and have said that in such a society, "there is one and only one social responsibility of business—to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud."

APRIL 2010

Spørgsmål 3 – Forbrugere, som har læst/hørt/set lidt, noget eller meget om etiske mærker
Hvor ofte køber du (i supermarked, hos købmand, netbutikker, etc.) bevidst føde- eller drikkevarer, der bærer et etisk mærke, f.eks. Fairtrade, Rainforest Alliance, UTZ mm., hvis det findes i den pågældende produktkategori?



Langt de fleste forbrugere køber kun få eller aldrig bevidst etisk mærkede varer. Kun hver sjette forbrugere køber mindst halvdelen af sine fødevareindkøb med et etisk mærke.

Forbrugere i hovedstadsområdet køber i svagt mere udpræget grad etisk mærkede fødevarer end forbrugere i resten af landet.

Forbrugere over 50 år køber også i mere udpræget grad etisk mærkede fødevarer end forbrugere under 50 år, og især forbrugere under 30 år. Dette hænger dog forventeligt sammen med husstandens indkomst, da gruppen af forbrugere under 30 år f.eks. består af en del studerende, som kan have svært ved at betale den ekstra pris for varerne på et stramt budget. Det stramme budget kan også spille ind i gruppen af 31-50 årige, som typisk har en overvægt af børnefamilier, som ligeledes kan være mere udfordrede økonomisk.

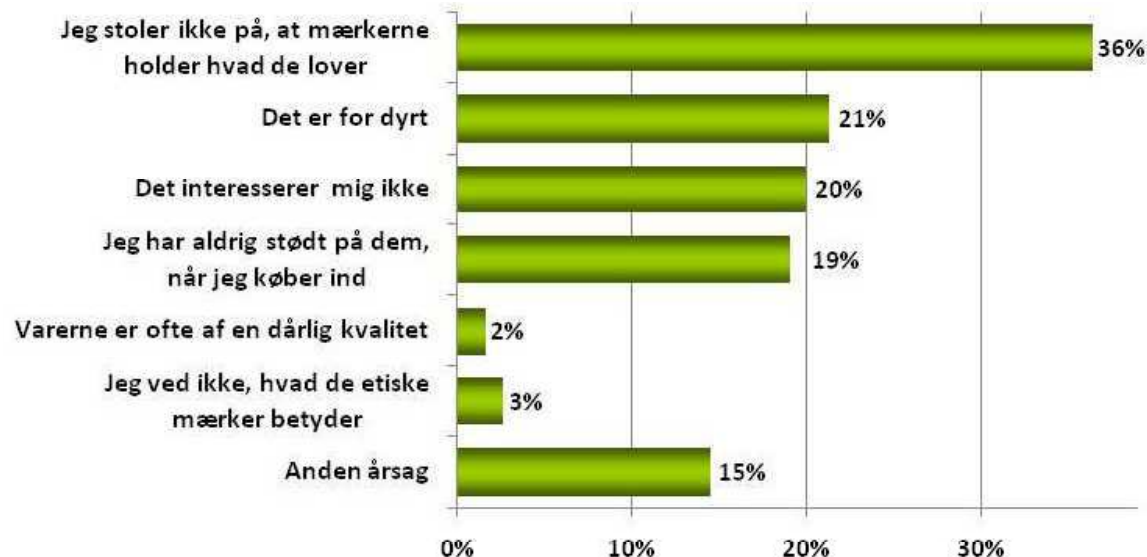
Tabel 3: Hvor ofte køber du etisk mærkede fødevarer? x Husstandsindkomst

	Under 300.000 kr.	300.000-599.000 kr.	600.000 kr. eller derover	I alt
Jeg køber udelukkende etisk mærkede fødevarer	1%	0%	-	0%
Ca. 3/4 af mine fødevareindkøb bærer et etisk mærke	3%	3%	6%	4%
Ca. halvdelen af mine fødevareindkøb bærer et etisk mærke	11%	12%	14%	13%
Mindre end 1/3 af mine fødevareindkøb bærer et etisk mærke	46%	46%	48%	45%
Jeg køber aldrig bevidst fødevarer med et etisk mærke	40%	39%	32%	38%

Kilde: Forbrugerrådet

APRIL 2010

Spørgsmål 4 – Forbrugere, som aldrig køber etisk mærkede fødevarer
Hvorfor køber du aldrig bevidst etisk mærkede fødevarer?



Kilde: Forbrugerrådet

Andel i procent

Anm.: Tallene summerer ikke til 100%, da forbrugerne har kunne angive flere årsager til fravalget.

Den mest udbredte årsag til at en forbruger aldrig bevidst vælger etisk mærkede fødevarer er, at de ikke stoler på, at mærkerne holder hvad de lover. Hver femte forbruger finder det (heller) ikke interessant, og en tilsvarende andel angiver (også), at det er for dyrt.

Især forbrugere under 30 år, angiver i høj grad at det er for dyrt, som årsag til fravalget af etisk mærkede fødevarer. Denne årsag er også udpræget hos forbrugere med en husstandsindkomst på under 300.000 kr. om året, hvilket understøtter tanken om det stramme budget som begrænsende faktor, jf. ovenfor.

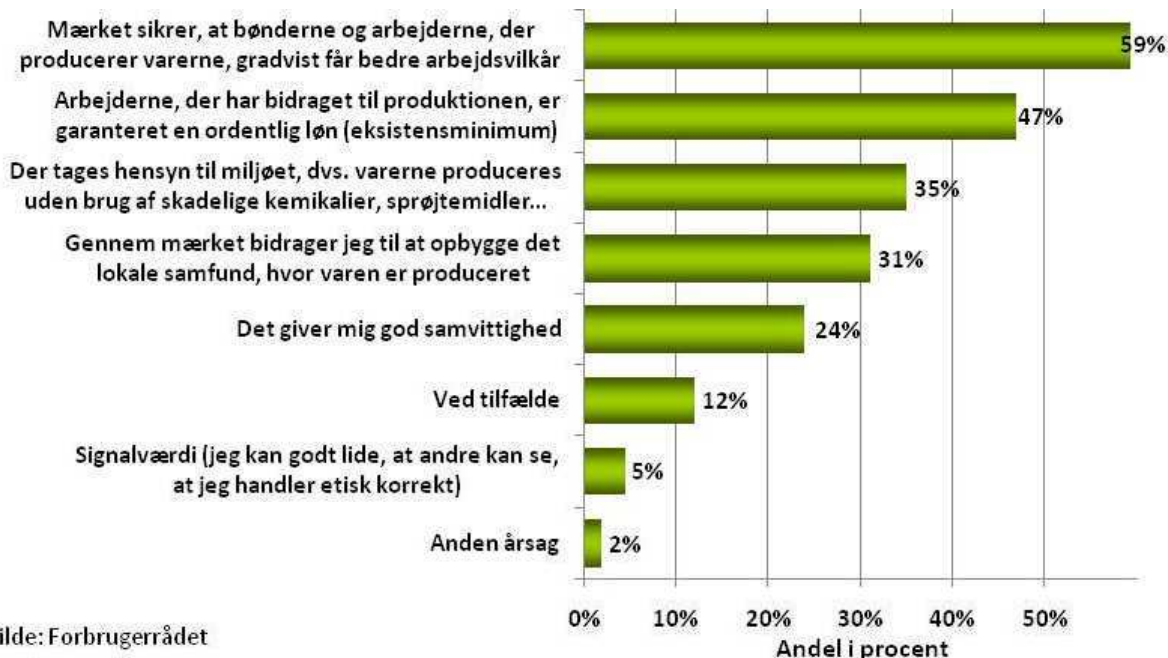
Tabel 4: Hvor køber du aldrig bevidst etisk mærkede fødevarer? x Alder

	18-30 år	31-50 år	51-65 år	Over 65 år	I alt
Jeg stoler ikke på, at mærkerne holder hvad de lover	31%	37%	37%	35%	37%
Det er for dyrt	50%	24%	14%	16%	21%
Det interesserer mig ikke	16%	30%	17%	9%	20%
Jeg har aldrig stødt på dem, når jeg køber ind	19%	15%	20%	26%	19%
Varerne er ofte af en dårlig kvalitet	3%	1%	2%	-	2%
Jeg ved ikke, hvad de etiske mærker betyder	-	3%	4%	0%	3%
Anden årsag	22%	11%	16%	14%	15%

Kilde: Forbrugerrådet

APRIL 2010

Spørgsmål 5 – Forbrugere, som i større eller mindre grad køber etisk mærkede varer
Hvad er de/den primære årsag til, at du køber varer med et etisk mærke på?



Anm.: Tallene summerer ikke til 100%, da forbrugerne har kunne angive flere årsager til tilvalget.

Den mest udbredte årsag til at forbrugere vælger fødevarer med et etisk mærke er, at de dermed er med til at sikre, at bønderne og arbejderne, der producerer varer omfattet af mærkningsordningen, gradvist får bedre arbejdsvilkår. Også garantien for at arbejderne, der har produceret varerne, er garanteret en ordentlig løn, er en vigtig faktor.

Knap 1/3 angiver, at der tages hensyn til miljøet ved produktionen som en årsag, og hver fjerde handler etisk, fordi det (også) giver dem god samvittighed.

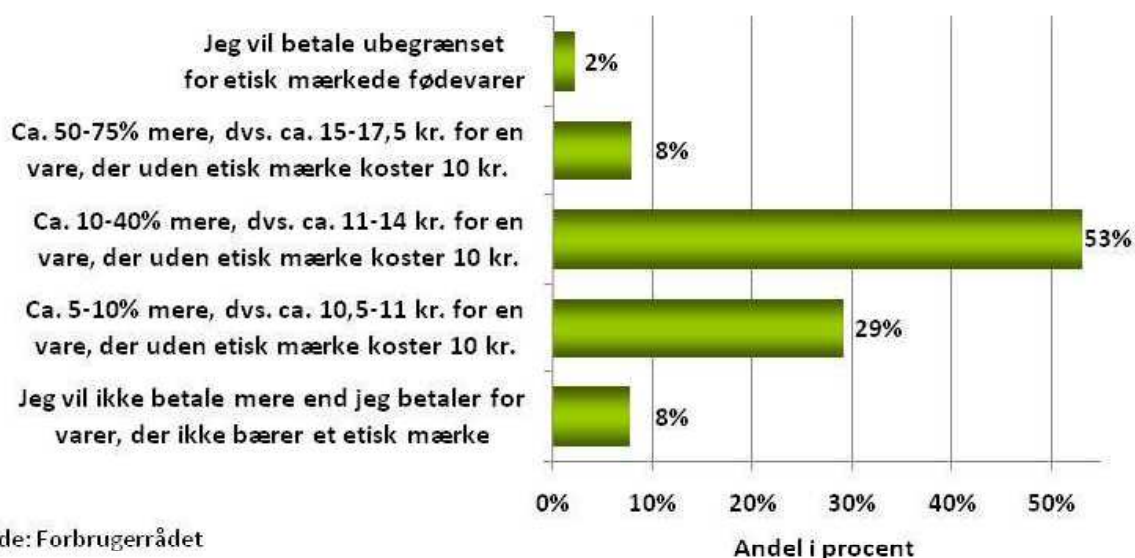
Lige over hver tiende har dog købt de etisk mærkede varer ved tilfælde, og hver tyvende køber (også) varerne for at sende et signal om, at de handler etisk korrekt.

Tabel 5: Hvad er den primære årsag til, at du køber etisk mærkede fødevarer? x Alder

	18-30 år	31-50 år	51-65 år	Over 65 år	I alt
Mærket sikrer, at bønderne og arbejderne, der producerer varerne, gradvist får bedre arbejdsvilkår	69%	68%	53%	51%	59%
Arbejderne, der har bidraget til produktionen, er garanteret en ordentlig løn (eksistensminimum)	54%	57%	42%	31%	47%
Der tages hensyn til miljøet, dvs. varerne produceres uden brug af skadelige kemikalier, sprøjtemidler m.m.	48%	32%	37%	29%	35%
Gennem mærket bidrager jeg til at opbygge det lokale samfund, hvor varen er produceret	52%	33%	27%	25%	31%
Det giver mig god samvittighed	38%	28%	19%	17%	24%
Ved tilfælde	6%	14%	12%	11%	12%
Signalværdi	10%	7%	2%	1%	5%
Anden årsag	4%	3%	1%	1%	2%

Kilde: Forbrugerrådet

Spørgsmål 6 – Forbrugere, som i større eller mindre grad køber etisk mærkede varer
Hvor meget ekstra er du villig til at betale for fødevarer med etiske mærker som Fairtrade, Rainforest Alliance, UTZ mm., frem for fødevarer der ikke bærer et fairtrade/etisk mærke?



Flertallet af de forbrugere, som køber fødevarer med et etisk mærke, er villige til at betale 10-40% mere for denne vare i forhold til en vare, der ikke bærer et etisk mærke, mens en lille tredjedel vil betale 5-10% mere.

Knap hver tiende er ikke villig til at betale mere for at varen bærer et etisk mærke.

Den ekstra betalingsvillighed er højest hos forbrugere bosat i hovedstadsområdet, hvor en større andel af forbrugerne er villig til at betale mindst 50-75% ekstra for at fødevaren er mærket med et etisk mærke. I Jylland vil hver tiende ikke betale mere for varer, fordi de bærer et etisk mærke.

Tabel 6: Hvor meget ekstra er du villig til at betale for etisk mærkede fødevarer? x Landsdel

	Sjælland & Hovedstaden				I alt
	Hovedstaden	Sjælland & øerne	Jylland		
Jeg vil betale ubegrænset for etisk mærkede fødevarer	4%	1%	2%		2%
Ca. 50-75% mere, dvs. ca. 15-17,5 kr. for en vare, der uden etisk mærke koster 10 kr.	11%	5%	6%		8%
Ca. 10-40% mere, dvs. ca. 11-14 kr. for en vare, der uden etisk mærke koster 10 kr.	53%	53%	53%		53%
Ca. 5-10% mere, dvs. ca. 10,5-11 kr. for en vare, der uden etisk mærke koster 10 kr.	26%	36%	29%		29%
Jeg vil ikke betale mere end jeg betaler for varer, der ikke bærer et etisk mærke	7%	5%	10%		8%

Kilde: Forbrugerrådet

BILAG 3: Citat fra biblen

Lykken ved at være Jesu discipel

²⁰Jesus så ud over de mange disciple og sagde:

»Lykelige er I, som er fattige,
for Guds rige tilhører jer!

²¹Lykelige er I, som nu er sultne,
for I skal blive mætte!

Lykelige er I, som nu græder,
for den dag kommer, da I skal le!

²²Lykelige er I, når andre hader jer, fryser jer ud og
forulemper jer, og når man sværter jer til, fordi I tilhører mig.

²³Glæd jer, når det sker! Ja, spring højt af glæde, for der
venter jer en stor løn i Himlen. Husk, de gamle profeter blev
behandlet på samme måde.

²⁴Men stakkels jer, der er rige!
I har allerede haft jeres gode dage.

²⁵Og stakkels jer, der er mætte nu!
I skal lide sult.

Stakkels jer, der ler nu!

I kommer til at sørge og græde.

²⁶Stakkels jer, som nu lever højt på menneskelig popularitet;
den har falske profeter jo altid nydt godt af.

²⁷Hør efter, alle sammen! Elsk jeres fjender. Gør godt mod
dem, som hader jer. ²⁸Velsign dem, som taler nedladende
om jer. Bed for dem, som mishandler jer. ²⁹Hvis nogen slår
dig på den ene kind, så vend også den anden til. Forlanger
nogen at få din jakke, så lad ham få skjorten med. ³⁰Giv
enhver, som be-der dig, og hvis nogen af dine ejendele tages
fra dig, så lad være med at forlang dem tilbage.

³¹Gør mod andre, som du vil, at de skal gøre mod dig. ³²Er
der noget usædvanligt ved, at I elsker dem, der elsker jer?
Det samme gør de gudløse. ³³Er det noget særligt, som I
fortjener tak for, når I gør godt mod dem, der gør godt mod
jer? Det gør syndere jo også. ³⁴Hvad særligt er der ved kun at
låne penge ud, når I ved, I får dem igen? Selv syndere låner
ud til andre syndere, når blot de får deres penge igen.

Om at elske sine fjender og ikke dømme andre

³⁵Nej, elsk jeres fjender. Vær god imod dem. Lån ud til dem
uden at spekulere på, om de betaler tilbage. Så skal jeres løn
være stor, for da handler I som Guds børn; Gud er nemlig god
også mod de utaknemmelige og onde. ³⁶Vær barmhjertige,
ligesom jeres Far er barmhjertig. ³⁷Døm ikke, for at I ikke
selv skal dømmes, og fordøm ikke, så I ikke selv skal blive
fordømt. Tilgiv, så vil Gud også tilgive jer.

³⁸Giv - og I skal få. I skal få igen med samme mål, stort og
rundhåndet og med ekstra top på. Det mål, I anvender over
for andre, bliver det mål, som anvendes over for jer.

³⁹Jesus brugte følgende illustrationer, mens han talte til dem:

»Hvad hjælper det, at en blind mand leder en blind? Det
ender jo bare med, at han falder i grøften og trækker den
anden med sig. ⁴⁰Eller er en elev måske mere end sin lærer?
Først når han er udlært, kan han blive som sin lærer.

⁴¹Hvorfor ser du splinten i din brors øje uden at lægge mærke
til bjælken i dit eget? ⁴²Hvordan kan du sige til din bror: 'Kom,



20. nov. 2012

Farlige kemikalier i Bestseller-tøj

Jack & Jones, Only og Vero Moda tøj er fyldt med farlige kemikalier, afslører ny Greenpeace-rapport

Af: **Jakob Rohde-Brøndum**



Det danske tøjfirma Bestseller, der bl.a. sælger Vero Moda, fylder tøjet med hormonforstyrrende og kræftfremkaldende stoffer, afslører ny rapport. (Foto: Thomas Borberg/Polfoto)

Armani, Calvin Klein, Zara og den danske Bestseller-koncern, der blandt andet tæller Jack & Jones, Only og Vero Moda, sælger tøj fyldt med farlige kemikalier.

Det afslører ny rapport fra Greenpeace.

Miljøorganisationen har lavet en række omfattende tests af 141 stykker tøj fra de største tøjfirmaer i verden, og i 63 procent af alle prøver var der farlige kemikalier.

Prøverne viser rester af ftalater, nonylphenoethoxylat (NPE), der nedbrydes til et hormonforstyrrende stof samt aminer, som kan være kræftfremkaldende.

Stoffet NPE har været forbudt siden 2004, da det bl.a. forringer mænds sædkvalitet.

Bestseller beklager

Ifølge Bestseller-koncernens egen hjemmeside tillader det danske firma ikke de miljøskadelige stoffer.

Koncernen har en såkaldt 'Bestseller Chemical Restriction', som leverandørerne skal underskrive.

Alligevel viste undersøgelsen NPE i samtlige prøver af tøjet fra Only.

De samme kemikalier fandt man i 80 procent af tøjet fra Vero Moda og 60 procent i tøjet fra Jack & Jones.

- Det er vi selvfølgelig ked af. NPE er problematisk for vandmiljøet i Kina. Og det er klart, at hvis der er store koncentrationer af det i tøjet, som kommer ind i Danmark, så kan noget af det også vaskes ud her, men det er ikke farligt at bære tøjet, understreger Bestsellers kommunikationschef Mogens Werge overfor ekstrabladet.dk.

Bestseller tester selv 60.000 stykker tøj om året for at sikre, at leverandørerne lever op til koncernens miljøkrav.

- De skal forstå alvoren i det her, siger Mogens Werge.

Han understreger, at Bestseller vil fortsætte kontrollen af leverandørerne og forhåbentlig finde frem til dem, der bruger de farlige kemikalier i produktionen.

- Hvis de ikke kan leve op til vores krav, må vi finde en ny leverandør, siger Mogens Werge.

'Stærkt bekymrende'

Hos Greenpeace kalder kemimedarbejder Erik Albertsen tøjfirmaernes tøjproduktion for 'stærkt bekymrende'.

- Mennesker og miljø udsættes for de skadelige og farlige kemikalier. Derfor sætter Greenpeace-undersøgelsen en tyk streg under, hvor vigtigt det er, at få tøjproducenterne til at skifte til en tøjproduktion, der slet ikke benytter sig af disse typer kemikalier, siger kemimedarbejder i Greenpeace, Erik Albertsen.

Modemærker som Calvin Klein, Armani, Esprit og Benetton bruger også NPE i tøjproduktionen. Værst ser det dog ud for det spanske tøjfirma, Zara, hvor der også blev fundet kræftfremkaldende aminer i tøjet.

- Som forbrugere kan vi ikke være sikre, når vi køber tøj. Og miljøet bliver ødelagt, når producenterne skylder de farlige kemikalier ud i naturen, efter de er blevet brugt. Producenterne er med til at forurene naturen med svært nedbrydelige og sundhedsskadelige kemikalier, siger Erik Albertsen.

Greenpeace opfordrer de store tøjfirmaer til øjeblikkeligt at stoppe brugen af alle giftige kemikalier.

Læs rapporten [her](#).

20. november 2012 kl. 08:06

Redaktør: **Mette Fleckner**

Ansvarshavende chefredaktør: **Poul Madsen**

Follow @pomaEB

1,562 followers

BILAG 5



Undersøgelse: Grøn profil tiltrækker medarbejdere

En indsats for klima og energiforbrug giver både stolte og glade medarbejdere. Det viser en ny undersøgelse, som Userneeds har foretaget for Go' Energi.

|03.11.11| Af Lasse Andersen |la@horisontgruppen.dk

STRATEGI & LEDELSE

Det er ikke kun på bundlinjen, det kan mærkes, når virksomhederne gør en indsats for at skære i energiforbruget. Også medarbejderne ranker ryggen og bliver glade for at arbejde i virksomheden. Det viser en analyse som Userneeds har lavet for Go' Energi. Analysebureauet har spurgt 1.000 danskere om deres holdning til arbejdspladsens aktiviteter eller mangel på samme inden for energi og klima. Hele 65 procent svarer, at det betyder noget for dem, at deres arbejdsplads gør noget i forhold til energi og klima. 54 procent af de adspurgte fortæller i undersøgelsen, at de selv går op i klima og energi.

"Danskerne bliver stadig mere bevidste om nødvendigheden af at gøre en indsats for energibesparelser og klimaet. Det er blevet en del af danskernes private hverdag at indrette sig på en måde, hvor de bruger mindre energi. Derfor er det også naturligt, at arbejdspladsen har samme fokus. Det er en positiv udvikling, og det betyder, at virksomhederne på flere måder kan vinde på en indsats for et lavere energiforbrug," siger Thomas Drivsholm, der er projektleder i Go' Energi.

Ifølge undersøgelsen betyder en grøn indsats, at 32 procent bedre kan identificere sig med virksomheden. 54 procent nævner, at de bliver stolte af at arbejde for en virksomhed, der gør en grøn indsats. Samtidig synes 35 procent, at en manglende indsats er decideret pinlig.

Økonomien stadig vigtigst

Men selvom en energiindsats kan give mere glade og stolte medarbejdere, der er nemmere at fastholde, er økonomien, ifølge Thomas Drivsholm, fortsat et af de vigtigste incitamenter for virksomhederne til at sætte ind mod energiforbruget.

"For mange virksomheder er en investering i energirenovering en rigtig god forretning, da afkastet i form af energibesparelser er både højt og stabilt. Men den rigtige indsats kræver vejledning, så det ikke blot bliver hensigter om at spare på energien, men rent faktisk også udmønter sig i besparelser på virksomhedens energiregning," siger Thomas Drivsholm.

-LA

Relaterede artikler

Nyt elbilnetværk er målrettet virksomhederne

STRATEGI & LEDELSE| 02.04.13

Virksomheder, der overvejer en elbil-løsning, eller som har erfaringer med elbiler, bliver nu indkaldt af to ministerier til et særligt netværk.

Slut med kurveknækker-aftaler

STRATEGI & LEDELSE| 15.08.12

Kommuner og virksomheder kan ikke længere få uvildig hjælp til at gennemføre energibesparelser via såkaldte kurveknækker-aftaler. Energistyrelsen har netop opsagt alle eksisterende aftaler med den begrundelse, at de er for dyre at drive.

Go' Energi bliver nedlagt

KOMMUNIKATION| 23.03.12

Rådgivningsorganisationen Go' Energi, som blandt andet vejleder erhvervslivet om energibesparelser, bliver nedlagt som følge af energiaftalen. Arbejdet overtages af energiselskaberne.

Lønmodtagere: Gode arbejdsforhold er vigtigere end menneskerettigheder

STRATEGI & LEDELSE| 16.12.11

De ansatte i danske virksomheder mener, at gode, fysiske arbejdsforhold er vigtigere end at udgå samarbejde med virksomheder, som bryder menneskerettighederne. Det viser en undersøgelse, som Userneeds har lavet for Go' Energi.

Flere virksomheder bygger grønt

STRATEGI & LEDELSE| 14.11.11

Et stigende antal virksomheder ønsker at bygge energirigtigt, fordi det forbedrer virksomhedens image og skaber et bedre indeklima. Det oplever Go' Energi.

Jobopslag

HR-konsulent - med forretningsorienteret erfaring og indstilling

Ansøgningsfrist: Hurtigst muligt

SKI søger miljø- og klimamedarbejder med fokus på totaløkonomi

Ansøgningsfrist: 07.04.2013

Horisont Gruppen a/s
Center Boulevard 5
International House
2300 København S
Tlf. 32473230
Fax 32473239
info@horisontgruppen.dk

© 2012

Alle artikler er beskyttet af ophavsret - [læs mere her](#)

nichemedier der bringer vækst og værdi

BILAG 6

Fynsk firma solgte lasagne med 50 procent hestekød

Onsdag d. 27. feb. 2013 kl. 19:45 af ritzauchchfor [TV 2 Nyhederne](#) (opd. d. 27/2 2013; 19:45)



Hestebøffer bliver formet. Bøfferne på billedet har ikke forbindelse til det fynske firma. Foto: TV 2

Mere end halvdelen af kødet i lasagne solgt af et fynsk firma har vist sig at stamme fra heste.

Lasagne solgt hos engrosvarerhuset Metro i Danmark har vist sig at indeholde op til 50 procent hestekød. Det skriver Politiken.dk.

Metro har købt lasagnen hos den fynske fødevarer virksomhed Unimex Trading. Lasagnen er produceret i Ungarn af firmaet Gastronomica Italiana.

Unimex Trading nåede at sende 70 kilo af lasagnen, der blev solgt som oksekøds-lasagne, ud på markedet.

- For at have god samvittighed og kunne sove godt om natten, fik vi analyseret kødet i lasagnen, og det viste sig, at der er hestekød i. Så trak vi med det samme produktet tilbage, siger direktør Claus Larsen fra Unimex Trading til avisen.

Ifølge direktøren var de 45 kilo allerede solgt videre til forbrugerne, da man opdagede, at der var hestekød i lasagnen. De resterende 25 kilo er nu trukket tilbage.

Claus Larsen understreger, at lasagnen ikke er sundhedsfarlig. Faktisk kan man ikke udelukke, at kvaliteten af lasagnen har været højere end sædvanligt på grund af det højere indhold af hestekød.

- Hestekød er ikke usundt, men forbrugeren bliver jo vildledt, når der står oksekød på pakken, og der så er hestekød i. Så får du jo ikke det produkt, du har betalt for, siger Claus Larsen.

Inden en prøve afslørede hestekød i lasagnen, spiste Claus Larsen og hans familie selv lasagne fra det parti, der altså nu viser sig at indeholde hestekød.

- Vi har spist et par stykker af dem her i familien. De smagte rigtig fint. Det var en god kvalitet, siger Claus Larsen til Politiken.dk.

Fødevarestyrelsen har, som reglerne dikterer, nu sendt en advarsel om lasagnen til det europæiske system, der overvåger farlige og vildledende fødevarer.

Køds-kandale lukker SuperBest-butik

Torsdag den 5. november 2009, 09:32

Finanskrisen og den omfattende køds-kandale får købmand til at lukke sin SuperBest-butik.

Den omfattende køds-kandale i SuperBest-kæden har fundet sit første offer.

Det er købmand Michael Thrane fra Grindsted, der lukker sin SuperBest-butik. Han fortæller til JyskeVestkysten, at det er en kombination af køds-kandalen og finanskrisen, der får ham til at lukke butikken ved årsskiftet.

- Der er slet ingen tvivl om, at vi har mærket nedgang i kødsalget siden skandalen, og vores slagterafdeling er ikke længere rentabel, siger han til avisen og tilføjer:

- Jeg er træt af, at de problemer, der har været i 10-12 butikker, går ud over alle 220 butikker i kæden. Men ingen kæder er som bekendt stærkere end det svageste led.

Læs også på ErhvervsBladet.dk:

[Razzia afslører smiley-svindel](#)

[Kødfuskere ryger i gabestokken](#)

- kini



Nye revisionspåtegninger for 2011



[Download now](#)

Årsregnskaberne for 2011 får en ny revisionspåtegning. Der er primært tale om sproglige præciseringer og ændringer i brugen af overskrifter. Og det er ikke længere muligt at udføre revision af ledelsesberetningen, med mindre dette er et lovkrav. Er der tale om forbehold – eller i ISA 705's sprogbrug ”modificerede konklusioner”, er der udvidede krav til overskrifter, som tydeligt angiver hvilken type af modificeret konklusion, der er tale om.

Ændringerne er afledt af ikrafttrædelsen af de internationale standarder om revision, der gælder for revisioner af regnskaber for perioder, der begynder 15. december 2010 eller senere.

Se eksempel på den uafhængige revisors erklæringer på et årsregnskab i regnskabsklasse B og C, hvor årsrapporten tillige indeholder en ledelsesberetning.

Kontakt

[Lars Engelund](#)



Vi benytter cookies på dette websted, [læs mere her](#). Luk panel

Lars Engelund

Partner, statsaut. revisor

Særlig indsigt i

- Regulatoriske regnskaber
- Digitale årsrapporter (XBRL)
- Revisionstekniske områder
- Revisors erklæringer

Brancher

- Energi
- Infocomm
- Transport & logistik

[Se hele profilen](#)

Partner, statsaut. revisor

Tlf: 3945 9264

[E-mail](#)

© 2011-2013 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

Commonly visited PwC sites

- | | | |
|-------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| • Global | • Italy | • South Korea |
| • Australia | • Japan | • Spain |
| • Brazil | • Mexico | • Sweden |
| • Canada | • Middle East | • Switzerland |
| • China / Hong Kong | • Netherlands | • United Kingdom |
| • France | • Russia | • United States |
| • Germany | • Singapore | |
| • India | • South Africa | |

[Complete list of PwC territory sites](#)



BILAG 9

Forside > Faglig viden > Revision og erklæringsopgaver >



Revisionsteknisk Udvalg

Revisionsteknisk udvalg udsender på foreningens vegne revisionsstandarder (RS), der er i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA'er) udsendt af International Federation of Accountants (IFAC).
Revisionsstandarderne tilpasses om nødvendigt dansk lovgivning.

Medlemmer

Jon Beck
Anders Bisgaard (formand)
Karl Aage Bradsted
Poul Erling Duus
Kim Gerner
Lars Engelund
Lars Kiertzner
Søren Lund
Claus Guldborg Nyvold
Henrik Nørgaard (viceformand)
Jens Skovby (viceformand)
Lisbeth Kjersgaard, sekretær

Revisionsteknisk Udvalgs vedtægtsmæssige grundlag

12.2

12.2.1 Bestyrelsen nedsætter et revisionsteknisk udvalg bestående af op til 9 medlemmer. Udvalget vælger selv sin formand og viceformand.

12.2.2 Revisionsteknisk udvalg udsender på foreningens vegne revisionsstandarder (RS), der er i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA'er) udsendt af International Federation of Accountants (IFAC). Revisionsstandarderne tilpasses om nødvendigt dansk lovgivning. Endvidere udarbejdes revisionsstandarder (RS) vedrørende såvel områder, som ikke er dækket af IFAC, som andre for revisor naturlige arbejdsområder, jf. dog pkt. 12.4.2.

12.2.3 Udkast til revisionsstandarder (RS) udsendes til medlemmerne til høring med en frist på mindst 3 måneder til at fremsætte bemærkninger. Udvalget er berettiget til efter eget skøn at

forelægge de udarbejdede udkast til revisionsstandarder (RS) til udtalelse hos andre interessegrupper.

12.2.4 Efter høringsfristen og eventuel revision kan revisionsstandarden vedtages af udvalget. Vedtagelse kræver godkendelse af mindst 2/3 af udvalgets medlemmer. Den vedtagne revisionsstandard (RS) er gældende fra vedtagelsen og udsendes til medlemmerne.

12.2.5 Revisionsstandarder (RS), som er udstedt i overensstemmelse med pkt. 12.2.2, kan såfremt 2/3 af udvalgets medlemmer er enige, ændres uden iagttagelse af høringsfrist, såfremt ændringen enten er en direkte følge af vedtagne lovændringer, er en redaktionelt betinget ændring eller en følge af ændringer i de eksisterende internationale revisionsstandarder (ISA'er), som ikke ændrer revisionsstandardens (RS) reelle indhold.

12.2.6 Revisionsteknisk udvalg kan endvidere udsende udtalelser om revision (UR), fagligt materiale modtaget fra IFAC samt andet nationalt eller internationalt materiale om revision. Udsendelsen af udtalelser og materiale nævnt i 1. pkt. er alene af vejledende karakter, og skal derfor ikke først i høring hos medlemmerne eller andre.

BILAG 10: <http://www.top1000.dk/virksomheder>

sorter efter	VIRKSOMHED	JOB	OMS.	RESULTAT	ANSATTE		Sammenlign
	A.P. Møller - Mærsk Se A.P. Møller - Mærsk's virksomhedsprofil	218	322,52 mia ▲ 2,3%	18,08 mia ▼ -35,9%	117.080	Se regnskab ›	
	Danske Bank Finans og forsikring	30	115,20 mia ▼ -4,4%	1,72 mia ▼ -53,0%	21.320	Se regnskab ›	
	ISS Rådgivning og service	6	77,64 mia ▲ 4,8%	-507 mio ▲ 4,7%	533.573	Se regnskab ›	
	Novo Nordisk Medicinal og biotek	104	66,35 mia ▲ 9,2%	17,10 mia ▲ 18,7%	31.499	Se regnskab ›	
	Wrist Group Energi og forsyning	1	65,49 mia ▲ 44,8%	263,35 mio ▲ 13,5%	1.429	Se regnskab ›	
	Carlsberg Levnedsmidler	3	63,56 mia ▲ 5,8%	5,69 mia ▼ -4,5%	42.670	Se regnskab ›	
	DONG Energy Energi og forsyning	24	58,44 mia ▲ 7,0%	4,25 mia ▼ -4,8%	5.966	Se regnskab ›	

	Nykredit Finans og forsikring	7	43,41 mia ▼ -7,0%	260 mio ▼ -93,6%	4.139	Se regnskab › ☐	
	DLG Engroshandel	1	40,84 mia ▲ 3,8%	390,55 mio ▲ 1,9%	5.386	Se regnskab › ☐	
	Coop Danmark Detailhandel	3	39,57 mia ▲ 3,3%	397 mio ▲ 16,4%	12.828	Se regnskab › ☐	
	Nordea Finans og forsikring	16	30,70 mia ▼ -10,9%	2,19 mia ▼ -37,1%	7.885	Se regnskab › ☐	
	Scandinavian Tobacco Konglomerat	2	27,35 mia ▲ 4,0%	509,10 mio ▼ -44,6%	13.577	Se regnskab › ☐	
	TDC IT, tele og elektronik	7	26,30 mia ▲ 0,5%	2,81 mia ▼ -6,6%	10.106	Se regnskab › ☐	
	Grundfos Teknologi og maskinindustri	50	21,17 mia ▲ 7,9%	1,42 mia ▼ -20,1%	17.095	Se regnskab › ☐	
	Tryg Finans og forsikring	7	19,83 mia ▲ 6,1%	1,11 mia ▲ 87,9%	4.318	Se regnskab › ☐	
	Siemens Wind Power Teknologi og maskinindustri	150	19,57 mia ▲ 11,7%	1,14 mia ▼ -6,2%	4.957	Se regnskab › ☐	
	PFA Pension Finans og forsikring	7	17,59 mia ▼ -4,1%	468 mio ▲ 1,3%	1.156	Se regnskab › ☐	
	Dansk Shell Energil og forsyning	1	17,57 mia ▲ 29,1%	-457,80 mio ▼ -79,0%	432	Se regnskab › ☐	

BILAG 11: Typer af revisorerklæringer

Indgår som Bilag 2 i ”Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed” FSRs Revisionstekniske udvalg Januar 2005

