



Kandidatafhandling
Cand.Merc.aud

CSR RAPPORTERING

Vejleder:
Hans Vistisen

Kathja Christina
Sørensen Tillebeck

Lisa Lewis Pedersen

Aalborg Universitet
Den 15. juni 2011

Titelblad

Vejleder: Hans Vistisen

Emne: CSR rapportering

Afleveringsdato: 15. juni 2011

Litteratursøgning afsluttet: 31. maj 2011

Forord

Dette speciale er udarbejdet som afslutning på Cand.Merc.aud. studiet på Aalborg Universitet. Specialet omhandler CSR med fokus på rapportering heraf samt de erklæringer, der afgives på CSR rapporter.

Vi vil gerne rette en tak til vores vejleder Hans Vistisen for hans vejledning, samt den interesse han har udvist for det emne specialet omhandler.

Kathja Christina Sørensen Tillebeck

Lisa Lewis Pedersen

Executive Summary

This thesis is made as a part of our Cand.Merc.aud. education at Aalborg University. The subject is Corporate Social Responsibility (CSR).

In 2009 a new paragraph was added to the Danish Financial Statements Act. This paragraph is § 99 a, which is about CSR. According to § 99 a in The Danish Financial Statements Act the largest Danish companies have to report on their CSR policies. If the company does not have any policies in this area, they can meet the statutory requirement simply by stating this. This means, that it is optional, whether companies have policies in this area or not. Furthermore the Danish legislation does not require a detailed verification of the CSR reporting.

We find it problematic, that the public confidence in the CSR field is based on a report, where regulation through legislation is limited.

The above leads us to the main question in this thesis, which is:

- How is it possible to add value to the CSR reporting?

In order to answer this question we first look into details on what tools exist for CSR reporting. This is done through a description of the various standards for CSR reporting. First we look into § 99 a in The Danish Financial Statements Act. Then we describe UNs global Compact, Global Reporting Initiative (GRI) and AA 1000 Accountability Principles Standard 2008 (AA 1000 APS). The last three are all international guidelines, which can be used to structure the company's CSR reporting.

Furthermore we look into the standards the auditor can use for statements on CSR reports. The standards described are ISAE 3000, AA 1000 Assurance Standard (AA 1000 AS), NIVRA 3410N and ISAE 3410.

After the description of the various tools for CSR reporting the thesis contains a section on how the tools are used today. To figure this out we look into three different studies in the field made by respectively KPMG and the Danish Ministry of Economic and Business Affairs. In addition, this section contains a series of case studies, where we examine CSR reports and statements on CSR reports from eight Danish companies.

At this point of the thesis we take a look into the future within the field of CSR. This is done by providing our bid on, what direction we think things are moving within the CSR area. Furthermore we present how we believe the best solution should be, in order to add the most value to the CSR reporting.

In the end of the thesis we conclude, that it is possible to add value to the CSR report by preparing this according to international recognized standards and getting a statement from an auditor. Our theoretical proposal for the standards to be used is a combination of GRI and AA 1000 APS. With regard to the statement on the CSR report the solution will be a combination of ISAE 3000 and AA 1000 AS. However the practical application of the standards should be business driven, in order for the CSR report to add most value to the individual company.

1. Indledning	8
2. Problemfelt	9
2.1 Problemformulering	9
2.2 Afgrænsning	10
3. Metode	12
3.1. Læsevejledning	13
3.2. Kildekritik	13
3.2.1. Samfundsansvar – Analyse af børsnoterede virksomheders rapportering om samfundsansvar i årsrapporten for 2009	14
3.2.2. KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008	14
3.2.3. Samfundsansvar og rapportering i Danmark – Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven	15
4. Hvilke redskaber findes der?	16
4.1. Hvad er CSR?	16
4.1.1. Hvad står CSR for?	16
4.1.2. Hvad er CSR?	16
4.2. Rapporteringsstandarder	18
4.2.1. Årsregnskabsloven	18
4.2.1.1. Hvad betyder samfundsansvar?	19
4.2.1.2. Hvem er omfattet?	19
4.2.1.3. Lovkrav	20
4.2.1.4. Lempelsesmuligheder	21
4.2.1.5. Andre rapporterings muligheder	21
4.2.1.6. Baggrunden for lovændringen	22
4.2.2. Global Compact	23
4.2.2.1. Baggrunden for Global Compact	23
4.2.2.2. Hvad er Global Compact?	24
4.2.2.3. Tilslutning til Global Compact	25
4.2.2.4. Mere om principperne	25
4.2.2.4.1. Menneskerettigheder	25
4.2.2.4.2. Arbejdstagerrettigheder	26
4.2.2.4.3. Miljø	26
4.2.2.4.4. Anti-korruption	27
4.2.3. GRI	27
4.2.3.1 GRI's rapporteringsramme	27
4.2.3.2 Hvordan der skal rapporteres?	29
4.2.3.2.1 Rapporteringsvejledning og rapporteringsprincipper	29

4.2.3.2.1.1 Principper for beskrivelse af rapportens indhold	29
4.2.3.2.1.1.1. VÆSENTLIGHED	29
4.2.3.2.1.1.2. INTERESSENT INVOLVERING	30
4.2.3.2.1.1.3. BÆREDYGTIGHEDSKONTEKST	30
4.2.3.2.1.1.4. FULDSTÆNDIGHED	30
4.2.3.2.1.2. Principper til sikring af rapportens kvalitet	31
4.2.3.2.1.2.1. AFBALANCERING	31
4.2.3.2.1.2.2. SAMMENLIGNELIGHED	31
4.2.3.2.1.2.3. NØJAGTIGHED	31
4.2.3.2.1.2.4. RETTIDIGHED	31
4.2.3.2.1.2.5. KLARHED	32
4.2.3.2.1.2.6. PÅLIDELIGHED	32
4.2.3.2.1.3. Vejledning i afgrænsning af rapporten	32
4.2.3.2.2. Protokoller	33
4.2.3.3. Hvad skal der rapporteres?	34
4.2.3.3.1. Standardoplysninger	34
4.2.3.3.2. Branche-specifikke tillæg	34
4.2.3.4. Forskellige niveauer af rapportering	34
4.2.4. AA 1000 Accountability Principles Standard 2008	35
4.2.4.1. Involvering	35
4.2.4.2. Væsentlighed	37
4.2.4.3. Lydhørhed	38
4.2.5. Sammenligning af rapporteringsstandarderne	39
4.3. Erklæringsstandarder	41
4.3.1. Hvad er en erklæring?	41
4.3.1.1. Erklæringer med sikkerhed	42
4.3.2. ÅRL § 135, stk. 5 Udtalelse om ledelsesberetningen	44
4.3.3. RS 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (Andre erklæringsopgaver med sikkerhed)	45
4.3.3.1. Planlægning af opgaven	46
4.3.3.2. Udførelse af opgaven	47
4.3.3.3. Erklæringens indhold	48
4.3.4. AA 1000 Assurance Standard 2008	48
4.3.4.1. Planlægning af opgaven	50
4.3.4.2. Udførelse af opgaven	50

4.3.4.3. Erklæringens indhold	51
4.3.5. NIVRA 3410N Assurance engagements relating to sustainability reports	52
4.3.5.1. Planlægning af opgaven.....	52
4.3.5.2. Udførelse af opgaven.....	53
4.3.5.3. Erklæringens indhold	54
4.3.6. ISAE 3410, Assurance engagements on Greenhouse Gas Statements – Exposure Draft.....	54
4.3.6.1. Planlægning af opgaven.....	55
4.3.6.2. Udførelse af opgaven.....	55
4.3.6.3. Erklæringens indhold	55
4.3.7. Sammenligning af erklæringsstandarderne	56
4.4. Delkonklusion	57
5. Hvordan anvendes redskaberne i dag?	60
5.1. Rapportering – Hvad siger undersøgelserne?	60
5.1.1. KPMG – ”Samfundsansvar, Analyse af børsnoterede virksomheders rapportering om samfundsansvar i årsrapporten for 2009”	60
5.1.2. KPMG – ”International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008”	61
5.1.3. Økonomi- og Erhvervsministeriet – ”Samfundsansvar og Rapportering i Danmark, Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven”	61
5.1.4. Hvor mange virksomheder rapporterer?	62
5.1.4.1. Redegørelsens offentlige placering	64
5.1.5. Opfyldes kravene i ÅRL?	65
5.1.5.1. Politikker	66
5.1.5.2. Omsætning af politikker til handling	67
5.1.5.3. Vurdering af hvad der er opnået	68
5.1.5.4. Eventuelle forventninger til arbejdet fremover	69
5.1.6. Hvilke rapporteringsstandarder anvendes?	70
5.1.7. Sammenholdelse af resultaterne i undersøgelserne	73
5.2. Cases – Rapportering	73
5.2.1. Lego Group (ÅRL § 99 a)	74
5.2.2. Toms Gruppen A/S (Global Compact)	75
5.2.2.1. Global Compact	76
5.2.2.2. Menneskerettigheder	76
5.2.2.3. Arbejdstagerrettigheder	77
5.2.2.4. Miljø	77
5.2.2.5. Anti - korruption	77
5.2.2.6. Opsamling	78

5.2.3. Bavarian Nordic (GRI).....	78
5.2.3.1. GRI	78
5.2.3.2. Opsamling	80
5.2.4. A.P. Møller – Mærsk Group (AA 1000 APS)	80
5.2.4.1. AA 1000 APS	81
4.2.4.1.1. Involvering.....	81
4.2.4.1.2. Væsentlighed.....	83
4.1.4.1.3. Lydhørhed	84
5.2.4.2. Opsamling	85
5.3. Erklæring – Hvad siger undersøgelserne?	85
5.3.1. Hvor mange virksomheder vælger at få lavet en særskilt erklæring på CSR rapporten?	85
5.3.2. Hvorfor vælger virksomhederne at få lavet en erklæring på deres CSR rapport?	86
5.3.3. Hvilke erklæringer anvendes?	86
5.3.4. udtalelse om ledelsesberetningen	88
5.4. Cases - Erklæringer på CSR rapporter.....	89
5.4.1. Genmab (udtalelse om ledelsesberetningen)	90
5.4.2. Københavns Lufthavne A/S (RS 3000)	91
5.4.3. Novo Nordisk A/S (RS 3000 samt AA 1000 AS)	95
5.4.4. Koninklijke Ahold N.V. (Nivra 3410)	102
5.4.5. opsamling på cases vedrørende erklæringer	106
5.5. Delkonklusion	107
6. Fremtidens CSR rapportering	110
6.1. I hvilken retning går udviklingen?	110
6.2. Hvordan opnås den mest optimale CSR rapportering?	112
6.2.1. Hvordan opnås den bedst mulige rapportering?	112
6.2.2. Skal CSR rapporten forsynes med en erklæring?	113
7. Konklusion	116
8. Litteraturliste	120

1. Indledning

Blændet af økonomi og profit ekspanderer virksomheder derud af. Det gælder om at skabe overskud. Omkostningerne skal være lave, og det kan ofte være på bekostning af, at miljøet nedbrydes lidt efter lidt af skadelige udslip, at sultne børn i tredjeverdenslande tvinges til at opgive deres barndom til fordel for at arbejde under urimelige vilkår, og at den kriminelle underverden forsynes med midler til at fortsætte sit korrupte virke.

Heldigvis har man i de sidste årtier sat mere og mere fokus på, at udviklingen ikke kun skal kunne måles i kroner og ører, men at der også bør forekomme en ligevægt mellem hvad man forbruger og hvad man giver igen, den såkaldte bæredygtighed. Samfundet som helhed er begyndt at tage ansvar, hvilket naturligt bevirker et vist pres på virksomhederne som producenter. Forbrugere bliver bombarderet med informationer om klima, miljø, menneskerettigheder og grønne retningslinjer i det hele taget, som gør, at disse bliver mere kritiske og bevidste i forhold til de ting der bliver lagt i indkøbskurven. Politikkerne forsøger at regulere området med en variation af såkaldte grønne tiltag, som spænder vidt fra partikelfiltre på køretøjer til prægning af forbruget af vedvarende energi. Et oplagt område at sætte ind på, er at lægge en del af ansvaret over på virksomhederne, eftersom det er her, der kan gøres en mærkbar forskel. Virksomheden kan i kraft af dens rolle som indkøber, producent og leverandør sætte dagsordenen for hvad man vil, og hvad man ikke vil stå model til i forhold til samfundet. Virksomhederne kan således være med til at stille krav på områder, hvor der endnu ikke findes regler, dette kan for eksempel ske ved at stille krav til udenlandske leverandører om overholdelse af grundlæggende miljøkrav eller arbejdstager- og menneskerettigheder [Regeringen 2008:5].

I 2008 udsendte regeringen sin handlingsplan for virksomheders samfundsansvar. Med handlingsplanen ønsker regeringen at fremme en udvikling, hvor endnu flere danske virksomheder arbejder seriøst med forretningsdrevet ansvar, for at understøtte at Danmark og danske virksomheder generelt forbindes med ansvarlig vækst [Regeringen 2008:7]. Handlingsplanen består af i alt 30 initiativer, som er delt op på følgende fire indsatsområder:

1. Udbredelse af forretningsdrevet samfundsansvar
2. Fremme af virksomheders samfundsansvar gennem statens aktiviteter
3. Styrkelse af erhvervslivets klimaansvar
4. Markedsføring af Danmark for ansvarlig vækst [Regeringen 2008:7].

En del af denne handlingsplan indebærer et lovkrav om, at større virksomheder skal rapportere om deres samfundsansvar i ledelsesberetningen i deres årsrapport [<http://www.samfundsansvar.dk/sw60605.asp>].

2. Problemfelt

Regeringens handlingsplan for virksomheders samfundsansvar har, som nævnt ovenfor, medført ændringen i ÅRL, som bestemmer, at der ligeledes skal aflægges rapport omkring de mere bløde forhold. ÅRL § 99 a vedtager, at de ca. 1.100 største danske virksomheder herunder de børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber, som er omfattet af loven, skal forholde sig aktivt til, hvordan disse kan bidrage til at løse de samfundsmæssige problemer. Formuleringen i ÅRL § 99 a er så tilpas vag formuleret, at der kun appelleres til, at virksomhederne skal forholde sig til, hvorvidt de har politikker omkring samfundsansvar eller ej, og hvorvidt de ønsker at videreudvikle disse politikker til fremtidig brug for aflæggelse af CSR rapportering.

Dette er ganske i tråd med, at det sandsynligvis ikke ønskes, at pålægge virksomhederne en stor økonomisk byrde. Virksomheder som ikke har, eller ej heller ønsker, at indarbejde CSR rapportering, kan ganske enkelt angive dette i deres årsrapport. Der lægges dog op til, at virksomhederne gennem såkaldt forretningsdrevet samfundsansvar, både kan bidrage til at løse de samfundsmæssige udfordringer, og samtidig skabe bedre forretningsmuligheder for virksomhederne selv. Efterhånden bliver selve konkurrenceparameteren i CSR rapporteringen lige så vigtig, som selve hovedformålet med CSR, nemlig at fokusere på de samfundsmæssige problemer. De større virksomheder som ofte tiltrækker sig offentlighedens opmærksomhed, bruger i stigende grad CSR rapporteringen, til at beskytte eller bevare sit omdømme ved at fremstå som mere legitime og tillidsvækkende ud af til. Virksomheder der aflægger CSR rapportering fremstår således, som en slags miljøforkæmpere og profilerer sig herpå, og opnår derved offentlighedens tillid og tilfredshed. Det kan imidlertid være problematisk, at offentlighedens tillid baseres på en rapportering, hvor reguleringen gennem lovgivningen er begrænset. Hertil kommer, at der gennem lovgivningen ikke stilles krav til en dybere verifikation af CSR rapporteringen.

2.1 Problemformulering

Ud fra ovenstående problemfelt udspringer følgende problemformulering:

- Hvordan kan man tilføre værdi til CSR rapporteringen?

Med denne problemformulering tænkes der specielt på udformningen af CSR rapporteringen, samt verifikationen af denne gennem afgivelse af en erklæring.

Med ovenstående problemformulering ønsker vi, at undersøge de forskellige standarder, der findes for udarbejdelse af CSR rapporter, samt de standarder der findes for verifikation af CSR rapporter. Vi vil herunder se nærmere på, hvilke krav de forskellige standarder stiller til henholdsvis udarbejdelsen og

verifikation af CSR rapporter. Opgaven vil indeholde en beskrivende del, hvor de forskellige standarder beskrives, samt en analytisk del, hvor vi med udgangspunkt i eksisterende undersøgelser og cases vil se nærmere på, hvordan standarderne anvendes i dag. Til sidst vil vi se på, hvordan fremtiden ser ud indenfor CSR. Vi vil dels give vores bud på, hvilken retning udviklingen går og dels give vores bud på hvordan vi mener, den mest optimale CSR rapport bør udarbejdes, med henblik på at tilføre denne værdi. Selve opbygningen af projektet, samt en mere dybdegående beskrivelse af de enkelte afsnit og sammenhængen mellem disse, findes i afsnit 3.

2.2. Afgrænsning

Vi tager udgangspunkt i de danske virksomheder, dvs. i de regler der gælder for de danske virksomheder. ÅRL § 99 a stiller ikke de store krav til CSR rapporteringen, men som tidligere nævnt, foreskriver denne paragraf blot, at virksomhederne skal rapportere herom, eller angive hvis virksomheden ikke har politikker på området. Da det ikke er vores ønske, blot at se på minimumskrav i lovgivningen, men også at se nærmere på hvordan man kan tilføre værdi til CSR rapporteringen, vil vi inddrage såvel danske som internationale rapporterings- og erklæringsstandarder. Endvidere vil vi inddrage en international undersøgelse samt en udenlandsk virksomhed i form af en case. Dette gøres, idet vi ønsker at se på udviklingen indenfor CSR, som er beskrevet i den internationale undersøgelse. Vedrørende inddragelse af den udenlandske case, har denne til formål at illustrere en udenlandsk standard. Med inddragelsen af disse elementer bliver det muligt, at dykke dybere ned i udviklingen indenfor CSR, da denne er forholdsvis begrænset, hvis vi alene skulle forholde os til danske kilder.

I opgaven ser vi som udgangspunkt CSR rapporteringen fra virksomhedernes synsvinkel, da vi ønsker at sætte fokus, på hvordan virksomhederne bedst muligt kan tilføre værdi til deres CSR rapportering. Vi mener dog ikke nødvendigvis, at virksomheden har modsatrettede interesser i forhold til brugerne af CSR rapporter, da vi mener, at det både er i virksomhedernes og brugernes interesse, at CSR rapporteringen afspejler virkeligheden bedst muligt¹.

Vi vil i opgaven beskrive, hvilke krav til rapportering ÅRL stiller, herudover har vi i opgaven afgrænset os til hovedsageligt at koncentrere os om følgende rapporteringsstandarder:

- Global Compact
- Global Reporting Initiative (GRI)

¹ I praksis har det vist sig, at rapportering omkring episoder, som umiddelbart virker uheldige og uhensigtsmæssige for virksomhedernes omdømme, kan medføre positive reaktioner fra omverdenen, idet virksomheden hermed signalerer ærlighed og handlekraft.

- AA 1000 Accountability Principles Standard 2008 (AA 1000 APS)

Disse standarder er valgt, da vi mener, at det er disse standarder, der er de mest anvendte i praksis. Vi finder det derfor relevant, at se nærmere på, hvad standarderne egentlig indeholder, samt hvilke krav de stiller til CSR rapporteringen.

I forhold til erklæringsdelen af opgaven, vil vi hovedsageligt se på de erklæringer, der afgives af revisor. Vi afgrænser os dermed fra at gå i dybden med erklæringer, som afgives af andre end revisorer som f.eks. andre eksterne konsulenter. Nogle af de erklæringsstandarder, der omtales i opgaven, kan dog anvendes af såvel revisor som andre, men vores udgangspunkt vil som sagt være revisors erklæringsafgivelse. Vi vil i opgaven beskrive hvilke krav ÅRL stiller i forhold til revisors udtalelse om ledelsesberetningen og dermed CRS rapporteringen. Derudover har vi valgt at koncentrere os om følgende standarder for erklæringsafgivelse:

- Revisionsstandard 3000, Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (Andre erklæringsopgaver med sikkerhed) (RS 3000).
- AA 1000 Assurance Standard 2008 (AA 1000 AS).
- NIVRA 3410N Assurance engagements relating to sustainability reports (NIVRA 3410N).
- ISAE 3410, Assurance engagements on Greenhouse Gas Statements – Exposure Draft (ISAE 3410 ED).

RS 3000 og AA 1000 AS er valgt, da disse standarder er udbredt i praksis. NIVRA 3410N og ISAE 3410 ED er valgt, idet disse er konkrete standarder til erklæringer på henholdsvis CSR-rapporter og CO₂ regnskaber, som udgør en del af den samlede CSR rapport.

3. Metode

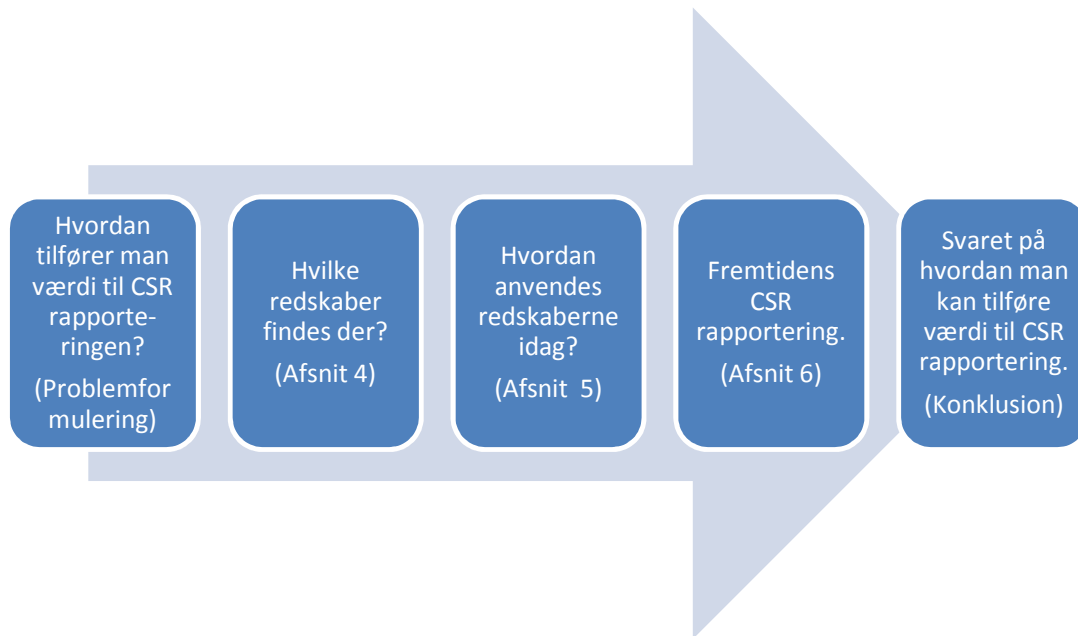
For at finde frem til svaret på ovenstående problemformulering vil vi først redegøre for hvad CSR er, samt beskrive de forskellige rapporteringsstandarder og erklæringsstandarder, dette gøres i afsnit 4. Afsnit 4.1. udgør en generel beskrivelse af begrebet CSR. I afsnit 4.2. beskrives de forskellige rapporteringsstandarder og i afsnit 4.3. beskrives de forskellige erklæringsstandarder. Afsnit 4.4. består af en delkonklusion på hele afsnit 4.

I afsnit 5 vil vi se nærmere på, hvordan rapporterings- og erklæringsstandarderne anvendes i dag. Dette vil vi gøre, ved at tage udgangspunkt i eksisterende undersøgelser og cases. I afsnit 5.1. vil vi se nærmere på anvendelsen af rapporteringsstandarderne ved at tage udgangspunkt i eksisterende undersøgelser. I afsnit 5.2. har vi udvalgt nogle konkrete cases, hvor vi vil forholde os til, hvordan rapporteringsstandarderne anvendes heri. I afsnit 5.3. er fokus på den praktiske anvendelse af erklæringsstandarderne ud fra eksisterende undersøgelser. I afsnit 5.4. har vi igen udvalgt en række cases, og vil her se på, hvordan erklæringsstandarderne anvendes heri. Afsnit 5.5. er delkonklusionen på hele afsnit 5.

Efter vi i afsnit 4 har set på hvilke rapporterings- og erklæringsstandarder der findes, og vi i afsnit 5 har set på den praktiske anvendelse heraf, vil vi i afsnit 6. tage stilling til hvordan fremtiden ser ud indenfor CSR rapportering. I afsnit 6.1. vil vi give vores bud på, hvilken retning vi mener udviklingen går. I afsnit 6.2. vil vi så redegøre for, hvordan vi mener den mest optimale løsning for afrapportering af CSR bør være, med henblik på at tilføre mest muligt værdi til CSR rapporteringen.

Afsnit 7 er vores konklusion, hvor vi vil opridse hovedlinjerne i de foregående afsnit for derigennem at kunne svare på spørgsmålet: *"Hvordan kan man tilføre værdi til CSR rapporteringen?"*.

Strukturen i opgaven er anskueliggjort i nedenstående figur:



3.1. Læsevejledning

Som en hjælp til projektets læsere er der nedenfor udarbejdet en læsevejledning, som viser, hvilken måde kilder og andet er anvendt i projektet.

I projektet er kilder angivet på følgende måde:

[Efternavn årstal:sidetal]

Ved brug af internetsider er den fulde URL adresse angivet f.eks.

[<http://www.samfundsansvar.dk/sw60604.asp>], hvis der er tale om en rapport el.lign., der kan findes på internettet, vil kilden dog være angives som de øvrige kilder, og den fulde URL adresse vil så være at finde i litteraturlisten.

Ved anvendelse af citater fremgår dette tydeligt med citationstegn og kursiv f.eks. "*citat.....*".

Fodnoter anvendes til forklaringer.

3.2. Kildekritik

Der findes på internettet og i litteraturen rigtigt meget materiale omkring CSR, virksomheders sociale ansvar, bæredygtighed osv. Langt det meste handler om de tiltag, man kan gøre, og som bliver gjort for at forbedre forholdene indenfor miljø, overholdelse af menneskerettigheder, antikorruption, medarbejderforhold osv. Der er således skrevet rigtig meget omkring de mange tiltag, som virksomheder og forskellige organisationer bidrager med for at forbedre samfundet omkring sig.

Når det kommer til selve CSR rapporteringer, og specielt erklæringer på CSR rapporter, er litteraturen mere sparsom. En stor del af det materiale vi har haft at forholde os til i denne opgave, har derfor været de "primære kilder" som eksempelvis de forskellige standarder. Vi ser ingen grund til at komme ind på en nærmere kritik af disse standarder i indeværende afsnit, da standarderne beskrives dybdegående i afsnit 4.

Udover de "primære kilder" har vi anvendt faglitteratur i form af bøger og artikler. Vi har også anvendt materiale fra internettet. Afsenderne bag dette materiale er løbende blevet vurderet, og de kilder vi har valgt at medtage i opgaven vurderer vi til at være pålidelige. Vi er dog opmærksomme på, at budskaberne kan være præget af afsenderens individuelle opfattelse, men ser det dog ikke som en forhindring for at anvende denne form for litteratur, da vi naturligvis forholder os kritisk hertil.

I opgaven anvender vi tre store undersøgelser, til at beskrive hvordan situationen vedrørende CSR rapportering ser ud i dag. Nedenfor er disse undersøgelser beskrevet i korte træk og uddybet nærmere i afsnit 5.1.

3.2.1. Samfundsansvar – Analyse af børsnoterede virksomheders rapportering om samfundsansvar i årsrapporten for 2009

Denne undersøgelse er foretaget af KPMG, og omhandler hvordan danske virksomheder har valgt at rapportere om samfundsansvar i årsrapporten for 2009 [KPMG 2010:7].

Undersøgelsen tager udgangspunkt i danske børsnoterede virksomheder med kalenderårsregnskab, som er noteret på Nasdaq OMX København pr. maj 2010. I undersøgelsen er der i alt medtaget 38 virksomheder.

Eftersom det er KPMG, der har udarbejdet undersøgelsen, anser vi denne for at være pålidelig, da KPMG ikke har interesse i at sløre det virkelige billede. Dog er populationen forholdsvis lille, sammenholdt med de 1.100 virksomheder, som skal rapportere omkring samfundsansvar ifølge lovkravet. Dette hænger selvfølgelig sammen med, at undersøgelsen er afgrænset til de børsnoterede virksomheder, som beskrevet ovenfor, samt det forhold at der er tale om en kvalitativ undersøgelse. Vi mener dog alligevel, at vi kan anvende undersøgelsen, da den giver et godt billede af de børsnoterede virksomheders CSR rapportering.

3.2.2. KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008

Denne undersøgelse er ligeledes udarbejdet af KPMG, og foretages hver tredje år, og indeværende undersøgelse er den sjette i rækken. Undersøgelsen er designet til, at skabe et overblik over tendensen indenfor CSR rapportering blandt de største virksomheder på verdensplan [KPMG 2008:12].

Ligesom ovenstående undersøgelse er denne ligeledes foretaget af KPMG, som vi anser for at være en pålidelig kilde jf. ovenstående.

Denne undersøgelse er baseret på de 250 virksomheder, der lå i toppen af Fortune Global 500² i 2007 (G250) samt de 100 største virksomheder målt på omsætningen³ fra hvert af de 22 lande som er inkluderet i undersøgelsen (N100). Dette mener vi er repræsentativt, eftersom populationsstørrelsen er forholdsvis stor.

3.2.3. Samfundsansvar og rapportering i Danmark – Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven

Rapporten præsenterer hovedkonklusioner fra en række bagvedliggende undersøgelser af virksomhedernes implementering af lovkravet om rapportering om samfundsansvar i deres årsrapport for 2009 [Erhvervs- og selskabsstyrelsen 2010:1].

Undersøgelserne er baseret på kvantitative og kvalitative studier af børsnoterede virksomheder, samt store virksomheder i regnskabsklasse C. Disse bagvedliggende undersøgelser, har forskellige populationsstørrelser. Idet der både er tale om kvantitative og kvalitative undersøgelser, er det naturligt at de kvantitative vil dække over større populationer end de kvalitative. Tilrettelæggelsen og gennemførelsen af undersøgelserne og rapporten er sket i et samarbejde mellem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Copenhagen Business School.

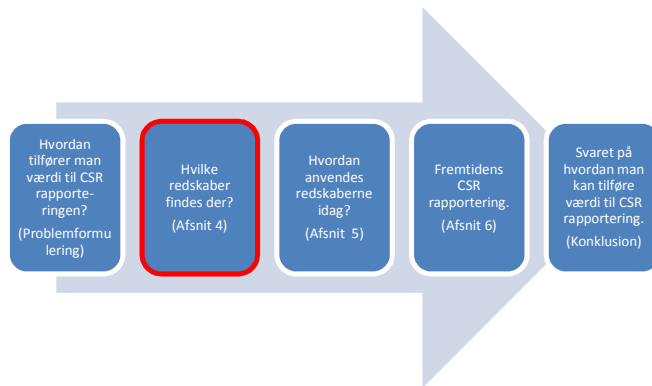
Vi mener, at kilderne bag denne undersøgelse er pålidelige, ligesom KPMG, har disse kilder ingen interesse i at give et forvrænget billede af virkeligheden.

² Listen kan findes på: http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2007/full_list/index.html

³ De 100 største virksomheder er udvalgt ud fra anerkendte nationale lister. For Sverige er stikprøvestørrelsen dog kun 70. De 22 deltagende lande er: Australien, Brasilien, Canada, Tjekkiet, Danmark, Finland, Frankrig, Ungarn, Italien, Japan, Mexico, Norge, Portugal, Rumænien, Sydafrika, Sydkorea, Spanien, Sverige, Schweiz, Holland, UK og USA.

4. Hvilke redskaber findes der?

Indeværende afsnit består af en beskrivelse af de forskellige redskaber, der findes til udarbejdelse af CSR rapporter, samt de standarder der findes til erklæringer på CSR rapporter. Indledningsvist er der en beskrivelse af, hvad begrebet CSR dækker over. Nedenstående figur illustrerer hvor i opgaven indeværende afsnit befinder sig.



4.1. Hvad er CSR?

4.1.1. Hvad står CSR for?

CSR er en forkortelse af det engelske udtryk Corporate Social Responsibility. Men kært barn har mange navne og nogle af dem lyder: Corporate Responsibility, Corporate Social Innovation, Corporate Citizenship, Corporate Social Responsiveness, Social Responsibility, bæredygtighed, Sustainable Business m.v. [Haisler m.fl. 2008:11]. Forskellen mellem de forskellige betegnelser er lille og ligger ofte i hvem som anvender disse.

Den mest brugte definition på CSR er nok EU kommissionens:

"Corporate Sociale Responsibility is a concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis."

[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/corporate-social-responsibility/index_en.htm].

4.1.2. Hvad er CSR?

CSR er en bred betegnelse for de aktiviteter, som virksomhederne foretager sig på det sociale og miljømæssige område. Man hører ofte om "virksomhedernes samfundsansvar" som er den mest anvendte betegnelse for CSR i Danmark. Med samfundsansvar lægges der op til, at virksomheder frivilligt kan bidrage til at løse nationale og globale udfordringer.

Virksomheder kan bidrage til at tage samfundsansvar ved f.eks.

- At stille krav til leverandører om at overholde menneskerettigheder, arbejdstagerrettigheder, og at samarbejde med leverandører om, at forbedre sociale og miljømæssige forhold
- At arbejde systematisk med miljø- og klimaledelse
- At arbejde for at forbedre medarbejderforhold og arbejdsmiljø internt i virksomheden
- At udvikle nye produkter eller ydelser, der indeholder en social eller miljømæssig dimension
[<http://www.samfundsansvar.dk/sw60594.asp>].

CSR dækker som angivet over en lang række aktiviteter, som er baseret på et frivilligt initiativ fra virksomhedernes side, og dermed er der ikke lovgivning eller overenskomster som direkte regulerer området. I stedet tager CSR ofte udgangspunkt i overvejelser, der ikke altid er økonomiske men snarere etiske. Der er dog i stigende omfang sat mere og mere fokus på, at der kan ske et vist sammenfald mellem virksomhedernes samfundsansvar og deres økonomiske interesse. Et voksende antal danske virksomheder antager at implementering af et socialt ansvar også gavner den økonomiske profit [Morsing m.fl.2008:8]. CSR er derfor blevet en del af virksomhedernes forretningsdrift. Det sociale ansvar bidrager til at forøge virksomhedens værdi, hvad enten det er ved at minimere risici, skabe innovation eller ved at være en del af fællesskabet.

En virksomhed kan forholde sig passivt, reaktivt, aktivt eller proaktivt til CSR [DS 2004:13].

Vælger en virksomhed at forholde sig passivt til CSR problematikken, vælger den dermed først at agere, når der ydes pres fra myndigheder og øvrige interessenter. Det er selvsagt ikke denne problemløsnings tilgang, der skal vælges, hvis virksomheden skal gøre CSR til sin fordel og dermed profitabelt.

En virksomhed kunne i stedet vælge at agere reaktivt. Det vil sige, at virksomheden forsøger at minimere risikoen for samfundsmæssige forhold, som kunne skabe værdiforringelse for virksomheden, ved at forebygge disse.

Hvis virksomheden derimod indser, at social ansvarlighed afføder nye strategiske muligheder, kan dette innovative synspunkt give anledning til nye aktivitetsområder. Virksomheden forholder sig aktivt til CSR og udvikler sig på forkant med samfundets krav.

Agerer virksomheden proaktivt, forholder den sig ikke kun til samfundets krav, men har en direkte ansvarlighed overfor dette. Virksomheden tager ikke kun udgangspunkt i nuværende behov, men forsøger at skabe bæredygtige måder at drive virksomheden på i tæt samspil med kunder, leverandører og andre interessenter, hvilket skaber et konkurrencemæssigt forspring for virksomheden [DS 2004:13].

4.2. Rapporteringsstandarder

Det stigende fokus på virksomheders samfundsansvar er et internationalt fænomen, blandt andet fordi de samfundsmæssige udfordringer er af global karakter. Det er derfor indlysende, at virksomhedernes arbejde med samfundsansvar vil tage udgangspunkt i internationalt anerkendte principper og retningslinjer. Især for de virksomheder der opererer på et internationalt marked eller som har aktiviteter i udlandet.

Tre af de mest anerkendte og benyttede guidelines til rapportering af CSR er:

- Global Compact
- GRI
- AA 1000 APS.

Global Compact, GRI og AA 1000 APS er alle tre internationale retningslinjer⁴, som kan bruges til at strukturere virksomhedernes CSR rapportering. De tre rapporteringsstandarder har forskelligt fokus; Global Compact tager udgangspunkt i 10 bredt formulerede principper, GRI tager udgangspunkt i en række indikatorer og AA 1000 APS tager udgangspunkt i en interessentbaseret tilgang. Alle kan lige vidt fungere som inspiration til virksomhedernes redegørelse for samfundsansvar, såfremt virksomheden ønsker at udarbejde en forretningsorienteret CSR rapportering.

De tre rapporteringsstandarder bliver i de følgende afsnit beskrevet yderligere. Der vil indledningsvist være et afsnit som beskriver årsregnskabslovens § 99 a. Dette begrundes med, at det er årsregnskabsloven som helt grundlæggende bestemmer, at store klasse C virksomheder samt børsnoterede og statslige virksomheder skal tage stilling til deres samfundsansvar i forbindelse med aflæggelse af deres ledelsesberetning.

4.2.1. Årsregnskabsloven

Årsregnskabslovens § 99 opremser, hvad der skal indeholdes i årsrapportens ledelsesberetning. De 11 punkter spænder fra beskrivelse af virksomhedens hovedaktiviteter til beskrivelse af særlige risici inden for den pågældende branche. Altså skal bløde og mere vage områder beskrives lige så vidt, som de mere faktuelle forhold, som udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold.

Som led i regeringens handlingsplan for virksomheders samfundsansvar besluttede folketetinget den 16. december 2008, at vedtage "Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven". § 99 blev i forbindelse med vedtagelsen suppleret med en § 99 a. Denne paragraf pålægger de ca. 1.100 største danske virksomheder, at redegøre for deres arbejde med samfundsansvar i deres ledelsesberetning [KPMG 2010:3].

⁴ Efterfølgende kaldet rapporteringsstandarder.

4.2.1.1. Hvad betyder samfundsansvar?

ÅRL beskriver samfundsansvar som følgende:

”Ved virksomhedens samfundsansvar forstås, at virksomheder frivilligt kan integrere hensyn til blandt andet menneskerettigheder, sociale forhold, miljø- og klimamæssige forhold samt bekæmpelse af korruption i deres forretningsstrategi og forretningsaktiviteter ”
[ÅRL § 99 a, stk. 1].

Denne opremsning af eksempler i lovteksten, ligger tæt op af Global Compact's 10 principper:

1. Støtte og respektere internationalt erklærede menneskerettigheder
2. Sikre mod krænkelse af menneskerettigheder
3. Opretholde foreningsfriheden og ret til kollektiv forhandling
4. Støtte udryddelsen af tvangsarbejde
5. Støtte effektiv afskaffelse af børnearbejde
6. Afskaffe diskrimination ved arbejds- og ansættelsesforhold
7. Støtte en forsigtighedstilgang til miljømæssige udfordringer
8. Tage initiativ til at fremme større miljømæssig ansvarlighed
9. Opfordre til udvikling og spredning af miljøvenlige teknologier
10. Modarbejde alle former for korruption, herunder afpresning og bestikkelse

[Udenrigsministeriet 2005:6] & [KPMG 2010/11:97].

Global Compact beskrives mere detaljeret i afsnit 4.2.2.

4.2.1.2. Hvem er omfattet?

Årsregnskabslovens § 99 a gælder for store virksomheder i regnskabsklasse C og virksomheder i regnskabsklasse D.

En virksomhed der to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider to af de nedenstående størrelsesgrænser, kan kategoriseres som værende i regnskabsklasse C (stor).

Nettoomsætning over 286 mio. kr.

Balancesum over 143 mio. kr.

Over 250 heltidsansatte

[ÅRL § 7, stk. 2, nr. 2].

Regnskabsklasse D omfatter alle børsnoterede og statslige aktieselskaber uanset størrelse [ÅRL § 7, stk. 1, nr. 4].

4.2.1.3. Lovkrav

De omfattede virksomheder skal ifølge lovændringen redegøre for følgende tre punkter:

1. Hvad er virksomhedens politikker for samfundsansvar?

- Hvilke eventuelle standarder, retningslinjer eller principper benyttes?

2. Hvordan omsætter virksomheden politikkerne til handling?

- Hvilke systemer eller procedurer bruger virksomheden?

3. Hvad er der opnået som følge af arbejdet?

- Virksomhedens vurdering af hvad der er opnået i regnskabsåret samt eventuelle forventninger til arbejdet fremover.

[ÅRL § 99 a, stk. 2, nr. 1-3] & [<http://www.samfundsansvar.dk/sw51873.asp> med egen tilvirkning].

Oplysninger om virksomhedens politikker omfatter beskrivelse af interne retningslinjer, målsætninger, strategier og andre dokumenter, som definerer virksomhedens målsætninger for samfundsansvar, samt beskriver hvordan virksomheden konkret arbejder med at nå disse målsætninger [KPMP 2010/11:94-95].

Virksomheden skal helt konkret redegøre for, hvordan målsætningerne forventes at blive omsat til handling. Med dette menes, at der skal beskrives hvilke systemer og procedurer virksomheden påtænker at anvende. Det er muligt for virksomheden at arbejde ud fra internationalt anerkendte systemer som f. eks. ISO 14001 om miljøledelse. Ved at arbejde ud fra de internationalt anerkendte systemer, kan virksomhedens systemer og procedurer certificeres, og dermed dokumenteres det, at de findes og fungerer i praksis. Derudover skal der ligeledes beskrives eventuelle særlige aktiviteter, som virksomheden har igangsat i regnskabsåret med henblik på at omsætte virksomhedens politikker for samfundsansvar til handling [KPMG 2010/11:96].

Selve effekten af, hvad der er opnået med arbejdet, kan både beskrives kvalitativt og kvantitativt med finansielle eller ikke finansielle indikatorer [KPMG 2010/11 :97].

Virksomheder der ikke har politikker for samfundsansvar, bliver med ændringen i årsregnskabsloven ikke tvunget til at udarbejde disse, men skal blot oplyse om, at der ikke foreligger politikker på dette område. Virksomheden kan dog vælge, at supplere med en forklaring på hvorfor den ikke har politikker for samfundsansvar. Man har derved ikke tvunget de omfattede virksomheder til at deltage i samfundsansvaret, men blot til at tage stilling.

4.2.1.4. Lempelsesmuligheder

ÅRL § 99 a, stk. 5 giver mulighed for at aflægge en samlet rapportering for virksomheder der udarbejder et samlet koncernregnskab.

Desuden bestemmer ÅRL § 99 a, stk. 6 at dattervirksomheder som indgår i en koncern ligeledes kan undlade at rapportere om samfundsansvar i ledelsesberetningen såfremt:

1. *"modervirksomheden opfylder oplysningskravene efter stk. 1 og 2 for den samlede koncern eller*
2. *modervirksomheden har udarbejdet en fremskridtsrapport i forbindelse med tilslutning til FN's Global Compact eller FN's Principper for ansvarlige investeringer"*
[ÅRL § 99 a, stk. 6].

4.2.1.5. Andre rapporterings muligheder

Årsregnskabsloven § 99 a, stk. 3 angiver som hovedregel at:

"Redegørelsen skal gives i tilknytning til ledelsesberetningen"
[ÅRL § 99 a, stk. 3].

Der gives dog en mulighed for alternative beretningsmuligheder videre i stk. 3:

"Virksomheden kan dog vælge at give redegørelsen

- 1) I en supplerende beretning til årsrapporten, jf. § 14, hvortil der henvises i ledelsesberetningen, jf. stk. 4, 1. pkt., eller*
- 2) På virksomhedens hjemmeside, hvortil der henvises i ledelsesberetningen, jf. stk. 4, 2. pkt."*

[ÅRL § 99 a, stk. 3].

Vælges det, at offentliggøre redegørelsen på virksomhedens hjemmeside, er der visse formelle krav som skal overholdes.

For det første skal redegørelsen offentliggøres som en samlet redegørelse, og det skal oplyses, at den udgør en del af ledelsesberetningen i virksomhedens årsrapport, samt hvilken regnskabsperiode den pågældende årsrapport dækker. Redegørelsen skal derudover være tilgængelig fra samme tidspunkt, som den årsrapport som redegørelsen knytter sig til.

For det andet skal redegørelsen være tilgængelig på virksomhedens hjemmeside i sin helhed og i uændret form i mindst fem år på den internetadresse, der er angivet i ledelsesberetningen.

For det tredje skal redegørelsen offentliggøres under betegnelsen "Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar, jf. årsregnskabslovens § 99 a" [KPMG 2010/11:98].

En anden undtagelse kan man se ud fra § 99 a, stk. 7:

"En virksomhed, som har udarbejdet en fremskridtsrapport i forbindelse med tilslutning til FN's Global Compact eller FN's Principper for ansvarlige investeringer, kan undlade at give de oplysninger, som er anført i stk. 1 og 2. Virksomheden skal oplyse i ledelsesberetningen, at den anvender denne undtagelse, og angive, hvor rapporten er offentligt tilgængelig"
[ÅRL § 99 a, stk. 7].

4.2.1.6. Baggrunden for lovændringen

Baggrunden for regeringens handlingsplan, er den stigende globalisering. Globaliseringen betyder, at de økonomiske, kulturelle og politiske forbindelser på tværs af landegrænser i højere grad bliver tættere. Dette fører til øget samhandel med andre lande og dermed en øget international arbejdsdeling af eksempelvis produktion. Dette betyder en række udfordringer i forhold til eksempelvis de sociale vilkår,

arbejdsforhold, miljø og klima landene imellem. Udfordringerne kan blandt andet bestå i at sikre, at de fattigste lande får del i den globale udvikling, og at der derved opnås forbedrede sociale vilkår og arbejdsforhold i disse lande. Ligeledes er det også en udfordring at løse de stadigt stigende miljø- og klimaproblemer, at sikre menneskerettigheder verden over, samt at få bekæmpet den internationale kriminalitet og terrorisme. Regeringen kan ikke alene løfte denne udfordring, men pålægger med ændringen i årsregnskabsloven § 99 a, virksomhederne en del af ansvaret ved at appellere til, at de største danske virksomheder tager stilling til netop deres del af udfordringen. Dette kan betegnes som en streng nødvendighed for virksomheder, som vil gøre sig gældende på det globale marked. Med hård international konkurrence, globale sociale og miljømæssige udfordringer samt stadig mere åbne globale informationsstrømme bliver virksomhederne nød til at tage aktiv stilling til den internationale dagsorden. Der stilles krav til de danske virksomheder, om at de skal være åbne omkring deres samfundsansvar. Virksomhederne kan eksempelvis lægge pres på udenlandske leverandører om, at overholde grundlæggende miljøkrav eller arbejdstager- og menneskerettigheder. Virksomhederne kan derved være med til at udfylde det rum, hvor der endnu ikke findes regler, eller hvor disse i så fald ikke bliver håndhævet i praksis [Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven 2008].

4.2.2. Global Compact

4.2.2.1. Baggrunden for Global Compact

Global Compact blev første gang præsenteret af FN's generalsekretær Kofi Annan i 1999 i en tale til topledere fra verdens største virksomheder på World Economic Forum i Davos, Schweiz. På dette tidspunkt var der en international diskussion om økonomisk globalisering i gang. Forskellige dele af samfundet reagerede i løbet af 1990'erne imod den øgede globalisering, da de frygtede at den ville have negative konsekvenser for verdenssamfundet. Modstanderne ønskede, at bremse virksomhedernes mulighed for at bevæge sig frit på det globale marked, for at undgå at globaliseringen af produktioner mv. skete på bekostning af miljøet, medarbejderne og menneskerettighederne [Udenrigsministeriet 2005:5].

Den bedste løsning syntes at være en involvering af virksomhederne, og på denne baggrund opstod ideen til at skabe en global pagt mellem virksomheder og FN. Pagten skulle baseres på frivillighed og virksomhedernes eget ønske om at bidrage til løsningen af globaliseringens utilsigtede konsekvenser [Udenrigsministeriet 2005:5].

Juli 2000 blev det officielle tidspunkt hvor Global Compact initiativet blev sat i gang, og hvor de første virksomheder tilsluttede sig ved lanceringen i FN's hovedkvarter i New York [Udenrigsministeriet 2005:5].

4.2.2.2. *Hvad er Global Compact?*

Global Compact er verdens største initiativ for virksomheders samfundsmæssige ansvar [<http://www.unglobalcompact.org/languages/danish/index.html>]. Formålet er at inddrage private virksomheder i løsningen af nogle af de store sociale og miljømæssige udfordringer som følger med den stigende globalisering [Udenrigsministeriet 2005:5]. Global Compact gør det muligt for virksomheder verden over, at tage aktivt del i løsningen af disse udfordringer.

Kernen i Global Compact er ti grundlæggende principper:

MENNESKERETTIGHEDER

1. Virksomheder bør støtte og respektere beskyttelsen af internationale erklærede menneskerettigheder og
2. sikre sig, at de ikke medvirker til krænkelse af menneskerettigheder

ARBEJDSTAGERRETTIGHEDER

3. Virksomheder bør opretholde organisationsfrihed og effektivt anerkende retten til kollektiv forhandling,
4. støtte udryddelse af alle former for tvangsarbejde
5. støtte effektiv afskaffelse af børnearbejde, og
6. eliminere diskrimination i arbejds- og ansættelsesforhold.

MILJØ

7. Virksomheder bør støtte en forsigtighedstilgang til miljømæssige udfordringer,
8. tage initiativer til at fremme en større miljømæssig ansvarlighed, og
9. tilskynde udvikling og spredning af miljøvenlige teknologier.

ANTI-KORRUPTION

10. Virksomheder bør modarbejde alle former for korruption, herunder afpresning og bestikkelse [Udenrigsministeriet 2005;6].

Principperne er baseret på internationalt vedtagne normer og konventioner, og dette gør Global Compact universel, idet den udgør en fælles referenceramme for virksomheder på tværs af landegrænser. Derudover er den fleksibel, det vil sige, at den kan tilpasses de enkelte virksomheders indstilling til, hvor omfangsrigt disse har til hensigt at deltage i det fælles ansvar. Det er dermed ikke afgørende hvor godt virksomheden

lever op til principperne på et givent tidspunkt, men derimod at virksomheden er indstillet på løbende at forbedre sig [Udenrigsministeriet 2005:6].

Siden begyndelsen i 2000 har over 8000 aktører tilsluttet sig Global Compact hvoraf over 5300 er virksomheder fordelt i 130 lande verden over
[<http://www.unglobalcompact.org/ParticipantsAndStakeholders/index.html>].

4.2.2.3. Tilslutning til Global Compact

Når en virksomhed vælger at tilslutte sig Global Compact, siger den ja til at inddrage de værdier som udtrykkes i de ti principper, i virksomhedens eget værdigrundlag. Virksomheden indvilliger i at føre de ti principper ud i livet ved at integrere dem i virksomhedens operationer. Det er ligeledes en del af tilslutningen, at virksomheden aktivt vil støtte udbredelsen af værdierne til en bredere kreds af interessenter [Udenrigsministeriet 2005:7].

De konkrete forpligtigelser kan koges ned til fire punkter:

1. Virksomheden skal sende et brev fra den administrerende direktør, om muligt med bestyrelsens godkendelse, til FN's generalsekretær, hvori virksomheden udtrykker sin støtte til Global Compact og dets principper.
2. Virksomheden skal tage initiativ til forandringer i virksomheden således, at Global Compact og dets principper bliver en del af virksomhedens strategi, kultur og daglige forretningsaktiviteter.
3. Virksomheden forpligtiger sig til at støtte Global Compact og dets principper offentligt gennem pressemeddelelser, taler og anden kommunikation.
4. Efter et år skal virksomheden udarbejde en årlig statusrapport, der f.eks. kan integreres i årsrapporten, med en beskrivelse af, hvordan virksomheden støtter Global Compact og dets principper, og hvordan arbejdet forløber
[<http://www.gcnordic.net/index.php?r=cPage/show&cTopicId=32>].

De fire punkter er dermed grundlaget for virksomheders deltagelse i Global Compact.

4.2.2.4. Mere om principperne

4.2.2.4.1. Menneskerettigheder

Global Compact's princip 1 og princip 2 om menneskerettigheder, har sin baggrund i FN's menneskerettighedserklæring, som blev underskrevet af verdens regeringsledere i 1948. Den udtrykker nogle grundlæggende rettigheder, som alle mennesker bør have. På baggrund af denne erklæring, er der

lavet en række internationale aftaler, som størstedelen af verdens lande har tilsluttet sig. Det er konventioner om økonomiske, sociale og kulturelle rettigheder.

De to første principper handler om, at virksomhederne skal afstå fra handlinger, som direkte kan krænke menneskerettighederne, eller som indirekte kan opfordre eller medvirke til krænkelser. Samtidig bør virksomhederne overveje, hvordan de kan bidrage til positivt at fremme menneskerettighederne. Eksempelvis er det vigtigt, at virksomhederne håndhæver retten til ikke at blive diskrimineret, retten til liv og personlig sikkerhed herunder forbud mod slaveri og umenneskelig eller nedværdigende behandling, retten til hvile og fritid, retten til uddannelse og retten til en tilstrækkelig levestandard [Udenrigsministeriet 2005:10].

4.2.2.4.2. Arbejdstagerrettigheder

De fire principper om arbejdstagerrettigheder bygger på ILO's⁵ Erklæring om Grundlæggende Arbejdstagerrettigheder, som blev vedtaget i 1998 af regeringer, arbejdsgiver- og arbejdstagerorganisationer fra 177 lande. Erklæringen forpligter alle involverede parter til at støtte, beskytte og implementere ILO's konventioner [Udenrigsministeriet 2005:13].

Konventionerne udstikker en række basale rettigheder, som alle arbejdstagere bør have. Det være sig retten til ikke at blive diskrimineret, retten til et sundt og sikkert arbejdsmiljø, retten til kollektive forhandlinger og organisationsfrihed samt forbud mod visse typer børnearbejde og forbud mod tvangsarbejde [Udenrigsministeriet 2005:13].

4.2.2.4.3. Miljø

Princip 7, 8 og 9 i Global Compact vedrører miljøet. Miljøet er det tema, som har været på erhvervslivets dagsorden i længst tid. De tre miljøprincipper tager afsæt i en erklæring og international handlingsplan som blev vedtaget på en konference om miljø og udvikling i Rio i 1992. Erklæringen, også kaldet Agenda 21, fastslog, at virksomheder kan spille en vigtig rolle i forhold til miljøbeskyttelse. De tre miljøprincipper har også sine rødder i en rapport som Brundtland-kommissionen udgav i 1987, kaldet Vor Fælles Fremtid. Rapporten understregede, at hvis verden vil undgå omfattende miljøødelæggelser, kræver det ekstraordinære indsatser og ændringer i måden, hvorpå mennesker og virksomheder handler [Udenrigsministeriet 2005:17].

For at beskytte miljøet og bevare en bæredygtig udvikling, understreger Rio-deklarationen, at virksomhederne bør opbygge en forsigtighedstilgang. En forsigtighedstilgang indebærer, at virksomhederne i forbindelse med aktiviteter, som indebærer risici for miljøet, sætter ind med forebyggende

⁵ International Labour Organization.

foranstaltninger, også selvom der ikke foreligger klare videnskabelige beviser. Dette vil med andre ord sige, at virksomhederne skal fokusere mere på at forebygge miljøskader end på at reparere dem, når de er sket. Der lægges altså op til en proaktiv tilgang til miljøarbejdet, hvor virksomhederne skal forsøge at være på forkant med udviklingen og afsøge nye muligheder snarere end at reagere på problemerne, når de opstår [Udenrigsministeriet 2005:17].

4.2.2.4.4. Anti-korruption

Det sidste princip i Global Compact er princip nummer 10 som omhandler korruption. Princippet bygger blandt andet på FN's Konvention mod Korruption fra 2003. Konventionen er et af de første instrumenter til bekæmpelse af korruption, som er blevet vedtaget på globalt plan. I næsten alle lande er bestikkelse inden for landets grænser strafbart, men konventionen understreger, at der er et stort behov for at gøre noget ved korruptionsproblemet på tværs af landegrænser [Udenrigsministeriet 2005:22].

Korruption kan både være af økonomisk, demokratisk og retmæssig karakter. Den økonomiske korruption er problematisk i det omfang, at markedet forhindres i at fungere optimalt, idet kontrakter uddeles efter personlige interesser i stedet for pris og kvalitet. Korruption i demokratisk forstand er, hvis der betales for, at få embedsmænd til at gøre deres job. Dette vil hindre mennesker med færre midler i at have ligeligt adgang til systemets ydelser. Korruption i retmæssig forstand vil undergrave retssystemet, idet der kan bestikkes for at undgå straf for ulovlige handlinger.

Der vil være store forskelle på, hvilke initiativer de enkelte virksomheder vælger at vægte højest. Størrelse, branche, produkter og andre specifikke forhold spiller en stor rolle for, hvilke principper der i hvilket omfang kan implementeres i virksomheden politikker og forretningsstrategi. Det er oplagt, at der fokuseres mest på de emner, som giver mest mening at arbejde med for den enkelte virksomhed.

4.2.3. GRI

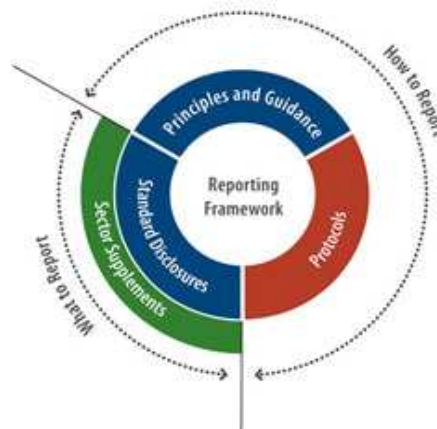
GRI er en organisation, der udsteder globale retningslinjer for rapportering om bæredygtighed.

Retningslinjerne indeholder principper og indikatorer, der kan bruges til at måle og rapportere om en virksomheds økonomiske, miljømæssige og sociale resultater. Retningslinjerne, kaldet GRI Sustainability Reporting Guidelines eller 3G, er et af verdens mest anerkendte regelsæt for bæredygtighedsrapportering [<http://www.samfundsansvar.dk/sw51060.asp>].

4.2.3.1 GRI's rapporteringsramme

GRI har udarbejdet GRI Sustainability Reporting Framework, som er en overordnet rapporteringsramme med retningslinjer for CSR-rapportering.

G3 Reporting Framework



[GRI 2000-2006:3]

GRI's ramme for rapportering skal fungere som virksomhedens generelt accepterede rapporteringsramme indenfor virksomhedens økonomiske, miljømæssige og sociale resultater. Rammen er udarbejdet således, at den kan benyttes af alle organisationer uanset størrelse, branche eller beliggenhed. Desuden tager rammen højde for de praktiske behov, som forskellige organisationer står overfor. Det gælder både små virksomheder og virksomheder med mere vidtrækkende og geografisk spredt drift. GRI's rapporteringsramme dækker over et generelt og branchespecifikt indhold, som en række interessenter verden over er blevet enige om, skal være generelt gældende for rapportering om organisationers bæredygtighedsresultater [GRI 2000-2006:3].

Strukturen i GRI's rapporteringsramme er som ovenstående figur viser:

- Hvordan der skal rapporteres?
 - o Rapporteringsvejledning og rapporteringsprincipper
 - o Protokoller
- Hvad skal der rapporteres?
 - o Standardoplysninger
 - o Branche-specifikke tillæg

I det følgende vil strukturen blive uddybet yderligere.

4.2.3.2 Hvordan der skal rapporteres?

4.2.3.2.1 Rapporteringsvejledning og rapporteringsprincipper

Rapporteringsvejledningen beskriver de foranstaltninger, der kan træffes eller de muligheder, som den rapporterende virksomhed kan overveje, når denne skal beslutte, hvad den vil rapportere om. Der vejledes om, hvordan rapportens indhold skal beskrives, og hvordan rapportens afgrænsning skal fastsættes.

Rapporteringsprincipperne beskriver, de resultater virksomhedens rapportering skal leve op til og vejleder desuden om de beslutninger, der bør tages gennem hele forløbet, eksempelvis valg af emner og indikatorer og hvordan der kan rapporteres om disse.

Hvert princip indeholder en definition, en forklaring og et antal tests, som virksomheden skal anvende i vurderingen af principperne. Testene er hjælp til selvdiagnosticering, idet de kan bidrage til at forklare baggrunden for virksomhedens beslutning om at anvende de valgte principper.

Rapporteringsprincipperne skal endvidere bidrage til gennemsigtighed i forbindelse med rapporteringen, det vil sige den fuldstændige fremlæggelse af informationer om emner og indikatorer. Informationerne skal afspejle forskellige påvirkninger, gøre interessenter i stand til at tage beslutninger, samt afspejle de processer, procedurer og formodninger, der er anvendt ved udarbejdelsen af oplysningerne.

Principperne er inddelt i to grupper:

- Principper til bestemmelse af emner og indikatorer, som virksomheden skal rapportere om (**indhold**) og
- Principper til sikring af **kvaliteten** og den nødvendige præsentation (**afgrænsning**) af de rapporterede oplysninger.

Inddelingen har den funktion at tydeliggøre princippernes roller og funktion. Hvert enkelt princip kan understøtte virksomhedens beslutninger og vise sig nyttig i forbindelse med virksomhedens overvejelser af spørgsmål, som går ud over definitionen af rapportens indhold samt sikre kvaliteten af de rapporterede oplysninger [GRI 2000-2006:6].

4.2.3.2.1.1 Principper for beskrivelse af rapportens **indhold**

4.2.3.2.1.1.1. VÆSENTLIGHED

Rapportens indhold skal afdække emner og indikatorer, der afspejler virksomhedens væsentligste økonomiske, miljømæssige og sociale påvirkninger, eller emner og indikatorer der væsentligt påvirker

interessenters vurderinger og beslutninger. Væsentlighed er den grænse, hvor spørgsmål eller indikatorer bliver så tilstrækkeligt vigtige, at de bør inkluderes i rapporten [GRI 2000-2006:8].

4.2.3.2.1.1.2. INTERESSENT INVOLVERING

Virksomheden bør i første omgang identificere sine interessenter og forklare i rapporten, hvordan den har reageret over for interessenternes rimelige forventninger og interesser. Interessenter defineres som enheder, der med rimelighed kan forventes at blive væsentligt påvirket af virksomhedens aktiviteter, og omvendt som kan påvirke virksomhedens evne til at implementere dens strategier og nå sine målsætninger. Interessenter kan både omfatte de der har investeret i virksomheden (medarbejdere, aktionærer, leverandører mv.) og de der står udenfor (lokalsamfundet) [GRI 2000-2006:10].

4.2.3.2.1.1.3. BÆREDYGTIGHEDSKONTEKST

Rapporten skal forsøge at præsentere resultaterne i en bredere bæredygtighedskontekst. Det vil sige, at virksomheden skal fremlægge, hvordan denne bidrager til forbedring eller forværring af de økonomiske, miljømæssige og sociale forhold, og påvirker udviklingen og tendenser på lokalt, regionalt eller globalt niveau. Såfremt der alene rapporteres om tendenser for en individuel indsats, bliver spørgsmålet, om hvorvidt virksomheden bidrager til den samlede indsats, ikke besvaret. Som et eksempel kan fremhæves, at en virksomhed, der rapporterer om tendenser indenfor virksomhedens egen effektivitet vedrørende miljømæssige forhold, ligeledes skulle fremlægge dens fuldstændige forureningsmængde i forhold til det regionale økosystems kapacitet til at optage forureningsmængden.

Virksomhedens bæredygtighed og forretningsstrategi danner ramme for at drøfte resultaterne.

Sammenhængen mellem bæredygtighed og organisationsstrategi skal tydeliggøres og rapporteres om [GRI 2000-2006:11].

4.2.3.2.1.1.4. FULDSTÆNDIGHED

Fuldstændighed omfatter primært dimensionerne omfang, afgrænsning og tid.

Omfang refererer til antallet af bæredygtighedsemner som er afdækket i rapporten. Antallet skal afspejle vigtige økonomiske, miljømæssige og sociale påvirkninger i en så tilstrækkelig grad, at det gør interessenter i stand til at kunne vurdere virksomhedens resultater.

Afgrænsning refererer til de enheder, hvis resultater præsenteres i rapporten, eksempelvis datterselskaber, underleverandører mv. Ved fastlæggelse af afgrænsningen af rapporteringen skal virksomheden tage hensyn til omfanget af organisationer, den har hhv. bestemmende eller bare væsentlig indflydelse på. Afgrænsningen kan variere alt efter det specifikke forhold eller den rapporterede informationstype.

Tiden henviser til behovet for, at den udvalgte information udfærdiges inden for den i rapporten anførte tidsperiode [GRI 2000-2006:12].

*4.2.3.2.1.2. Principper til sikring af rapportens **kvalitet***

Principperne vejleder om, hvordan virksomheden bedst kan sikre sig kvaliteten af den rapporterede information. Kvaliteten af informationerne er med til at gøre interessenterne i stand til at foretage pålidelige vurderinger af resultaterne og træffe passende foranstaltninger på baggrund heraf.

4.2.3.2.1.2.1. AFBALANCERING

Rapporten skal give et utvetydigt billede af virksomhedens resultater. Der skal ikke foregå udvælgelse, udeladelser eller præsentationsformater, som på urimelig eller uhensigtsmæssig vis vil påvirke rapportlæserens beslutning eller bedømmelse. Rapporten skal inkludere gunstige såvel som ugunstige forhold, resultater og emner, som kan påvirke interessenternes beslutning i forhold til beslutningens væsentlighed [GRI 2000-2006:13].

4.2.3.2.1.2.2. SAMMENLIGNELIGHED

Ved sammenlignelighed skal forstås, at informationen skal udvælges, samles og rapporteres på den samme måde. Informationen skal fremlægges på en sådan måde, at det gør interessenterne i stand til at analysere ændringer i virksomhedens resultater over tid [GRI 2000-2006:14].

4.2.3.2.1.2.3. NØJAGTIGHED

Økonomiske, miljømæssige og sociale emner og indikatorer kan udtrykkes på mange forskellige måder lige fra kvalitative til mere kvantitative fremstillinger. Den rapporterede information skal være tilstrækkelig nøjagtig og detaljeret for interessenterne, for at disse kan vurdere den rapporterede virksomheds resultater. De karakteristika, der bestemmer graden af nøjagtighed, varierer alt efter typen og brugeren af informationerne [GRI 2000-2006:15].

4.2.3.2.1.2.4. RETTIDIGHED

Rapporteringen skal ske efter en fast tidsplan, og informationerne skal være tilgængelige tidsnok til, at interessenterne kan træffe kvalificerede beslutninger på baggrund heraf. Tidspunktet for offentliggørelse henviser både til hvor regelmæssigt rapporteringen sker, og til hvor tæt på rapporteringens udarbejdelse de konkrete begivenheder er sket [GRI 2000-2006:16].

4.2.3.2.1.2.5. KLARHED

Rapporten skal fremlægge informationerne på en sådan måde, at de er forståelige, tilgængelige og brugbare for virksomhedens interessenter. Dermed menes, at interessenterne skal kunne finde de ønskede informationer uden urimelige anstrengelser [GRI 2000-2006:16].

4.2.3.2.1.2.6. PÅLIDELIGHED

Rapporten skal kunne kontrolleres for nøjagtigheden af dens indhold. Information og processer skal indsamles, registreres, analyseres og videreformidles på en sådan måde, at den skal kunne tåle at blive gjort til genstand for undersøgelse, samt at informationens kvalitet og væsentlighed kan bekræftes ved evt. ekstern verifikation [GRI 2000-2006:17].

4.2.3.2.1.3. Vejledning i afgrænsning af rapporten

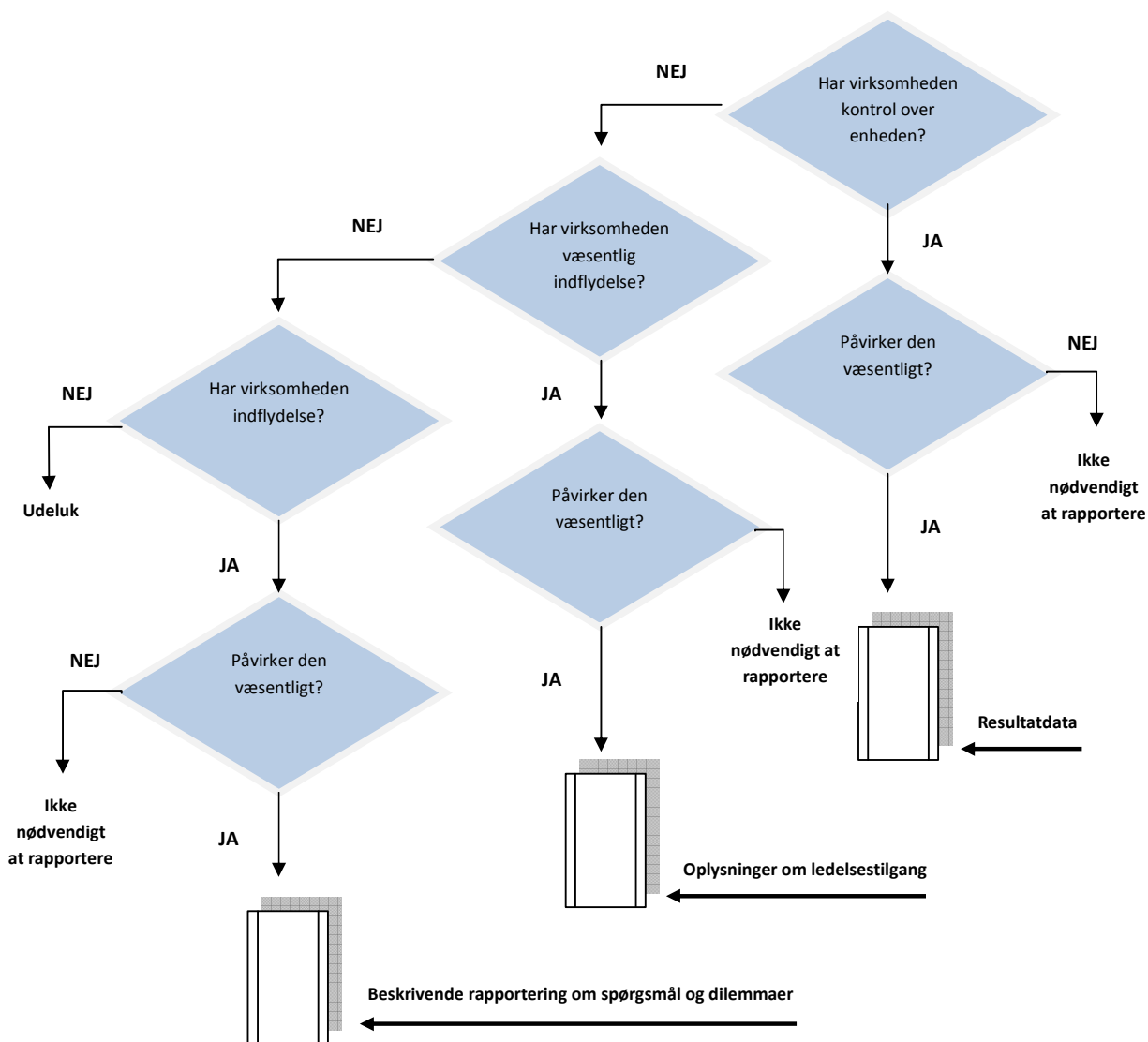
Ligesom der findes en vejledning omkring indholdet af rapporten, findes der tilsvarende en vejledning omkring afgrænsningen af hvilke enheders resultater virksomheden vil medtage i rapporten.

Afgrænsningen af bæredygtighedsrapporten skal inkludere enheder, som virksomheden udøver kontrol over eller kan påvirke væsentligt.

Vejledningen vedrørende afgrænsning drejer sig om hele rapporten såvel som fastsættelse af afgrænsning for individuelle resultatindikatorer.

Selve vejledningen er baseret på en anerkendelse af, at forskellige forhold indebærer forskellige former for adgang til information og forskelle i evnen til at påvirke resultater. Eksempelvis kan data om driftsmæssig udledning være troværdigt indsamlet fra enheder der er kontrolleret af en virksomhed, men derimod ikke være tilgængelig for en joint venture eller en leverandør.

Den nedenfor viste figur fastsætter et minimum af forventninger til, hvilke enheder der bør medtages. Virksomheden kan dog beslutte, at det er nødvendigt at udvide afgrænsningen til at inkludere yderligere enheder.



4.2.3.2.2. Protokoller

Der findes indikatorprotokoller for hver resultatindikator i retningslinjerne. Protokollerne fastlægger definitioner, vejledninger og andre oplysninger, der skal gøre det lettere for virksomheden at sikre en konsistent fortolkning af resultatindikatorerne.

Der findes også tekniske protokoller, som er udarbejdet til det formål at vejlede om de spørgsmål, der måtte være opstået under rapportens udarbejdelse eksempelvis fastsættelse af rapportens afgrænsning. Protokollerne skal anvendes sammen med retningslinjerne for indikatorerne, og burde dække de spørgsmål som de fleste virksomheder må tage stilling til i løbet af et rapporteringsforløb [GRI 2000-2006:4].

4.2.3.3. Hvad skal der rapporteres?

4.2.3.3.1. Standardoplysninger

Standardoplysningerne giver en nærmere beskrivelse af indholdet i rapporten i forhold til de før omtalte vejledninger til fastsættelse af indholdet.

Der er tre forskellige typer af oplysninger som er beskrevet, og som virksomheder, der rapporterer efter GRI's retningslinjer, opfordres til at strukturere deres rapport efter.

- Strategi og profil

Oplysninger der bestemmer den overordnede sammenhæng for forståelsen af virksomhedens resultater, eksempelvis strategi, profil og ledelse.

- Ledelsestilgang

Oplysninger der afdækker hvorledes en virksomhed håndterer et nærmere angivet antal emner for at forstå de resultater, der er opnået inden for et specifikt område.

- Resultatindikatorer

Sammenlignelige indikatorer som oplyser om virksomhedens økonomiske, miljømæssig og sociale resultater.

Standardoplysningerne fremlægger hermed de relevante emner og oplysninger, som er vigtige for de fleste virksomheder, og som desuden kan være interessante for virksomhedens interessenter [GRI 2000-2006:19].

4.2.3.3.2. Branche-specifikke tillæg

Branche-specifikke tillæg komplementerer retningslinjerne med fortolkninger og vejledning i hvordan en bestemt sektor skal anvende retningslinjerne og omfatter desuden branche-specifikke resultatindikatorer. Meningen med de branche-specifikke tillæg er, at disse skal bruges ud over retningslinjerne og ikke i stedet for disse [GRI 2000-2006:4].

4.2.3.4. Forskellige niveauer af rapportering

Virksomheder kan vælge at redegøre i fuld overensstemmelse med GRI-retningslinjerne eller også kan retningslinjerne bruges som et udgangspunkt eller som inspiration til redegørelser. GRI opererer med tre niveauer for udformningen af en redegørelse; C, B og A. Dette er for at i mødekomme behovet for retningslinjer for hhv. nybegyndere og erfarne virksomheder og dem ind i mellem. Niveau C repræsenterer

den mest simple redegørelse, som kun inkluderer et mindre udsnit af GRI-indikatorerne, mens niveau A er udtryk for en redegørelse i fuld overensstemmelse med GRI Guidelines. Såfremt tredjepart har afgivet en uafhængig erklæring om redegørelsen, kan hvert niveau suppleres med et plus (+). Hvorvidt en redegørelse er mærket med C, B eller A er ikke et udtryk for redegørelsens kvalitet, men blot et udtryk for omfanget af GRI-indikatorer, der er medtaget i redegørelsen [<http://www.samfundsansvar.dk/sw50798.asp>].

4.2.4. AA 1000 Accountability Principles Standard 2008

AA 1000 serien består af tre standarder. I indeværende speciale, har vi valgt at beskæftige os med to af disse:

- AA 1000 APS (2008) Accountability Principles
- AA 1000 AS (2008) Assurance Standard

Den første standard AA 1000 APS er en standard, som omhandler involvering af interessenter i organisationens arbejde med bæredygtighed. Standarden beskrives nærmere i indeværende afsnit. Den anden standard i serien, AA 1000 AS er en standard for verifikation af bæredygtighedsrapportering, denne standard beskrives i afsnit 4.3.4.

Formålet med AA 1000 APS er at forsyne organisationer med et internationalt accepteret, frit tilgængeligt sæt af principper til at udforme og strukturere måden hvorpå de forstår, styrer, administrerer, implementer, evaluerer og kommunikerer deres ansvarlighed [AA 1000 APS 2008:8].

Der er tre AA 1000 APS principper, som er følgende:

- Involvering (inclusivity)
- Væsentlighed (materiality)
- Lydhørhed (responsiveness)

De tre principper hænger sammen på den måde, at det grundlæggende princip er involvering, som er nødvendigt for at kunne opnå væsentlighed og lydhørhed [AA 1000 APS 2008:9]. I det følgende vil hvert af de tre principper være nærmere beskrevet.

4.2.4.1. Involvering

Involvering (inclusivity) defineres i standarden som:

"For an organisation that accepts its accountability to those on whom it has an impact and who have an impact on it, inclusivity is the participation of stakeholders in developing and achieving an accountable and strategic response to sustainability"

[AA 1000 APS 2008:10].

Princippet om involvering handler således om, at virksomhederne skal involvere deres interessenter i udviklingen og gennemførelsen af en ansvarlig strategi vedrørende bæredygtighed.

Interessenterne er ifølge standarden de individer, grupper af individer eller organisationer, som påvirker og/eller som kan blive påvirket af organisationens aktiviteter, produkter eller services og tilknyttede aktiviteter [AA 1000 APS 2008:10].

Involvering af interessenter betyder dog ikke, at organisationen skal gøre alt hvad interessenterne forespørger, eller at organisationen mister ansvar for egne beslutninger [AA 1000 APS 2008:10].

En organisation lever op til princippet om involvering, når:

- Den har forpligtet sig til at være ansvarlig overfor sine interessenter.
- Den har tilrettelagt en proces for involvering af interessenter, der er indført i hele organisationen, integreret i organisationen og er en kontinuerlig proces og ikke blot en engangsforestilling.
- Den har eller har adgang til de kompetencer og ressourcer, der er nødvendige, for at kunne gennemføre den løbende proces med deltagelse af interessenterne.
- Processen lever op til følgende krav:
 - Identificerer og forstår interessenter, deres evne til at deltage samt deres synspunkter og forventninger
 - Identificerer, udvikler og implementerer passende, robuste og balancerede strategier for engagement, samt planer og måder for hvordan interessentengagementet skal foregå.
 - Skaber forståelse, læring og forbedringer i organisationen.
 - Etablerer måder hvorpå interessenter involveres i beslutninger, som vil forbedre bæredygtighedspræstationer.
 - Opbygger kapaciteten hos interne interessenter og understøtter opbygningen af kapacitet hos eksterne interessenter i forhold til involvering.
 - Adresserer konflikter og dilemmaer mellem forskellige forventninger hos interessenter.

- Processen resulterer i involvering af interessenter i udvikling og gennemførelse af en ansvarlig og strategisk tilgang til bæredygtighed [AA 1000 ASP 2008:10] & [Christiansen & Mogensen 2009:3].

4.2.4.2. Væsentlighed

I standarden defineres væsentlighed (materiality) som:

"Materiality is determining the relevance and significance of an issue to an organisation and its stakeholders"

[AA 1000 APS 2008:12].

Væsentlighed betyder således, at man skal fastlægge, hvilke emner der er relevante og har betydning for en organisation og dens interessenter.

Et væsentligt emne er ifølge standarden et emne, som har indflydelse på organisationens eller interessenternes beslutninger, handlinger og præstationer [AA 1000 APS 2008:12].

I processen til at bestemme, hvad der er væsentligt for organisationen, skal der inddrages forskellige input, herunder input fra interessenter. Det er dog organisationen, der er ansvarlig for at fastlægge, hvilke emner, der er væsentlige [AA 1000 APS 2008:12].

En organisation lever op til princippet om væsentlighed, når:

- Den har fastlagt en proces til vurdering af, hvad der er væsentligt. Denne proces skal være indført i hele organisationen, integreret i organisationen og en kontinuerlig proces, der ikke blot er en engangsforestilling.
- Den har eller har adgang til de kompetencer og ressourcer, der er nødvendige, for at kunne anvende processen til afgørelse af, hvad der er væsentligt.
- Processen:
 - o Identificerer og repræsenterer emner fra et bredt udsnit af kilder og forstår deres betydning for bæredygtigheden. Kilderne inkluderer interessenternes behov og bekymringer, samfundsmæssige normer, finansielle overvejelser, gruppe-baserede normer, politisk baserede præstationer.
 - o Evaluerer relevansen af de identificerede bæredygtigheds emner ud fra passende og eksplicitte kriterier, som er troværdige, klare og forståelige, og som kan gentages, forsvares og revideres.

- Fastlægger betydningen af de identificerede bæredygtighedsemner ud fra kriterier som er troværdige, klare og forståelige og som kan gentages, forsvares og revideres.
- Tager højde for den skiftende bæredygtigheds sammenhæng og modenheden af emner og bekymringer.
- Indeholder metoder til at adressere konflikter og dilemmaer mellem forskellige forventninger vedrørende væsentlighed.
- Processen resulterer i en omfattende og balanceret forståelse og prioritering af organisationens væsentlige bæredygtighedsemner [AA 1000 APS 2008:13] & [Christiansen & Mogensen 2009:3-4].

4.2.4.3. Lydhørhed

AA 1000 APS definerer lydhørhed (responsiveness) som følgende:

"Responsiveness is an organisation's response to stakeholder issues that affect its sustainability performance and is realised through decisions, actions and performance, as well as communication with stakeholders"
[AA 1000 APS 2008:14].

Ud fra definitionen ses det, at princippet om lydhørhed handler om organisationens reaktion på de bæredygtighedsemner som interessenterne bringer på bane, og som påvirker organisationens bæredygtighedspræstationer. Disse emner realiseres gennem beslutninger, handlinger og præstationer såvel som gennem kommunikation med interessenterne.

En organisation lever op til princippet om lydhørhed, når:

- Den har etableret en proces for udvikling af passende reaktioner, der
 - Er indført i hele organisationen.
 - Er integreret i organisationen.
 - Er en kontinuerlig proces, der ikke blot er en engangsforestilling.
 - Er baseret på en omfattende og balanceret forståelse af interessenternes forventning til reaktionen på de væsentlige emner.
 - Involverer interessenterne hvor det er passende.
 - Overvejer forholdet mellem modenheden af et emne og hensigtsmæssigheden af en reaktion.
 - Prioriterer reaktioner under hensyntagen til væsentlighed og krav til ressourcer.

- Vurderer det tidsmæssige aspekt vedrørende reaktioner.
- Den har eller har adgang til de kompetencer og ressourcer, der er nødvendige, for at kunne opfylde det organisationen forpligter sig til.
- Reagerer på en omfattende og balanceret måde i forhold til væsentlige emner.
- Reagerer på en måde som adresserer behovene, bekymringerne og forventningerne hos interessenterne.
- Reagerer rettidigt.
- Har etableret en proces for kommunikation med interessenter, som er indført i hele organisationen, integreret i organisationen og er kontinuerlig proces og ikke blot en engangsforestilling.
- Kommunikationsprocessen:
 - Afspejler behov og forventninger hos interessenterne.
 - Er omfattende og afbalanceret, identificerer mangler og forhindrer væsentlige fejlinformation.
 - Er tilgængelig for interessenterne.
- Anvender passende rapporteringsprincipper, rammer og guidelines for bæredygtighedsrapportering.
- Kommunikationsprocessen resulterer i omfattende og afbalanceret kommunikation til interessenter, som er i overensstemmelse med karakteren og omfanget af virksomhedens overholdelse af AA 1000 APS [AA 1000 APS 2008:15-16] & [Christiansen & Mogensen 2009:4].

4.2.5. Sammenligning af rapporteringsstandarderne

Global Compact, GRI og AA 1000 APS har alle tre det formål at hjælpe virksomheder, som ønsker at rapportere om virksomhedens resultater vedrørende samfundsansvar. De har alle tre et sæt af regler, som skal være med til at gøre rapporteringen mere overskuelig for virksomheden. Overskueligheden fremkommer ved, at de tre rapporteringsstandarder fremlægger hvert deres bud på, hvorledes virksomheden kan strukturere deres rapportering.

Forskellene består tydeligst i, hvilke virksomheder standarderne henvender sig til, hvordan rapporteringen skal struktureres, hvor snævert eller bredt de er formuleret, og hvilke faktorer hver standard lægger vægten på.

Forskellene er illustreret ved hjælp af nedenstående tabel.

Standard	ÅRL § 99 a	Global Compact	GRI	AA 1000 APS
Hvem er omfattet?	Store klasse C-virksomheder samt børsnoterede og statslige virksomheder.	Kan anvendes af alle virksomheder.	Kan anvendes af alle virksomheder.	Kan anvendes af alle virksomheder.
Hvordan rapporteres der?	Via ledelsesberetningen.	10 principper opdelt i 4 kategorier.	Principper og vejledninger.	3 principper
Fokus?	Obligatorisk lovkrav som ikke kan undlades for omfattede virksomheder.	Frivillig tilslutning Bredt formuleret.	Frivillig tilslutning. Specifikt formuleret.	Frivillig tilslutning. Bredt formuleret.
Udgangspunkt?	Menneskerettigheder Sociale forhold Miljø- og klimamæssige forhold Bekæmpelse af korruption.	Menneskerettigheder Arbejdstagerrettigheder Miljø Anti-korruption	Økonomiske- miljømæssige- og sociale resultater	Interessent- Involvering i organisationens arbejde med bæredygtighed.

[Egen tilvirkning]

Årsregnskabslovens § 99 a er egentlig ikke sammenlignelig med de øvrige rapporteringsstandarder. Det er et lovkrav, som er obligatorisk i Danmark for danske virksomheder, som falder ind under den kategori, det vil sige store klasse-C virksomheder samt børsnoterede og statslige virksomheder. De øvrige standarder er baseret på frivillig basis. Det vil sige, at alle virksomheder, uanset størrelse eller baggrund, kan tilslutte sig disse. Desuden er de øvrige standarder internationale og ikke kun gældende i Danmark.

Global Compact og GRI er begge baseret på næsten de samme internationale aftaler og konventioner, og der er derfor stor overensstemmelse mellem de to standarder. Disse er desuden de mest anvendte på verdensplan, hvilket formodentlig kan begrundes med, at de begge er meget anvendelige, uanset hvilken branche den rapporterende virksomhed befinder sig i. Global Compact er bredere formuleret end GRI som

går mere i detaljer. Det er dog stadig muligt, med udgangspunkt i dem begge, at rapportere efter dele af standarden, således at virksomheder kan rapportere på de parametre, som syntes relevante for virksomheden.

AA 1000 APS opstiller ikke på linje med Global Compact og GRI retningslinjer, men tager nærmere sit udgangspunkt i en involvering af virksomhedens interessenter i arbejdet med bæredygtighed. AA 1000 APS fokuserer på de tre principper for udformning og strukturering af arbejdet med bæredygtighed.

4.3. Erklæringsstandarder

Ifølge ÅRL § 135, stk. 5 skal revisor afgive en udtalelse om hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen, og herunder CSR rapporteringen, er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. Det er dermed ikke lovpligtigt, at revisor foretager selvstændige handlinger for at verificere CSR rapporteringen. Virksomhederne kan dog frivilligt vælge, at få en erklæring på CSR rapporteringen.

I nedenstående afsnit vil vi beskrive revisors udtalelse om ledelsesberetning jf. ÅRL § 135, stk. 5. Herefter vil vi beskrive de forskellige standarder som revisor kan anvende til særskilte erklæringer på CSR rapporter. Vi har valgt at se nærmere på nogen af de mest anvendte standarder, samt en ny standard som pt. ikke er vedtaget⁶. Da erklæringen på CSR rapporten jo er frivillig, vil der naturligvis også være mere eller mindre frit valg mellem hvilken standard, erklæringen skal udarbejdes efter, dermed vil nedenstående ikke være en udtømmende liste over standarder for erklæringer på CSR rapporter, men derimod vores bud på de mest relevante standarder. Vi har valgt at beskæftige os med følgende standarder:

- RS 3000
- AA 1000 AS
- NIVRA 3410N
- ISAE 3410 Exposure draft

Under hver standard er der en generel beskrivelse af standarden samt en beskrivelse af, hvordan revisor skal planlægge og udføre opgaven i henhold til standarden. Endvidere er der for hver standard en beskrivelse af, hvad erklæringen skal indeholde. For at kunne beskrive de enkelte erklæringsstandarder, er det væsentligt at vide, hvad der forstås ved en erklæring, dette beskrives i nedenstående afsnit.

4.3.1. Hvad er en erklæring?

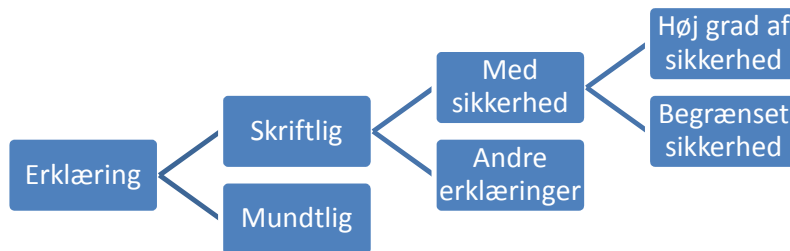
Der findes i lovgivningen ikke nogen decideret definition af, hvad en erklæring er. Füchsel m.fl. forklarer ordet "erklæring" som følgende:

⁶ ISAE 3410 Exposure Draft.

”Revisors skriftlige udtalelse om et forhold eller om indholdet af et dokument som en anden(hvervgiver) har ansvaret for” [Füchsel m.fl. 2007:366].

Ordet ”erklæring” er således meget bredt og der findes mange forskellige typer erklæringer. I nedenstående figur er de forskellige typer erklæringer anskueliggjort.

Figur 2:



[Egen tilvirkning]

Som figuren illustrerer, dækker ordet erklæring både over mundtlige og skriftlige erklæringer. For de skriftlige erklæringer skelner Revisorloven (RL) mellem erklæringer med sikkerhed⁷ og andre erklæringer⁸. Erklæringer med sikkerhed er omfattet af hele RL samt Erklæringsbekendtgørelsen (Erkl.bek.), mens andre erklæringer kun er omfattet af nogle få bestemmelser i RL og ikke er omfattet af Erkl.bek. [Erkl.vejl. afsnit 2].

I en erklæring med sikkerhed udtrykker revisor en konklusion, der skal øge troværdigheden og graden af tillid til emnet for erklæringen. I andre erklæringer udtrykkes der ikke nogen samlet konklusion om emnet [Erkl.vejl. afsnit 2].

I det følgende vil vi koncentrere os om erklæringer med sikkerhed, da det er disse erklæringer vi finder relevante i forbindelse med erklæringer på CSR rapporter.

4.3.1.1. Erklæringer med sikkerhed

Begrebsrammen⁹ definerer en erklæringsopgave med sikkerhed som følgende:

⁷ RL § 1, stk. 2.

⁸ RL § 1, stk. 3.

⁹ Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed.

”En opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at øge graden af tillid, som tiltænkte brugere ud over de ansvarlige for emnet kan have til vurderingen eller målingen af et erklæringsemne efter kriterier”
[Begrebsrammen afsnit 11].

En erklæring med sikkerhed kan være med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed. Det skal fremgå i beskrivelsen af det udførte arbejde, om der er tale om høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed [Erkl.vejl. afsnit 2].

I en erklæring med høj grad af sikkerhed afgiver revisor en positivt formuleret konklusion, hvilket vil sige, at revisor erklærer, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet efter de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter jf. erkl.bek. § 14, stk. 3 [Erkl.vejl. afsnit 7.5]. Målet med en opgave med høj grad af sikkerhed er, at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt lavt niveau efter omstændighederne ved opgaven som grundlag for afgivelsen af en positivt udtrykt konklusion [Begrebsrammen afsnit 11].

I en erklæring med begrænset sikkerhed afgiver revisor en negativt udtrykt konklusion, dvs. om revisor under udførelsen af arbejdet er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet efter de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter jf. erkl.bek. § 14, stk. 3 [Erkl.vejl. afsnit 7.5]. Målet med en opgave med begrænset sikkerhed er at reducere opgaverisikoen til et niveau, som efter omstændighederne ved opgaven er acceptabelt som grundlag for afgivelsen af en negativt udtrykt konklusion, men hvor denne risiko er højere end i en opgave med høj grad af sikkerhed [Begrebsrammen afsnit 11].

Begrebsrammens punkt 20 angiver en række elementer, som indgår i en erklæringsopgave med sikkerhed. Disse elementer er følgende:

- a) Et trepartsforhold, der omfatter revisor, en ansvarlig part og tiltænkte brugere,
- b) et passende erklæringsemne¹⁰,
- c) egnede kriterier,
- d) tilstrækkeligt og egent bevis, og
- e) en skriftlig erklæring i den udformning, der passer til henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset sikkerhed.

¹⁰ Det der afgives erklæring om f.eks. en årsrapport.

Ad a) Et trepartsforhold vil sige, at erklæringsopgaven involverer tre parter bestående af revisor, som i begrebsrammens forstand er en "praktiserende revisor" jf. definitionen i etiske regler¹¹, en ansvarlig part samt den/de tiltænkte brugere. Den ansvarlige part er den part, der i en direkte erklæringsopgave er ansvarlig for erklæringsemnet og i en udsagnsbaseret erklæringsopgave er ansvarlig for emneindholdet¹². I en udsagnsbaseret erklæringsopgave kan den ansvarlige part desuden være ansvarlig for erklæringsemnet. Den/de tiltænkte brugere er den person eller de personer eller den persongruppe, som revisor udarbejder sin erklæring til. Den ansvarlige part kan være en af de tiltænkte brugere, men ikke den eneste [Begrebsrammen afsnit 20-27] & [Füchsel m.fl. 2007:43-46].

Ad b) Et passende erklæringsemne skal kunne identificeres og måles konsistent efter de identificerede kriterier. Desuden skal det have en sådan form, at informationerne herom, kan være genstand for arbejdshandlinger, der har til formål at tilvejebringe tilstrækkeligt og egnet bevis, der alt efter formålet med opgaven, kan understøtte en konklusion på henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset grad af sikkerhed [Begrebsrammen afsnit 33].

Ad c) Kriterier er de benchmarks, som revisor bruger til at vurdere eller måle erklæringsemnet ud fra. Dette kunne være lovgivning, bekendtgørelser, kontrakter, anerkendte referencerammer mv. [Begrebsrammen afsnit 34] & [Füchsel m.fl. 2007:48]. Det, der ifølge begrebsrammen er karakteristisk for egnede kriterier er, at de er relevante, fuldstændige, pålidelige, neutrale og forståelige [Begrebsrammen afsnit 36].

Ad d) Tilstrækkeligt og egnet bevis siger noget om bevisets kvantitet og kvalitet. Hvor tilstrækkelighed relaterer sig til mængden af bevis, mens egnethed siger noget om bevisets kvalitet, altså dets relevans og pålidelighed [Begrebsrammen afsnit 42].

Ad e) I en erklæringsopgave med sikkerhed indgår der en skriftlig erklæring i den udformning, der passer til henholdsvis en opgave med høj grad af sikkerhed og en opgave med begrænset sikkerhed. Det er ovenfor beskrevet, hvilken udformning der passer til erklæringsopgaver med henholdsvis høj og begrænset grad af sikkerhed.

4.3.2. ÅRL § 135, stk. 5 Udtalelse om ledelsesberetningen.

Ifølge ÅRL § 135, stk. 5 skal revisor udtale sig om, hvorvidt ledelsesberetningen er overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. Revisor skal altså foretage et såkaldt konsistentstjek. Da

¹¹ Retningslinjer for revisorers etiske adfærd (etiske regler for revisorer). Ifølge disse defineres "praktiserende revisor" som: "En revisor i et revisionsfirma, uanset vedkommendes arbejdsområde (f.eks. revision, skat eller rådgivning). Begrebet anvendes også om revisionsfirmaet".

¹² Indholdet i erklæringsemnet f.eks. i en årsrapport: indregning, måling, præsentation mv.

CSR rapporteringen er et supplement til ledelsesberetningen, dækker revisors udtalelse om ledelsesberetningen også denne.

De handlinger revisor skal foretage for at kunne udtale sig om ledelsesberetningen er følgende:

- Læse ledelsesberetningen igennem
- Sammenholde oplysningerne i ledelsesberetningen med oplysningerne i årsregnskabet og et evt. koncernregnskab
- Sammenholde oplysningerne i ledelsesberetningen med den viden og de forhold, som revisor er blevet bekendt med i forbindelse med sin revision, og
- Ud fra sin viden om regelgrundlaget tage stilling til, om der er fejl eller mangler i ledelsesberetningen [Erkl.vejl. afsnit 5.7.1].

Der er altså ikke tale om, at revisor skal foretage særskilte arbejdshandlinger for at kunne udtale sig om ledelsesberetningen.

Hvis der er uoverensstemmelser mellem ledelsesberetningen og årsregnskabet, der skyldes fejl i ledelsesberetningen, skal det angives, hvori disse uoverensstemmelser består. Hvis uoverensstemmelserne alene vedrører forhold i ledelsesberetningen, vil de ikke få indflydelse på resten af revisionspåtegningen, men vil alene blive omtalt i udtalelsen om ledelsesberetningen. Hvis der er tale om uvæsentlige uoverensstemmelser, kræves disse dog ikke oplyst. Hvis der er tale om væsentlige uoverensstemmelser, som skyldes væsentlige fejl i regnskabet, skal revisor tage forbehold jf. erkl.bek. § 6 [Erkl.bek. § 5, stk. 7] & [Erkl.vejl. afsnit 5.7.3].

Hvis revisor konstaterer fejl eller mangler i selve ledelsesberetningen, skal disse ligeledes beskrives. Mangler kan bestå i, at nogle af de lovkrævede oplysninger ikke er givet i ledelsesberetningen [Erkl.vejl. afsnit 5.7.3]. Dette kunne eksempelvis være manglende oplysninger om virksomhedens politikker for samfundsansvar/CSR som er et lovkrav efter ÅRL § 99 a. Fejl kan være, at de lovkrævede oplysninger til ledelsesberetningen ikke er opfyldt på korrekt vis [Erkl.bek. § 5, stk. 7] & [Erkl.vejl. afsnit 5.7.3].

4.3.3. RS 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (Andre erklæringsopgaver med sikkerhed)

RS 3000 er den danske oversættelse af den internationale standard ISAE 3000.

Som navnet på denne revisionsstandard siger, anvendes denne ved andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske, finansielle oplysninger som f.eks. vurderingsberetninger og kreditorerklæringer ved fusion og spaltning. RS 3000 anvendes også ved erklæringer på CSR rapporter.

En erklæring efter RS 3000 kan afgives med høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed. Idet erklæringer efter RS 3000 afgives med sikkerhed, og som udgangspunkt er til brug i trepartsforhold, skal disse afgives i overensstemmelse med RL § 1, stk. 2 [Füchel m.fl. 2010:285]. Som tidligere nævnt er erklæringer med sikkerhed, og dermed RS 3000, også omfattet af Erkl.bek.

Formålet med standarden beskrives således:

”Formålet med RS 3000 er, at etablere grundlæggende principper og vigtige arbejdshandlinger for og give vejledning til praktiserende revisorer om udførelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger, omfattet af RS om revision og review”
[RS 3000 afsnit 1].

4.3.3.1. Planlægning af opgaven

Af RS 3000 afsnit 12 fremgår det, at revisor skal planlægge opgaven, så den udføres effektivt.

Planlægningen består i udarbejdelse af en overordnet strategi for opgavens omfang, fokusområder, tidsmæssig placering, udførelse, samt en arbejdsplan bestående af:

- En detaljeret fremgangsmåde.
- Begrundelser for arten, den tidsmæssige placering og omfanget af den nødvendige bevisindsamling.

Endvidere står der i RS 3000 afsnit 12, at arten og omfanget af planlægningsaktiviteter er afhængigt af omstændighederne ved opgaven f.eks. virksomhedens størrelse og kompleksitet, samt revisors erfaring med denne fra tidligere. Der gives følgende eksempler på forhold til overvejelse:

- Opgavens indhold.
- Erklæringsemnets karakteristika og identificerede kriterier.
- Opgaveprocessen og mulige beviskilder.
- Revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder risici for, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation.
- Identifikation af tiltænkte brugere og deres behov og overvejelse af væsentlighed og komponenterne i opgaverisikoen.
- Krav til medarbejdere og til ekspertise, herunder arten og omfanget af ekspertinddragelse.

Planlægningen skal ikke være en isoleret fase, men en kontinuerlig proces igennem hele opgaveforløbet. Hvis der sker relevante ændringer undervejs, skal revisor således tilrette sin overordnede strategi [RS 3000 afsnit 13].

4.3.3.2. Udførelse af opgaven

Revisor skal både i planlægningen og udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed udvise professionel skepsis med erkendelse af, at der kan være omstændigheder, der medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Dette betyder, at revisor ved at stille spørgsmålstegn til gyldigheden af det opnåede bevis, udfører en kritisk vurdering, og samtidig er opmærksom på beviser, der strider imod eller giver usikkerhed om pålideligheden af dokumenter eller udtalelser fremsat af den ansvarlige part [RS 3000 afsnit 14] & [Füchel m.fl. 2010:290].

Som det også er beskrevet i afsnit 4.3.1.1 om erklæringsopgaver med sikkerhed, skal revisor også ifølge RS 3000 opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for at kunne afgive en konklusion. Revisor skal udøve en professionel vurdering og udvise professionel skepsis i forhold til bevisets tilstrækkelighed og egnethed [RS 3000 afsnit 33].

Revisor skal som udgangspunkt ikke undersøge ægtheden af dokumentationen, men skal dog overveje pålideligheden af de oplysninger, som bruges som bevis f.eks. fotokopier, fax, mv. [RS 3000 afsnit 34].

RS 3000 giver i afsnit 35 nedenstående eksempler på arbejdshandlinger, hvorigennem man, i en opgave med høj grad af sikkerhed, vil kunne opnå tilstrækkeligt og egnet bevis:

- Opnåelse af forståelse for erklæringsemnet, og andre omstændigheder ved opgaven.
- På baggrund af forståelsen for erklæringsemnet, en vurdering af risici for at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation.
- En overordnet reaktion på de vurderede risici samt fastlæggelse af art, tidsmæssig placering samt omfang af yderligere arbejdshandlinger.
- Udførelse af yderligere arbejdshandlinger relateret til de identificerede risici bestående i en kombination af:
 - Undersøgelse
 - Observation
 - Bekræftelse
 - Genberegning
 - Gentagelse
 - Analytiske handlinger

O Forespørgsler

Disse yderligere arbejdshandlinger indbefatter substanshandlinger, og hvis det er relevant test af kontrollers effektivitet.

- Vurdering af bevisets tilstrækkelighed og egnethed [RS 3000 afsnit 35] & [Füchel m.fl. 2010:291].

Ovenstående arbejdshandlinger er naturligvis bredt formuleret, da RS 3000 jo er en standard, som anvendes på mange forskellige erklæringer. Mere specifikke arbejdshandlinger ved anvendelse af RS 3000 på CSR rapporter kunne være:

- At vurdere om ledelsens regnskabsprincipper for CSR rapporten er egnede
- At efterprøve om regnskabsprincipperne er anvendt i praksis ved regnskabsaflæggelsen [Thorsen 2009:5].

4.3.3.3. Erklæringens indhold

En erklæring efter RS 3000 skal indeholde:

- Overskrift, der klart indikerer at erklæringen er fra en uafhængig revisor.
- Adressat.
- Identifikation og beskrivelse af emneindholdet og, når det er relevant af erklæringsemnet.
- En identifikation af de kriterier, som erklæringsemnet er vurderet eller målt efter.
- Hvor det er passende, en beskrivelse af betydelige, iboende begrænsninger relateret til vurderingen eller målingen af erklæringsemnet efter kriterierne.
- Når de kriterier, der er anvendt til at vurdere eller måle erklæringsemnet, kun er tilgængelige for specifikke, tiltænkte brugere eller kun er relevante til et bestemt formål, angives denne begrænsning i brug af revisors erklæring for de tiltænkte brugere eller dette formål.
- En angivelse af den ansvarlige part og en beskrivelse af den ansvarlige parts og revisors ansvar.
- Angivelse af at opgaven er udført i overensstemmelse med RS 3000.
- En omtale af det udførte arbejde.
- Revisors konklusion.
- Dato for revisors erklæring.
- Navnet på revisionsfirmaet og revisor samt det specifikke udstedelsessted [RS 3000 afsnit 49].

4.3.4. AA 1000 Assurance Standard 2008

AA 1000 AS er pt. den eneste globale standard, der er designet specielt til assurance af interessentbaseret bæredygtighedsrapportering [Christiansen & Mogensen 2009:1].

AA 1000 AS er udgivet første gang i 2003, standarden er opdateret i 2008, ud fra et ønske om at skabe større overensstemmelse med ISAE 3000 og GRI, samt at skabe grundlaget for en fremtidig konvergens mellem finansiell og ikke finansiell rapportering [AA 1000 AS 2008:5] & [Christiansen & Mogensen 2009:1].

Formålet med AA 1000 AS er at evaluere og konkludere på, om virksomheden i praksis efterlever principperne i AA 1000 APS. Hvis det er aftalt, gives der også en konklusion vedr. kvaliteten af de offentliggjorte informationer om virksomhedens bæredygtigheds performance [AA 1000 AS 2008:8] & [Christiansen & Mogensen 2009:4].

AA 1000 AS skelner mellem to typer af assurance, hvor der for hver type kan vælges om erklæringen skal afgives med høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed [AA 1000 AS 2008:9-10] & [Christiansen & Mogensen 2009:4].

I en type 1 erklæring skal erklæringsafgiver evaluere på, om virksomheden efterlever principperne i AA 1000 APS. Dette vil sige, om virksomheden har truffet de beslutninger, implementeret de procedurer og systematikker, organiseret sig samt kontinuerligt arbejder med de processer, der gør, at den rent faktisk efterlever AA 1000 APS principperne. I en type 1 erklæring er formålet, at konkludere på i hvilken udstrækning de tre principper kan efterleves, fordi udgangspunktet herfor er til stede, i den måde og det omfang virksomheden udfører bæredygtighedsmanagement, samt den måde virksomheden ledes på. De data, som indgår i virksomhedens kommunikation og rapportering til interessenterne, verificeres ikke ved en type 1 erklæring [AA 1000 AS 2008:9] & [Christiansen & Mogensen 2009:4]. Ved en type 1 erklæring med høj grad af sikkerhed skal, der opnås revisionsbevis som bygger på både interne og eksterne kilder(interessenter), det vil altså sige, at revisionsbeviset skal bygge på alle niveauer i organisationen samt på direkte involvering af de eksterne interessenter. Ved en type 1 erklæring med begrænset grad af sikkerhed skal der ikke involveres eksterne interessenter, og grundlaget for konklusionen kan træffes udelukkende ud fra involvering af virksomhedens ledelsesniveau [AA 1000 AS 2008:11] & [Christiansen & Mogensen 2009:4].

En type 2 erklæring indebærer de samme opgaver som en type 1 erklæring samt en verifikation af pålideligheden af virksomhedens performancedata indenfor bæredygtighed [AA 1000 AS 2008:10] & [Christiansen & Mogensen 2009:5]. Ved en type 2 erklæring med høj grad af sikkerhed skal dokumentationen af de enkelte datatypers pålidelighed, som ligger til grund for konklusion, være bekræftende, og der kræves en fyldestgørende bevisindsamling på lavere niveauer i organisationen. I forhold til en type 2 erklæring med begrænset grad af sikkerhed er det ok, at dokumentationen ikke er

bekræftende men mere sandsynliggørende, ligesom bevisindsamlingen på de lavere niveauer i virksomheden er begrænset [AA 1000 AS 2008:11] & [Christiansen & Mogensen 2009:5].

4.3.4.1. Planlægning af opgaven

I planlægningen skal erklæringsafgiver overveje følgende:

- Opgaver og aktiviteter, som skal udføres.
- Krav til bevisindsamling, indsamlingsmetoder og de hermed forbundne risici.
- Krav til ressourcer.
- Tidsplan for opgaven.

Alt dette skal dokumenteres i en arbejdsplan, der som minimum indeholder:

- Formålet med opgaven.
- Hvilke standarder der anvendes.
- Roller og forhold.
- Omfanget af opgaven.
- Hvilke kriterier der skal anvendes.
- Hvilken grad af sikkerhed erklæringen afgives med.
- Revisions strategi, som inkluderer:
 - Risikovurdering
 - Krav til beviser.
- Opgaver og aktiviteter, herunder
 - Indsamlingsmetoder
 - Nødvendige ressourcer
 - Tidsmæssig placering [AA 1000 AS 2008:17-18].

4.3.4.2. Udførelse af opgaven

AA 1000 AS angiver, at revisor skal udvise professionel skepsis ved udførelsen af opgaven [AA 1000 AS 2008:18]. Standarden angiver nogle arbejdshandlinger, som erklæringsafgiver som minimum skal udføre i henholdsvis en type 1 og type 2 erklæring.

For en type 1 erklæring med begrænset grad af sikkerhed skal erklæringsafgiver som minimum:

- Opnå en forståelse for den proces der bliver brugt til overholdelse og evaluering af overholdelsen af AA 1000 APS principperne, samt teste dette på stikprøvebasis.

- Forespørge ledelsen omkring effektiviteten af de processer, som bruges til at overholde AA 1000 APS principperne.
- Foretage observation og inspektion af ledelsens praksis, teste processer og indsamle beviser på tværs af organisationen på stikprøvebasis.
- Indsamle og evaluere dokumenter og ledelsesudsagn, der understøtter overholdelse af AA 1000 APS principperne [AA 1000 AS 2008:18].

Hvis der ønskes høj grad af sikkerhed, skal erklæringsafgiveren søge mere omfattende beviser indenfor alle områder, og hvor det er muligt bekræftende beviser, herunder direkte involvering af interessenterne [AA 1000 AS 2008:19].

For en type 2 erklæring er der i standarden anført følgende arbejdshandlinger, der som minimum skal foretages, hvis der ønskes en erklæring med begrænset grad af sikkerhed:

- Opnå en forståelse for administrationen af specificerede performance informationer og informationsindsamlingsprocessen.
- Vurdere designet af systemer og processer til administration af den specificerede information.
- Foretage forespørgsler på stikprøvebasis hos personer, som er overordnet ansvarlig for måling og indsamling af information samt rapportering om informationsindsamlingsprocessen.
- Foretage analyser.
- Foretage observation og inspektion af ledelsens praksis, teste processer og indsamle beviser.
- I begrænset omfang foretage detailtest på stikprøvebasis (f.eks. genberegninger).
- Indsamling og evaluering af dokumenter og ledelsesudsagn, der understøtter det udførte assurance arbejde.
- Validering af at de offentliggjorte informationer er i overensstemmelse med resultaterne af assurance processen.

I en type 2 erklæring med høj grad af sikkerhed skal erklæringsafgiver, som ved type 1 erklæringen med høj grad af sikkerhed, søge mere omfattende beviser indenfor alle områder, og hvor det er muligt bekræftende beviser [AA 1000 AS 2008:19-20].

4.3.4.3. Erklæringens indhold

En erklæring efter AA 1000 AS skal som minimum indeholde information om følgende:

- Tiltænkte brugere af erklæringen.
- Ansvarsfordeling mellem den ansvarlige part og erklæringsafgiver.

- Angivelse af at opgaven er udført i overensstemmelse med AA 1000 AS samt evt. andre standarder¹³.
- Beskrivelse af formålet, herunder hvilken type erklæring der er tale om (type 1 eller type 2).
- Beskrivelse af indholdet, som er dækket af erklæringen.
- Beskrivelse af metode (udført arbejde).
- Begrænsninger.
- Reference til de anvendte kriterier.
- Angivelse af om erklæringen afgives med begrænset eller høj grad af sikkerhed.
- Resultater og konklusioner vedrørende overholdelse af AA 1000 APS principperne, involvering, væsentlighed og lydhørhed.
- Resultater og konklusioner vedrørende pålideligheden af den valgte performanceinformation¹⁴.
- Observationer og/eller anbefalinger.
- Beskrivelse af kompetencer og uafhængighed hos erklæringsafgiver.
- Navnet på erklæringsafgiver.
- Dato og sted [AA 1000 AS 2008:21-22].

4.3.5. NIVRA 3410N Assurance engagements relating to sustainability reports

NIVRA 3410N er en hollandsk standard, som specifikt er tiltænkt erklæringer på bæredygtigheds rapporter. NIVRA 3410N tager udgangspunkt i ISAE 3000, men indeholder præciseringer vedrørende adgangen til at erklære sig med henholdsvis høj og begrænset grad af sikkerhed [Thorsen 2009:5-6].

Formålet med standarden er, at give revisor basis for sin konklusion, om hvorvidt virksomhedens bæredygtigheds rapport giver en pålidelig og tilstrækkelig præsentation af den rapporterende virksomheds politik for bæredygtig udvikling samt dennes aktiviteter og indsats for bæredygtig udvikling i rapporteringsperioden [NIVRA 3410N afsnit 3].

4.3.5.1. Planlægning af opgaven

NIVRA 3410N indeholder ikke et selvstændigt afsnit omkring den konkrete planlægning af opgaven, men angiver at, revisor skal anvende de samme metoder og procedurer, som ved planlægning af en opgave vedrørende revision af historisk, finansiell information og henviser til ISAE 3000 vedrørende planlægning af revision af regnskaber samt ISAE 330 om revisors handlinger som reaktion på vurderede risici [NIVRA 3410N afsnit T28].

¹³ AA 1000 AS kan anvendes sammen med andre erklæringsstandarder f.eks. RS 3000.

¹⁴ Gælder kun ved type 2 erklæringer.

4.3.5.2. Udførelse af opgaven

I NIVRA 3410N er beskrivelsen af udførelse af opgaven opdelt i systembaserede procedurer og substansbaserede procedurer.

Vedrørende de systembaserede procedurer siger standarden, at revisor skal vurdere hvorvidt de relevante informationssystemer opfylder de krav, som stilles til dem. Hvis ikke systemerne opfylder disse krav, skal revisor konstatere, om han ved brug af substanshandling, vil være i stand til at opnå passende revisionsbevis. Hvis ikke dette er muligt, skal han beslutte hvilken konsekvens, dette har for erklæringen.

Når revisor kan og ønsker at anvende systembaserede procedurer, skal han opnå tilstrækkeligt bevis, vedrørende effektiviteten af den interne kontrol, hvis der er tale om en opgave med høj grad af sikkerhed. Hvis der derimod er tale om en opgave med begrænset grad af sikkerhed, skal revisor ikke teste effektiviteten af den interne kontrol [NIVRA 3410N afsnit 22-23].

Uanset hvordan revisor vurderer risikoniveauet, skal der ifølge standarden altid foretages substanshandling.

I en opgave med høj grad af sikkerhed er de væsentligste typer af substans handlinger:

- Undersøgelser.
- Analyser.
- Verifikation af information i forhold til dokumenter og andre primære kilder til revisionsbevis.
- Detailtest.

Revisor skal fastlægge omfang og tidsmæssig placering baseret på den forståelse, han har opnået af systemerne samt ud fra hans professionelle vurdering.

I en opgave med begrænset grad af sikkerhed er de væsentligste substanshandling:

- Undersøgelser.
- Analyser.
- Sammenholdelse af information og dokumenter.

Hvis revisor, i forbindelse med en opgave med begrænset sikkerhed, har mistanke om at informationen indeholder væsentlige fejl, skal han udføre ekstra handlinger, for at kunne foretage en professionel vurdering [NIVRA 3410N afsnit 24].

4.3.5.3. Erklæringens indhold

En erklæring efter NIVRA 3410N skal indeholde følgende:

- Overskrift.
- Adressat.
- Identifikation og beskrivelse af erklæringsemnet.
- Beskrivelse af kriterierne.
- Begrænsninger ved undersøgelsen.
- Beskrivelse af den ansvarlige parts og revisors ansvar.
- Angivelse af at opgaven er udført i overensstemmelse med standarden.
- En omtale af det udførte arbejde.
- Revisors konklusion.
- Dato for revisors erklæring.
- Revisionsfirmaets navn og hjemsted og eller revisors navn og hjemsted [NIVRA 3410N afsnit 33-38 & T51].

4.3.6. ISAE 3410, Assurance engagements on Greenhouse Gas Statements – Exposure Draft

I januar 2011 sendte IAASB ISAE 3410 i udkast. Standarden omhandler erklæringer vedrørende regnskaber om udledning af drivhusgasser¹⁵.

I standardens definition af drivhusgasser er det beskrevet, at udtrykket dækker over carbondioxid (CO₂) og andre tilsvarende gasser kaldet CO₂ equivalents (CO₂-e) [ISAE 3410 ED afsnit 13].

Eftersom en erklæring efter ISAE 3410 kun omhandler emission af drivhusgasser, kan standarden anvendes sammen med ISAE 3000/RS 3000 for at opnå erklæring om alle dele af CSR rapporten.

Ifølge standarden er formålet for revisor:

- At blive i stand til at opnå begrænset eller høj grad af sikkerhed for at CO₂ regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om det måtte skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion med den pågældende grad af sikkerhed.
- At rapportere i overensstemmelse med revisors resultater hvorvidt:
 - CO₂ regnskabet i alt væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante kriterier (i en opgave med høj grad af sikkerhed).

¹⁵ Herefter anvendes udtrykket CO₂ regnskab.

- Der er forhold, som revisor er blevet opmærksom på under hans arbejde, der giver anledning til at konkludere at CO₂ regnskabet ikke i al væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante kriterier (i en opgave med begrænset grad af sikkerhed).
- At kommunikere, som det er angivet andre steder i ISAE 3410, i overensstemmelse med revisors resultater [ISAE 3410 afsnit 12].

4.3.6.1. Planlægning af opgaven

I planlægningen af en erklæringsopgave efter ISAE 3410, skal revisor:

- Identificere de karakteristika ved opgaven som definerer dens omfang.
- Fastlægge opgavens rapporteringsformål, for at kunne planlægge den tidsmæssige placering og arten af den nødvendige kommunikation.
- Overveje de faktorer, som efter revisors professionelle vurdering, er væsentlige, for at kunne prioritere erklæringsteamets indsats.
- Overveje resultaterne af opgaveaccepten og de fremadrettede procedurer, og hvor det er muligt, hvorvidt viden opnået ved andre opgaver for virksomheden er relevante.
- Fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de nødvendige ressourcer, der skal til, for at kunne udføre opgaven.
- Fastlægge hvilken betydning en evt. intern revisionsfunktion, har på opgaven.

4.3.6.2. Udførelse af opgaven

Arbejdshandlingerne, som er beskrevet i ISAE 3410, svarer til arbejdshandlingerne efter ISAE 3000/ RS 3000 afsnit 35, som er beskrevet i afsnit 4.3.3. Arbejdshandlingerne er dog væsentligt uddybet i ISAE 3410.

Standarden beskriver for hver arbejdshandling, hvad der konkret, i forhold til erklæringer på CO₂ regnskaber, skal til, for at opnå henholdsvis høj og begrænset grad af sikkerhed.

4.3.6.3. Erklæringens indhold

En erklæring efter ISAE 3410 skal indeholde:

- En titel, der tydeligt indikerer at erklæringen er fra en uafhængig revisor.
- Adressat.
- Identifikation af CO₂ regnskabet inklusiv hvilken periode det dækker, og om der er information i rapporten, som ikke er dækket af revisors konklusion. Erklæringen skal indeholde en identifikation af den information, der er dækket af erklæringen, såvel som information, der ikke er dækket af erklæringen, sammen med en udtalelse om, at revisor ikke har udført nogen arbejdshandlinger

vedrørende den information, som ikke er dækket af erklæringen, og at der derfor ikke er udtrykt nogen konklusion herom.

- En beskrivelse af virksomhedens ansvar.
- En udtalelse, som identificerer usikkerheder forbundet med emissioner.
- Hvis CO₂ regnskabet indeholder emissionsreduktioner, som er dækket af revisors konklusion, skal disse reduktioner identificeres og revisors ansvar i forhold hertil skal beskrives.
- En identifikation af kriterierne, herunder hvordan adgang til kriterierne kan opnås. Hvis kriterierne kun er tiltænkt for specifikke tiltænkte brugere, eller kun er relevante til et specifikt formål, skal denne begrænsning i brugen af erklæringen angives. Hvis der er behov for at kriterierne suppleres af noterne til CO₂ regnskabet, for at være passende, skal der ligeledes gives en identifikation af den eller de relevante note(r).
- En beskrivelse af revisors ansvar, herunder at erklæringen er udarbejdet i overensstemmelse med ISAE 3410 samt et resume af det udførte arbejde. I de tilfælde, hvor der er tale om en opgave med begrænset grad af sikkerhed, skal det angives, at der er foretaget færre arbejdshandlinger, end der ville være i en opgave med høj grad af sikkerhed, og at der derfor kan være forhold, som revisor ikke er blevet opmærksom på, men som kunne være identificeret ved en opgave med høj grad af sikkerhed.
- Revisors konklusion om hvorvidt CO₂ regnskabet i al væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, udtrykt i positiv form i en opgave med høj grad af sikkerhed og udtrykt i negativ form i en opgave med begrænset grad af sikkerhed.
- Hvis revisor afgiver en modificeret konklusion, skal der være en tydelig beskrivelse af grundene hertil.
- Revisors underskrift.
- Dato for revisors erklæring.
- Stedet, hvor revisor udøver praksis [ISAE 3410 afsnit 73].

Hvis der er andre forhold, som revisor finder det nødvendigt at henlede brugerens opmærksomhed på, skal revisor gøre dette i et afsnit i erklæringen med en passende overskrift, der tydeligt indikerer, at konklusionen ikke er modificeret pga. forholdet. Sådanne forhold kan både være i og udenfor CO₂ regnskabet [ISAE 3410 afsnit 74].

4.3.7. Sammenligning af erklæringsstandarderne

Ovenfor har vi beskrevet en række af de standarder, der kan bruges til erklæringer på CSR rapporter. Hvis ikke virksomheden vælger at få en særskilt erklæring på CSR rapporten, skal revisor alene foretage et

konsistentstjek af CSR rapporten, som beskrevet i afsnit 4.3.2. Det er her meget begrænset hvilke handlinger, revisor her skal foretage. Revisors handlinger bliver naturligvis mere omfattende, hvis virksomheden ønsker en særskilt erklæring på deres CSR rapport. Alle de ovenfor beskrevne erklæringsstandarder stiller krav til hvilke handlinger og overvejelser, der skal gøres under planlægningen af opgaven¹⁶. Alle standarderne stiller ligeledes krav til hvilke handlinger, der skal foretages under udførelse af opgaven. Angående indholdet i erklæringen, er de punkter der skal medtages i erklæringen også meget ens for de forskellige standarder, her er det dog tydeligt at se, at tre af standarderne, RS 3000, NIVRA 3410N og ISAE 3410 ED har udgangspunkt i revisionsverdenen, samt at NIVRA 3410N og ISAE 3410 ED udspringer af RS 3000. Både i planlægningen, udførelsen og i indholdet af erklæringerne skinner det igennem, at standarderne grundlæggende har forskelligt formål og dermed forskelligt fokus. Denne forskel er illustreret i nedenstående figur.

Standard	RS 3000	AA 1000 AS	NIVRA 3410N	ISAE 3410 ED
Fokus	Bredt - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger.	Konkret - Interessentbaseret bæredygtighedsrapportering.	Konkret - Bæredygtighedsrapportering.	Meget konkret - Regnskaber om udledning af drivhusgasser/CO2 regnskaber.

[Egen tilvirkning]

Som det ses af tabellen, har RS 3000 et meget bredt fokus, hvilket hænger naturligt sammen med, at dette er en generisk standard, der anvendes på erklæringer med forskelligt formål. AA 1000 AS har et mere konkret fokus, nemlig interessentbaseret bæredygtighedsrapportering. NIVRA 3410N har ligeledes et konkret fokus som er bæredygtighedsrapportering. ISAE 3410 ED har et fokus som er meget konkret, nemlig regnskaber om udledning af drivhusgasser/CO₂ regnskaber.

4.4. Delkonklusion

Virksomheder, som er forpligtet til at lave CSR rapportering eller som blot ønsker at udarbejde en sådan, selvom de ikke er forpligtet dertil, kan bl.a. søge inspiration hertil i de rapporteringsstandarder der er beskrevet i afsnit 4.2.

¹⁶ NIVRA 3410N indeholder dog ikke noget selvstændigt planlægnings afsnit, som beskrevet tidligere, men stiller dog indirekte krav til planlægningen gennem henvisning til RS 300.

Virksomheder i regnskabsklasse D og C stor, er ifølge ÅRL § 99 a forpligtet til at redegøre for deres arbejde med samfundsansvar. Herunder skal de oplyse, om de har politikker for samfundsansvar og såfremt hvilke, redegøre for hvordan disse omsættes til handling, samt hvad der er opnået som følge af arbejdet.

Inspiration til udarbejdelse af CSR rapporten kan desuden findes i Global Compact, som er et initiativ under FN. Virksomheder der tilslutter sig Global Compact indvilliger i at arbejde ud fra Global Compacts ti principper. Disse principper kan inddeles i fire overskrifter, som er: Menneskerettigheder, arbejdstagerrettigheder, miljø samt anti-korruption.

GRI er en organisation, som udsteder globale retningslinjer for rapportering om bæredygtighed. GRI har udviklet en begrebsramme, som indeholder retningslinjer, for hvordan der skal rapporteres, og hvad der skal rapporteres. Under overskriften "hvordan skal der rapporteres?" har GRI en rapporteringsvejledning samt en række rapporteringsprincipper. Til at besvare spørgsmålet "hvad skal der rapporteres?" giver GRI et bud på en række standardoplysninger, som er relevante for stort set alle rapporterende virksomheder, samt en række branche specifikke tillæg, som skal supplere standardoplysningerne.

Som inspiration til udarbejdelse af CSR rapporten kan standarden AA 1000 APS desuden anvendes. Denne standard tager udgangspunkt i interessentinvolvering i CSR arbejdet, og har følgende tre grundlæggende principper: Involvering, væsentlighed og lydhørhed.

For at verificere deres CSR rapport, kan virksomhederne vælge få udarbejdet en erklæring herpå. I afsnit 4.3 har vi beskrevet en række standarder, som kan anvendes til erklæringer på CSR rapporter.

En erklæring på en CSR rapport kan laves efter RS 3000, som er den danske oversættelse af den internationale ISAE 3000. Denne erklæring, anvendes ved andre erklæringer med sikkerhed end revision og review af historiske, finansielle oplysninger.

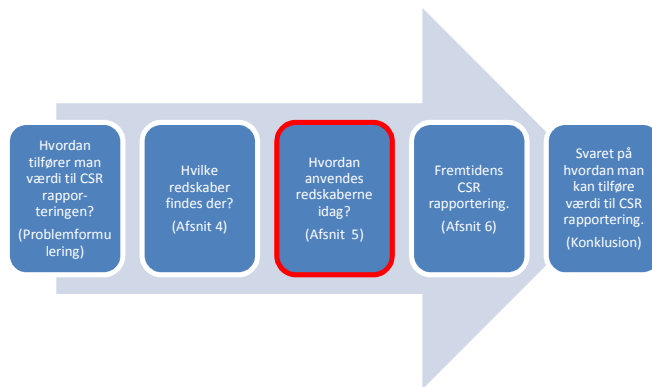
En anden erklæringsstandard til erklæringer på CSR rapporter er AA 1000 AS. Denne standard fokuserer som AA 1000 APS på interessentinvolvering. Formålet med AA 1000 AS er at evaluere om virksomheder, der arbejder ud fra AA 1000 APS, i praksis efterlever principperne heri. Efter standarden, kan der desuden gives en konklusion vedrørende kvaliteten af de offentliggjorte informationer om virksomhedens bæredygtigheds performance.

NIVRA 3410N er en hollandsk standard, som ligeledes kan anvendes til erklæringer på CSR rapporter. Standarden sigter efter, at give revisor basis for sin konklusion om hvorvidt virksomhedens bæredygtigheds rapport giver en pålidelig og tilstrækkelig fremstilling af den rapporterende virksomheds politik for bæredygtig udvikling samt dennes aktiviteter og indsats for bæredygtig udvikling i rapporteringsperioden.

ISAE 3410 er en international standard, som pt. er sendt i udkast, standarden omhandler erklæringer på regnskaber om udledning af drivhusgasser / CO₂ regnskaber. Eftersom ISAE 3410 kun omhandler emission af drivhusgasser, kan standarden anvendes sammen med f.eks. RS 3000 for at opnå erklæring om alle dele af CSR rapporten.

5. Hvordan anvendes redskaberne i dag?

I dette afsnit undersøges det, hvordan de forskellige redskaber, som er beskrevet i afsnit 4, anvendes i praksis. Afsnittet indeholder først en undersøgelse af, hvordan praksis forholder sig indenfor udarbejdelse af CSR rapportering. Dette gøres dels ud fra tre eksisterende undersøgelser og dels ud fra en række cases. Herefter ser vi nærmere på praksis indenfor de erklæringer, der afgives på CSR rapporter. Dette gøres ligeledes ved anvendelse af tre eksisterende undersøgelser samt en række cases. Nedenstående figur viser afsnittets placering i den samlede opgave.



5.1. Rapportering – Hvad siger undersøgelserne?

Der er i dette afsnit taget udgangspunkt i undersøgelser foretaget af hhv. revisionsfirmaet KPMG samt Økonomi- og Erhvervsministeriet.

5.1.1. KPMG – "Samfundsansvar, Analyse af børsnoterede virksomheders rapportering om samfundsansvar i årsrapporten for 2009"

KPMG's undersøgelse medtager 38 danske børsnoterede virksomheder. Undersøgelsen danner et overblik over, hvorledes disse 38 udvalgte virksomheder har valgt at rapportere om deres politikker, aktiviteter og resultater inden for samfundsansvar i forbindelse med indførslen af den nye § 99 a i årsregnskabsloven.

Undersøgelsen er opdelt i 5 kapitler. Udover indledning i kapitel 1 og overordnede konklusioner i kapitel 2, er der i kapitel 3 en beskrivelse af selve lovgrundlaget for de omfattede virksomheders arbejde med samfundsansvar. Kapitel 4 indeholder selve analysen af de oplysninger om samfundsansvar, som fremgår af de omfattede virksomheders årsrapport fra 2009. Dette kapitel er bygget op omkring kravene i årsregnskabslovens § 99 a. Afslutningsvist i kapitel 5 gives der et bud på, hvordan forventningerne til den fremtidige udvikling forholder sig.

5.1.2. KPMG – "International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008"

Denne undersøgelse er baseret på de 250 virksomheder, der lå i toppen af Fortune Global 500 i 2007 (G250) samt de 100 største virksomheder målt på omsætningen fra hvert af de 22 lande som er inkluderet i undersøgelsen (N100). Undersøgelsen tager udgangspunkt i CSR rapporter, virksomhedernes hjemmesider og årsrapporter. Førsteprioriteten i undersøgelsen har været information offentliggjort fra medio 2007 til medio 2008, og hvor dette ikke har været muligt, er der taget udgangspunkt i information fra 2006. Undersøgelsen er den sjette i en række undersøgelser, som er foretaget hvert 3 år fra 1993 [KPMG 2008:12].

5.1.3. Økonomi- og Erhvervsministeriet – "Samfundsansvar og Rapportering i Danmark, Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven"

"Samfundsansvar og Rapportering i Danmark" er en sammenfatning af en række kvantitative og kvalitative studier tilrettelagt og gennemført i et samarbejde mellem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Copenhagen Business School på vegne af Økonomi- og Energiministeriet.

Undersøgelsen er opdelt i tre:

Første del er en beskrivelse af virksomhedernes rapporteringspraksis, hvilket nærmere vil sige virksomhedernes efterlevelse af det nye lovkrav i ÅRL § 99 a om arbejdet med samfundsansvar. Del 1 tager udgangspunkt i et kvantitativt studie baseret på 10 pct. tilfældigt valgte årsrapporter ud af de virksomheder, som er omfattet af loven samt et kvantitativt studie baseret på revisors vurdering af deres klienters efterlevelse af lovkravet og deres generelle rapporteringspraksis.

Anden del af undersøgelsen er en beskrivelse af virksomhedernes erfaring med lovkravet. Undersøgelsen er baseret på tre kvalitative studier:

- Erfaringer fra ti virksomheders, der for første gang rapporterer om samfundsansvar i årsrapporten i henhold til lovkravet.
- Seks virksomheders erfaringer omkring barriererne for rapportering i henhold til lovens tre krav samt anvendelse af internationale standarder.
- Otte virksomheders erfaringer med lovkravets administrative konsekvenser.

Tredje del er en samlet overordnet vurdering af del et og del to [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:5-6].

Undersøgelsen sammenholder desuden resultaterne med en undersøgelse foretaget for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2010 blandt 1.000 danske virksomheder, hvor det findes relevant at sammenligne.

5.1.4. Hvor mange virksomheder rapporterer?

Overordnet har alle de 38 inddragede virksomheder i KPMG's undersøgelse, medtaget oplysninger om deres arbejde med samfundsansvar i ledelsesberetningen eller i en særskilt redegørelse på virksomhedens hjemmeside [KPMG 2010:9].

Det konstateres, at virksomhederne befinder sig på forskellige stadier i deres arbejde med samfundsansvar. Nogle har arbejdet med det i flere år, og deres beskrivelse omfatter både den overordnede sammenhæng til øvrige forretningsstrategier og det detaljerede indblik i de gennemførte handlinger og de opnåede resultater. Ligeledes er der flere af virksomhederne, som ikke har arbejdet så længe med samfundsansvar. Disse virksomheders arbejde bærer præg af, at de endnu mangler at blive afklarede omkring dette og mangler ligeledes en systematik i deres arbejde. Endeligt er der få virksomheder, som efter det nye lovkrav er begyndt at overveje at arbejde med samfundsansvar ud fra en mere strategisk synsvinkel [KPMG 2010:9].

Overblik:

- Mange virksomheder har arbejdet med samfundsansvar i flere år.
- Nogle virksomheder har arbejdet med samfundsansvar i en kortere årrække.
- Få virksomheder er først nu påbegyndt arbejdet med samfundsansvar.

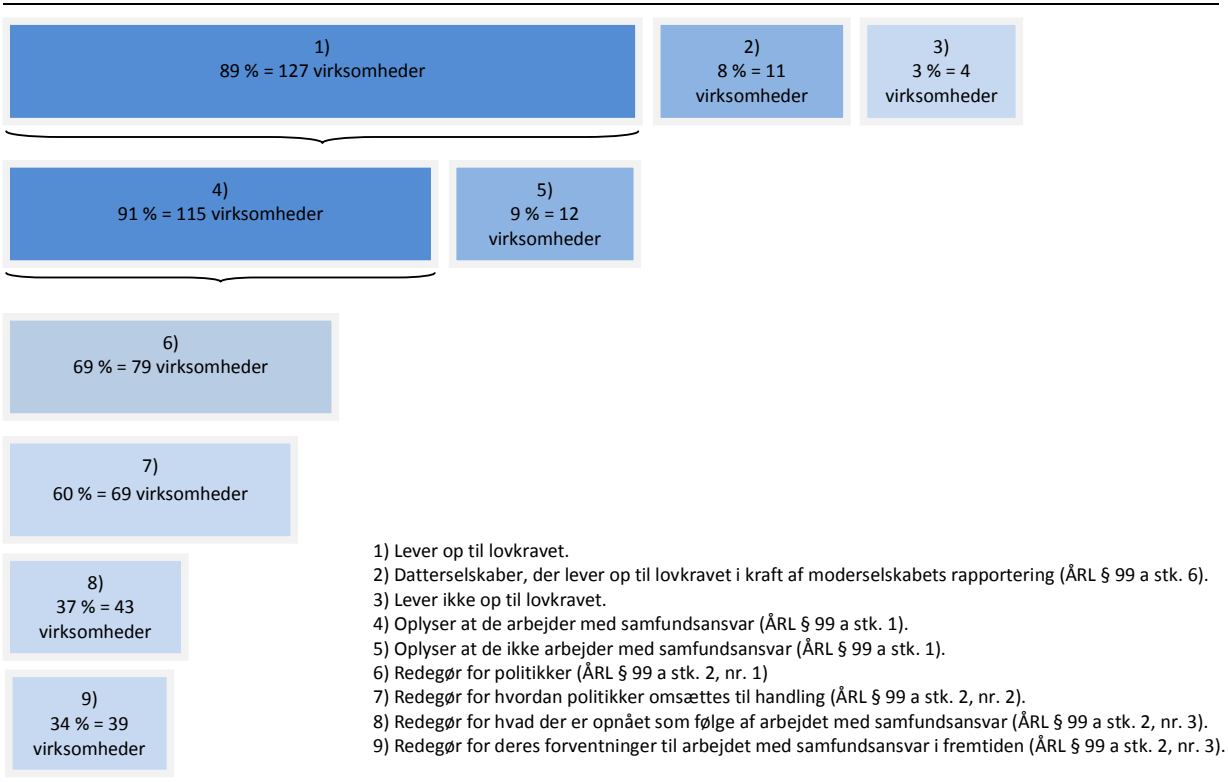
Økonomi- og Energiministeriets undersøgelse konkluderer også, at langt de fleste af de medtagne virksomheder forholder sig til lovkravet i ÅRL § 99 a om, at redegøre for virksomhedens samfundsansvar i årsrapporten.

97 % af de virksomheder som er omfattet af lovkravet lever op til dette. 3 % lever ikke op til lovkravet. Af de 97 % er der 8 %, som er datterselskaber, og som derfor efterlever lovkravet ved at moderselskabet giver oplysninger om samfundsansvar for hele koncernen.

Af de 89 % der har efterlevet lovkravet, er der 91 % som oplyser, at de faktisk arbejder med samfundsansvar i virksomheden. 9 % oplyser, at de ikke arbejder med samfundsansvar.

Af de 91 % som arbejder aktivt med samfundsansvar, er der 69 % som redegør for deres politikker omkring samfundsansvar, 60 % der redegør for hvordan deres politikker omsættes til handling, og 37 % redegør for, hvad der er opnået som følge af deres arbejde og 34 % deres forventninger til arbejdet med samfundsansvar i fremtiden.

Nedenstående figur illustrerer hvorledes fordelingen ser ud.



[Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:7 med egen tilvirkning].

Det er altså ifølge Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse, kun godt og vel 1/3 af virksomhederne der opfylder alle kravene i ÅRL § 99 a.

For 43 % af de rapporterende virksomheder er det første gang de medtager oplysninger om samfundsansvar i årsrapporten. Dette skyldes ikke nødvendigvis manglende engagement, men snarere at begrebet CSR/samfundsansvar, med det nye lovkrav, er blevet sat mere i ramme. De fleste af virksomhederne har tidligere beskæftiget sig med miljø- og klimaforhold samt medarbejderforhold men ikke direkte i overensstemmelse med samfundsansvarsbegrebet, som det er defineret i ÅRL [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:9].

Nogle af virksomhederne har tidligere kommunikeret om samfundsrelaterede emner via andre kanaler end i årsrapporten. Eksempelvis kan nævnes medierne og via kunder, investorer og leverandører samt medarbejdere. Grunden til at virksomhederne ikke som det første rapporterer omkring samfundsrelaterede emner i årsrapporten, er sandsynligvis at årsrapporten opfattes som værende mest interessant for de af virksomhedens interessenter, som i overvejende grad har mest fokus på økonomiske resultater [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:9].

Virksomhederne tager godt imod det nye lovkrav i ÅRL om oplysninger om samfundsansvar i årsrapporten, idet de giver udtryk for at mene, at årsrapporten er et centralt dokument, som har betydning for virksomhedens strategiske kommunikation [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:9].

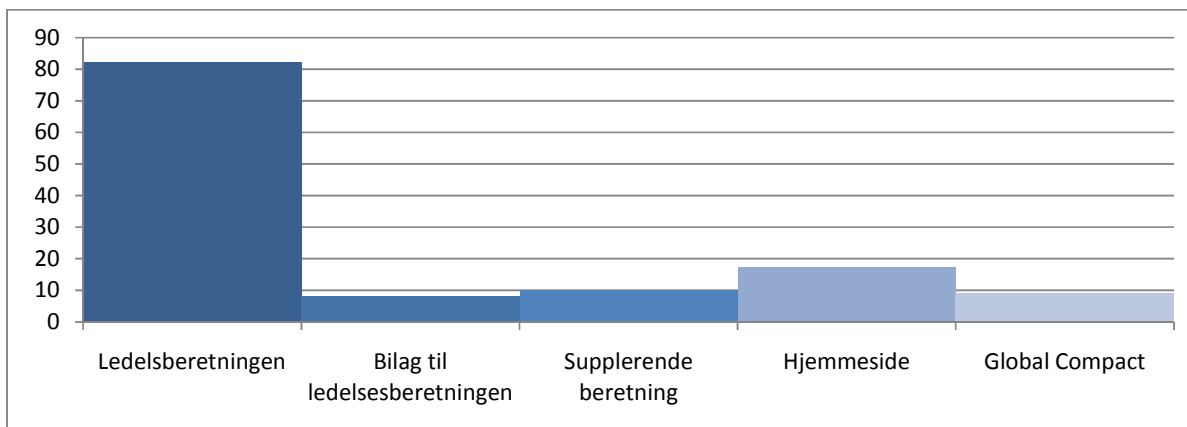
5.1.4.1. Redegørelsens offentlige placering

Som tidligere beskrevet i afsnit 4.2.1.5. fremgår det af lovkravet, at redegørelsen skal offentliggøres på en af følgende måder:

- I ledelsesberetningen
- Som et bilag til ledelsesberetningen
- På virksomhedens hjemmeside
- Som en fremskridtsrapport i tilknytning til Global Compact
- I en supplerende beretning til årsrapporten

Ifølge Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse har 82 % valgt at placere redegørelsen i selve ledelsesberetningen. Der er 17 % som henviser til virksomhedens hjemmeside, og 10 % udarbejder en supplerende beretning. De færreste vælger at udfærdige en fremskridtsrapport i tilknytning til Global Compact, og lige sådan forholder det sig med muligheden for at lave et bilag til ledelsesberetningen.

Nedenfor vises fordelingen i et diagram.¹⁷



[Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:10 med egen tilvirkning]

Det forhold at ledelsesberetningen er den foretrukne placering af virksomhedernes rapportering omkring deres arbejde med samfundsansvar, bekræftes af KPMG's undersøgelse.

¹⁷ Den samlede procent overstiger 100 %, da nogle virksomheder har valgt at offentliggøre deres redegørelse på mere end en måde.

Ud af de 38 børsnoterede virksomheder som repræsenteres i KPMG's undersøgelse, har 76 % af disse medtaget den lovpligtige redegørelse i ledelsesberetningen i selve årsrapporten. Ud af de 76 % har cirka halvdelen derudover valgt at henvise til frivillige supplerende oplysninger på virksomhedens hjemmeside.

16 % har valgt udelukkende at offentliggøre redegørelsen om samfundsansvar på virksomhedens hjemmeside, hvilket stemmer godt overens med Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse.

Ingen af de repræsenterede virksomheder har valgt at udarbejde en supplerende beretning.

I nedenstående skema opridses fordelingen.

	Antal	Procent
Ledelsesberetningen i årsrapporten	29	76
Virksomheden hjemmeside	6	16
Supplerende beretning	0	0
Ledelsesberetning og hjemmeside	1	3
Anvender undtagelsesregler	2	5
	38	100

[KPMG 2010:18].

En virksomhed kan undlade at rapportere omkring samfundsansvar i årsrapporten, såfremt virksomheden har tilsluttet sig Global Compact, og i den forbindelse har offentliggjort en fremskridtsrapport. Som skemaet viser, er der 5 %, svarende til 2 virksomheder, som anvender undtagelsesreglen om, at offentliggøre en fremskridtsrapport i trit med Global Compact.

Der er i alt 19 af virksomhederne i KPMG's undersøgelse, som har tilsluttet sig Global Compact. 8 af de 19 har offentliggjort en fremskridtsrapport, men kun de førnævnte 2 har benyttet sig af undtagelsesreglen. Dette begrundes med, at 13 af virksomhederne først har tilsluttet sig Global Compact i 2009 eller 2010 og derfor endnu ikke har en fremskridtsrapport at offentliggøre, eller at denne ikke dækker samme periode som årsregnskabet [KPMG 2010:21].

5.1.5. Opfyldes kravene i ÅRL?

Som beskrevet i afsnit 4.2.1.3. skal virksomhederne ifølge lovkravet redegøre for følgende tre kriterier:

- Virksomhederne skal oplyse omkring deres **politikker** for samfundsansvar
- Virksomhederne skal oplyse om, hvordan de **omsætter politikkerne til handling**

- Virksomhederne skal oplyse om deres vurdering af, hvilke **resultater der er opnået** som følge af arbejdet med samfundsansvar samt eventuelle **forventninger til arbejdet i fremtiden**.

5.1.5.1. Politikker

89 % af de virksomheder, der er medtaget i KPMG's undersøgelse, har valgt at beskrive deres politikker for samfundsansvar i årsrapporten for 2009 eller på virksomhedens hjemmeside. Tre virksomheder har anført at de ingen politikker har, mens en enkelt slet ikke har oplyst om politikker for samfundsansvar[KPMG2010:28].

Der er stor forskel på, hvor høj detaljeringsgrad virksomhederne anvender i beskrivelsen af deres politikker for samfundsansvar.

Nedenstående skema viser omfanget af virksomhedernes beskrivelse af politikker for samfundsansvar.

	Antal	Procent
Omfattende og detaljeret beskrivelse af politikker	8	21
Kort og konkret beskrivelse af politikker	17	45
Overordnet beskrivelse af politikker	9	23
Ingen beskrivelse af politikker	4	11
	38	100

[KPMG 2010:28]

Af skemaet kan ses, at virksomhederne i overvejende grad er korte og konkrete i deres beskrivelse af virksomhedens politikker. Dog fremgår det, at 21 % har valgt at beskrive politikkerne i et omfattende og mere detaljeret omfang.

Af KPMG's undersøgelse fremgår det tillige, at omkring halvdelen af virksomhederne beskriver, at deres politikker for samfundsansvar er integreret og forankret i virksomhedens forretningsstrategier [KPMG 2010:28].

Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse viser, at 69 % af de virksomheder der oplyser at de arbejder med samfundsansvar, ligeledes redegør for deres politikker herom jf. figuren på side 63, dette svarer til 56 % af alle de omfattede virksomheder.

Overblik:

	KPMG	Ø & E
Har beskrevet deres politikker for samfundsansvar	89 %	56 %
Har ingen politikker/har ikke beskrevet deres politikker for samfundsansvar	11 %	44 %
	100	100

[Egen tilvirkning]

Sammenholdes de to undersøgelser understreges det, at procentdelen af børsnoterede virksomheder, som redegør for deres politikker, er væsentligt større end procentdelen af virksomheder i regnskabsklasse C. I denne sammenhæng vurderes det i undersøgelsen fra Økonomi- og Erhvervsministeriet, at de virksomheder som denne undersøgelse omfatter, har valgt at efterleve lovkravet med mindst mulig information og meget kortfattede beskrivelser. Mange af de virksomheder som er med i undersøgelsen, har betragtet det første års CSR rapportering som en indkøringsperiode og testfase, som de har brugt til at opsætte eventuelle målepunkter til næste års rapportering [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:8].

5.1.5.2. Omsætning af politikker til handling

Ifølge lovkravet skal de omfattede virksomheder konkret redegøre for, hvordan målsætningerne forventes at omsættes til handling, herunder hvilke procedurer og systemer virksomheden har implementeret. Også i denne sammenhæng er der stor forskel i detaljeringsgraden i, hvordan virksomhederne har valgt at gribe dette an.

To virksomheder i undersøgelsen fra KPMG, har slet ikke beskrevet, hvorledes deres politikker for samfundsansvar er omsat til handling, og tre har oplyst, at de ingen politikker har for samfundsansvar, og derved heller ikke kan omsætte disse til handling.

Nedenfor vises et skema over i hvilken grad virksomhederne har valgt at beskrive, hvorledes deres politikker er omsat til handling.

	Antal	Procent
Omfattende og detaljeret beskrivelse af handlinger	8	21
Kort og konkret beskrivelse af handlinger	18	47
Overordnet beskrivelse af handlinger	7	19
Ingen beskrivelse af handlinger	5	13
	38	100

[KPMG 2010:31]

Af de virksomheder der beskriver hvorledes deres politikker omsættes til handling, har op mod halvdelen omtalt emner som implementeringsprocessen, træning og uddannelse samt opfølgning og rapportering i deres beskrivelse [KPMG 2010:31].

Ifølge Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse har 60 % af de virksomheder som arbejder med samfundsansvar, redegjort for hvordan virksomheden har formået at omsætte sine politikker til handling. Dette svarer til 49 % af det samlede antal virksomheder, som er omfattet af undersøgelsen.

Overblik:

	KPMG	Ø & E
Har beskrevet hvordan politikker omsættes til handling	87	49
Ingen beskrivelse af hvordan politikker omsættes til handling	13	51
	100	100

[Egen tilvirkning]

Det er tydeligt, at de børsnoterede virksomheder igen er længst fremme i forhold til de store klasse C virksomheder, med hensyn til at beskrive hvordan deres politikker for samfundsansvar omsættes til handling.

5.1.5.3. Vurdering af hvad der er opnået

Ifølge KPMG's undersøgelse har virksomhederne beskrevet deres vurdering af, hvad de har opnået som følge af deres arbejde med samfundsansvar på meget forskellig vis. Resultaterne er beskrevet både på kvalitativ og kvantitativ vis, og dette skyldes, at nogle rapporteringsemner er lettere at gøre målbare end andre. Eksempelvis er det nemmere at opgøre kvantitative data for arbejdsulykker eller sygefravær, hvorimod det er vanskeligt for eksempelvis menneskerettigheder eller børnearbejde [KPMG 2010:35].

29 af virksomhederne i undersøgelsen har valgt, at rapportere omkring de resultater de har opnået som følge af deres arbejde med samfundsansvar.

Nedenstående skema opridser i hvilken detaljeringsgrad, virksomhederne har beskrevet deres resultater.

	Antal	Procent
Omfattende og detaljeret beskrivelse af resultater	5	13
Kort og konkret beskrivelse af resultater	15	39
Overordnet beskrivelse af resultater	9	24
Ingen beskrivelse af resultater	9	24
	38	100

[KPMG 2010:35]

Ud af de 29 virksomheder som har beskrevet deres resultater, er kun fem af beskrivelserne omfattende og detaljeret, hvorimod 9 har meget overordnede beskrivelser.

I Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse har 37 % af de virksomheder, som oplyser at de arbejder med samfundsansvar, redegjort for, hvad der er opnået som følge af arbejdet med samfundsansvar. Dette svarer til 30 % af det samlede antal virksomheder i undersøgelsen.

Overblik:

	KPMG	Ø & E
Har redegjort for hvad der er opnået som følge af arbejdet	76	30
Har ikke redegjort for hvad der er opnået som følge af arbejdet	24	70
	100	100

[Egen tilvirkning]

Også på dette område er det de børsnoterede virksomheder, der er længst fremme med hensyn til at opfylde lovkravet.

5.1.5.4. Eventuelle forventninger til arbejdet fremover

Af ÅRL § 99 a, stk. 2, 3. pkt. fremgår det, at virksomhederne skal beskrive deres eventuelle forventninger til arbejdet med samfundsansvar i fremtiden. Lovens formulering kan både lægge op til, at virksomheden kan beskrive forventningerne til selve arbejdet og/eller med egentlige målsætninger på konkrete områder

[KPMG 2010:40].

31 af de omfattede virksomheder i KPMG's undersøgelse oplyser om deres forventninger til deres arbejde med samfundsansvar i fremtiden.

I nedenstående skema vises, i hvilket omfang virksomhederne har beskrevet forventningerne.

	Antal	Procent
Omfattende og detaljeret beskrivelse af fremtidige forventninger	3	8
Kort og konkret beskrivelse af fremtidige forventninger	17	45
Overordnet beskrivelse af fremtidige forventninger	11	29
Ingen beskrivelse af fremtidige forventninger	7	18
	38	100

[KPMG 2010:40].

Ifølge undersøgelsen lader det til, at der er en tendens til, at virksomhedernes beskrivelse af deres forventninger til arbejdet i fremtiden, er mindre omfattende end beskrivelsen af politikker, handlinger og resultater. 45 % beskriver kort og konkret deres forventninger og 29 % beskriver disse ganske overordnet [KPMG 2010:40].

Af Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse fremgår det, at 34 % af de virksomheder der oplyser at de arbejder med samfundsansvar, har redegjort for deres forventninger til deres arbejde med samfundsansvar i fremtiden. Dette svarer til 27 % af det samlede antal virksomheder i undersøgelsen.

Overblik:

	KPMG	Ø & E
Redegør for forventninger til arbejdet i fremtiden	82 %	27 %
Redegør ikke for forventninger til arbejdet i fremtiden	18 %	73 %
	100	100

[Egen tilvirkning]

5.1.6. Hvilke rapporteringsstandarder anvendes?

KPMG's undersøgelse medtager ikke oplysninger om brugen af de forskellige standarder i forbindelse med aflæggelse af CSR rapporten.

Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse meddeler, at meget få virksomheder arbejder med indikatorer. Kun 38 % har valgt at bruge indikatorer som redskab i deres arbejde med samfundsansvar. 9 % af de 38 % anvender GRI [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:12].

I skrivende stund¹⁸ har 6 danske virksomheder offentliggjort deres CSR rapport for 2010 på GRI's hjemmeside [<http://www.globalreporting.org/ReportServices/GRIReportsList/>].

Et endnu mindre antal virksomheder anvender, ifølge Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse, Global Compact i forbindelse med deres rapportering. Her er det kun 28 %, som giver udtryk for, at de anvender internationale principper i deres arbejde. 13 % har tilsluttet sig Global Compact, eller planlægger at gøre det [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:12].

Overblik:

- 38 % anvender indikatorer
 - 9 % bruger GRI
- 28 % bruger internationale principper
 - 13 % tilsluttet/ vil tilslutte sig Global Compact

I skrivende stund¹⁹ er der 237 danske virksomheder, som har tilsluttet sig Global Compact's principper [http://www.unglobalcompact.org/participants/search?commit=Search&keyword=&country%5B%5D=47&joined_after=&joined_before=&business_type=all§or_id=all&listing_status_id=all&cop_status=all&organization_type_id=&commit=Search].

De to anvendte undersøgelser, som er udgangspunktet for ovenstående afsnit, forholder sig ikke nærmere til anvendelsen af de beskrevne rapporteringsstandarder. Derfor inddrages den internationale undersøgelse, som også er udarbejdet af KPMG. Undersøgelsen er Internationalt baseret og tager udgangspunkt i G250 og N100 som er omtalt og uddybet i afsnit 5.1.2.

Ifølge denne undersøgelse har 79 % svarende til 197 virksomheder ud af G250 aflagt en såkaldt "stand-alone"²⁰ CSR rapport i 2008. Ud af G250 virksomhederne er der 64 %, som meddeler, at de har etableret systemer/ brugt standarder til at administrere, systematisere måle og rapportere omkring CSR. [KPMG 2008:28].

¹⁸ Maj 2011

¹⁹ Maj 2011

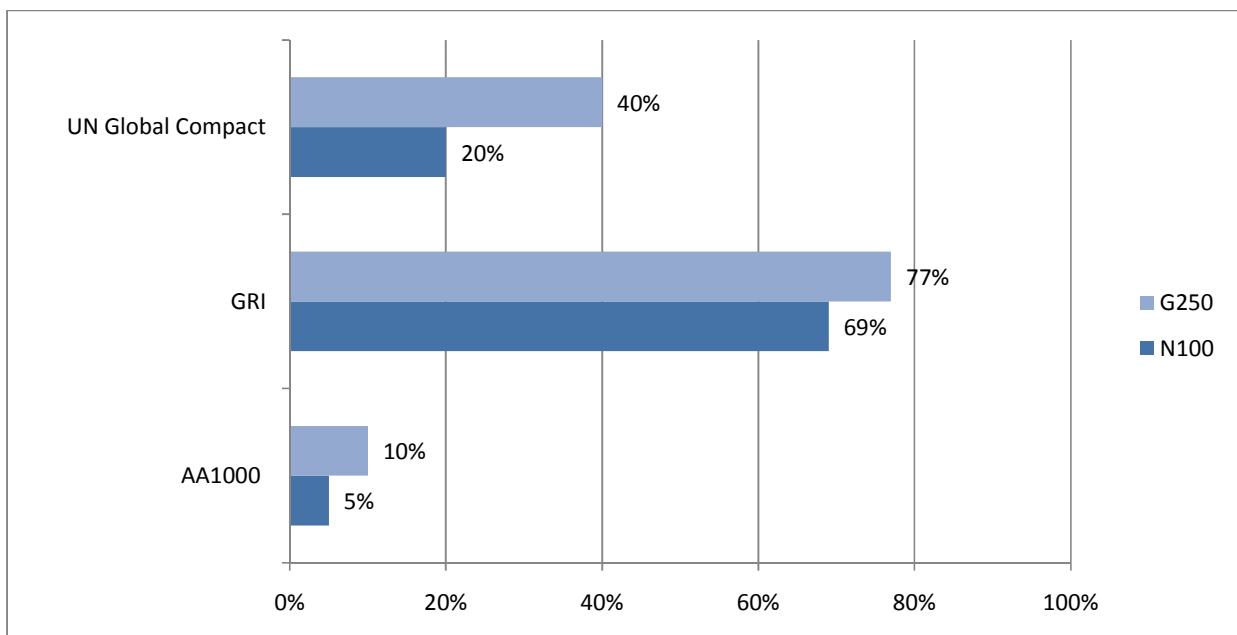
²⁰ "Stand-alone" rapport vil sige en CSR rapport som kan læses uafhængigt af virksomhedens regnskab.

Denne forskel, mellem antallet af virksomheder som aflægger CSR rapport og antallet af virksomheder som anvender standarder til dette, er mindre når der ses på undersøgelsens anden gruppe af virksomheder, nemlig N100. Her er der 45 % af alle virksomheder som tilkendegiver, at de udarbejder en uafhængig CSR rapport og 41 % som faktisk benytter standarder til deres CSR rapportering [KPMG 2008:28].

Det er værd at bemærke, at denne forskel er på 15 procentpoint hos G250 virksomhederne, hvorimod forskellen kun udgør 4 procentpoint hos N100 virksomhederne.

Overblik:

- I G250 gruppen er der 79 % som aflægger uafhængig CSR rapport og 64 % som benytter standarder.
 - Forskellen svarer til 15 procentpoint.
- I N100 gruppen er der 45 % der aflægger uafhængig CSR rapport og 41 % som benytter standarder.
 - Forskellen svarer til 4 procentpoint.



[KPMG 2008:29-30,35]

I ovenstående figur illustreres det, hvorledes fordelingen mellem de, i dette projekt, bearbejdede standarder udarter sig.

40 % af G250 virksomhederne anvender Global Compact, hvorimod kun 20 % af N100 anvender denne standard.

77 % af G250 virksomhederne anvender GRI til udarbejdelse af deres CSR rapportering, og her er forskellen mellem G250 og N100 virksomhederne ikke markant, idet 69 % af N100 virksomhederne benytter sig af GRI.

Færrest bruger AA 1000 APS i deres arbejde med CSR rapporteringen. Her er der kun 10 % af G250 virksomhederne som meddeler, at de anvender AA 1000 APS og 5 % af N100 virksomhederne.

5.1.7. Sammenholdelse af resultaterne i undersøgelserne.

Der er få danske virksomheder, som har tilsluttet sig en international standard. Tendensen bærer hen af, at den overvejende del af virksomhederne, som har tilsluttet sig, har valgt Global Compact, hvorimod meget få har tilsluttet sig GRI.

I international sammenhæng går tendensen i modsatte retning. KPMG's internationale undersøgelse viser, at langt størstedelen rapporterer efter GRI med op imod 2/3 af virksomhederne, hvorimod kun cirka 1/3 af virksomhederne benytter sig af Global Compact.

5.2. Cases – Rapportering

I dette afsnit behandles forskellige virksomheders faktiske CSR rapportering i form af cases. Det er intentionen, at casene skal illustrere hvordan de forskellige rapporteringsstandarder bruges i det danske erhvervsliv.

Indeværende afsnit struktureres således, at hver case tager udgangspunkt i hver sin standard. Nogle af casene har anvendt flere standarder i samme CSR rapportering, men dette ses der bort fra for overskuelighedens skyld.

Indledningsvist vil Lego Groups Progress Report 2010 beskrives i henhold til overholdelse af de generelle krav i årsregnskabsloven. Dette er set i lyset af, at årsregnskabslovens tre lovkrav er selve udgangspunktet for de danske virksomheders CSR rapportering.

Toms Gruppen A/S har valgt at tilslutte sig Global Compact, og har i deres CSR rapport for 2010 taget udgangspunkt i de 10 principper, der udgør essensen af Global Compact. Derfor har vi medtaget denne CSR rapport til brug for illustrationen af, hvorledes en dansk virksomhed kan vælge, at rapportere i overensstemmelse med den internationale standard Global Compact jf. afsnit 4.2.2.

Dernæst har vi medtaget Bavarian Nordic's CSR rapportering for 2010. Baggrunden for dette valg er, at Bavarian Nordic har ladet sig inspirere af dele af den internationale standard GRI. Vi kan med denne case således vise, hvorledes en virksomhed kan anvende GRI's principper og indikatorer jf. afsnit 4.2.3.

Til illustration af hvordan standarden AA 1000 APS kan anvendes i sin interessentbaserede tilgang, benyttes A.P. Møller – Mærsk Group som case. A.P. Møller – Mærsk Group er blandt dem, som anvender flere internationale standarder i sin CSR rapportering, men også i denne sammenhæng ses der isoleret på deres brug af AA 1000 APS jf. afsnit 4.2.4.

5.2.1. Lego Group (ÅRL § 99 a)

LEGO er en privatejet koncern med hovedkontor i Billund. Selskabet ejes af familien Kirk Kristiansen, som grundlagde det i 1932.

LEGO Koncernen beskæftiger sig med udviklingen af børns kreativitet gennem leg og læring. Med udgangspunkt i den verdensberømte LEGO klods producerer virksomheden i dag produkter til børn i mere end 130 lande i form af legetøj, oplevelser og undervisningsmateriale. LEGO Koncernen har omkring 9.000 medarbejdere og er verdens fjerdestørste producent af legematerialer [<http://aboutus.lego.com/dk/default.aspx>].

Ifølge årsregnskabslovens § 99 a, stk. 1 skal LEGO Group, som det også er beskrevet i afsnit 4.2.1., supplere deres ledelsesberetning med en redegørelse for koncernens samfundsansvar. Redegørelsen skal ifølge stk. 2 opfylde tre krav; angive virksomhedens politikker, beskrive omsætningen af disse politikker til handling og vurdere hvad der er opnået som følge af arbejdet med samfundsansvar. Alternativt skal koncernen afgive redegørelsen i en supplerende beretning eller på koncernens hjemmeside jf. stk.3.

LEGO Group redegør kort for deres relation til Global Compact i et særskilt afsnit med overskriften "Bæredygtighed" i årsrapportens ledelsesberetning og afslutter med at angive, at der foreligger en særskilt Progress Report 2010 på koncernens hjemmeside jf. citatet nedenfor.

"Bæredygtighed

LEGO Koncernen underskrev i 2003 FN's Global Compact som den første virksomhed i legetøjsindustrien. Dette skete som en bekræftelse af den mangeårige opbakning til menneskerettigheder, arbejdstagerrettigheder og miljøet. Global Compact er senere blevet udvidet til også at omfatte antikorrupktion. LEGO Koncernen bekræfter sin tilslutning til Global Compact. LEGO Koncernen udgiver Progress Report 2010, der beskriver LEGO Koncernens arbejde inden for områderne menneskerettigheder, arbejdstagerrettigheder, miljøet og antikorrupktion. Progress Report 2010 udgør således den lovpligtige redegørelse for samfundsansvar, jf. årsregnskabslovens § 99 a."
[LEGO Group 2010:9].

ÅRL § 99 a, stk. 1, 2 og 3 anses som opfyldte, selvom koncernen ikke redegør for samfundsansvar direkte i ledelsesberetningen. Opfyldelsen er i kraft af, at koncernen oplyser i ledelsesberetningen, at den har offentliggjort en særskilt rapport på koncernens hjemmeside jf. ovenstående citat.

Årsregnskabslovens § 99 a, stk. 7 bestemmer endvidere at, hvis koncernen har tilsluttet sig Global Compact, og dermed anvendt principperne heri, og såfremt dette fremgår positivt af ledelsesberetningen, kan dette erstatte opfyldelsen af kravene i stk. 1 og 2. I og med LEGO Group har angivet i deres ledelsesberetning at de er tilsluttet Global Compact jf. ovenstående citat, behøver de ikke supplere denne med en redegørelse for samfundsansvar og ej heller berette om de tre krav for redegørelsen jf. stk. 2.

LEGO Group har dermed opfyldt lovkravet i årsregnskabslovens § 99 a.

5.2.2. Toms Gruppen A/S (Global Compact)

Toms Gruppen A/S er en koncern som producerer, markedsfører og sælger konfekturer. Koncernen er organiseret i tre salgsenheder, hhv. Danmark, Sverige og International. Selve produktionen foregår både i Danmark og i Sverige. Toms Gruppens A/S' største marked er Danmark samt den dansk/tyske grænse. Toms Gruppen A/S er kendt for deres mærkevarer, og er blandt markedslederne på tværs af alle konfekturkategorier [Toms Gruppen A/S 2010:6].

I Toms Gruppen A/S' årsrapport for 2010 henvises der i ledelsesberetningen til virksomhedens CSR rapport på deres hjemmeside.

"Samfundsansvar

Koncernen har valgt at offentliggøre den lovpligtige redegørelse for samfundsansvar, jf. årsregnskabslovens § 99 a stk. 7 på vores hjemmeside."
[Toms Gruppen A/S 2010:8].

5.2.2.1. Global Compact

CSR har siden 2005 været en integreret del af den måde, hvorpå Toms Gruppen A/S driver forretning. At tage ansvar er selve kernen i Toms Gruppen A/S' forretningsstrategi, udviklet i 2010, hvilket blandt andet reflekteres i virksomhedens tilslutning til Global Compact [Toms Gruppen 2010A:2]. Toms Gruppens A/S' slogan på deres CSR rapport er *"Tasteful moments – Responsible choices"*.

Toms Gruppen A/S' CSR rapportering er ikke decideret bygget slavisk op efter de ti principper i Global Compact, som beskrevet i afsnit 4.2.2. Man har i stedet valgt at fremhæve de områder, som er vigtigst for virksomheden og i den rækkefølge der findes bedst for denne.

Toms Gruppen A/S skriver i deres CSR rapport følgende overordnede proklamering:

"Toms will continue to be in the forefront of working sustainably with cocoa and the cocoa supply chain. We will continue to work towards eliminating the worst forms of child labour, improving conditions for farmer families and seeking innovation together with the farmers and our partners in the cocoa supply chain."
[Toms Gruppen A/S 2010A:3].

Det store og altoverskyggende område er, som det fremgår af ovenstående citat, bæredygtigheden i virksomhedens logistikkæde. Herunder berører virksomhedens CSR rapportering stort set alle fire hovedkategorier, som er overordnet for de ti principper i Global Compact.

5.2.2.2. Menneskerettigheder

Menneskerettighederne tages i betragtning ved, at koncernen forsøger at eliminere de værste former for børnearbejde jf. ovenstående citat. Kvaliteten af børnenes uddannelse er af meget ringe karakter, og dette begrundes med det store omfang af børnearbejde som finder sted. Toms Gruppen A/S har i denne

sammenhæng involveret sig i et tre år langt projekt, som fokuserer på, at forbedre skolerne i de områder hvor kakaoen bliver produceret [Toms Gruppen A/S 2010A:4-5].

Derudover fremgår det af ovenstående citat, at Toms Gruppen A/S vil forsøge at forbedre forholdene for kakaobønderne samt for deres familier.

5.2.2.3. Arbejdstagerrettigheder

Toms Gruppen A/S har tilsluttet sig WCF, World Cocoa Foundation, som støtter op om bæredygtig udvikling omkring kakaomarkedet. Dette indebærer også forbedrede forhold for kakaobøndernes arbejdsvilkår i form af redskaber til at dyrke mere og bedre kakao, til at markedsføre deres produkt bedre samt til at forhøje profitten. Toms Gruppen A/S bakker op om flere institutioner af denne slags [Toms Gruppen A/S 2010A:11].

Det er ikke kun arbejdstagerrettighederne for kakaobønderne, der bliver taget hånd om i Toms Gruppen A/S. Det fremgår af CSR rapporten, at Toms Gruppen A/S' også sætter stor fokus på deres medarbejdere på deres produktionsvirksomheder i Norden. Eksempelvis er den administrerende direktør én blandt ti ambassadører, der er udpeget af Ministeriet for Ligestilling til at få integreret flere kvinder i ledende stillinger [Toms Gruppen A/S 2010A:14].

Endvidere fører Toms Gruppen A/S statistik for arbejdsrelaterede skader på deres fabrikker i Danmark og Sverige og har i den forbindelse taget tiltag til at forbedre helbredsmæssige og sikkerhedsmæssige forhold for de ansatte i produktionen [Toms Gruppen A/S 2010A:15].

5.2.2.4. Miljø

I miljømæssig henseende har Toms Gruppen A/S opnået ISO 14001 certificering. En del af denne certificering indebærer, at virksomheden skal kunne etablere miljømæssige mål. Toms Gruppen A/S har i den forbindelse kunne genanvende spildprodukter fra produktionen til foderfremstilling samt reducere udledningen af tørstof i spildevandet [Toms Gruppen A/S 2010A:16].

5.2.2.5. Anti - korruption

I 2010 tilsluttede Toms Gruppen A/S sig The Danish Ethical Trading Initiative (DIEH). DIEH er et multi-stakeholder initiativ, som sammenkobler fagbevægelser, forretningsforbindelser, NGO'er og virksomheder i et samarbejde om at fremme etisk korrekt handel samt en bæredygtig logistikkæde. I sin kraft af at promovere god praksis og bidrage med praktiske løsninger på etiske dilemmaer, kan denne institution bekæmpe korruption indenfor samhandel med tredjelande [Toms Gruppen A/S 2010A:13].

5.2.2.6. Opsamling

De ovenstående eksempler er blot udtræk af de ting, der er oplyst i Toms Gruppen A/S's CSR rapportering. Hele rapporten bærer tydelige præg af at være opbygget på troværdighed til de initiativer, som koncernen er en del af. Toms Gruppen A/S har tilsluttet sig rigtig mange projekter, som enten er funderet af de pågældende landes regeringer eller større organisatoriske sammenslutninger.

5.2.3. Bavarian Nordic (GRI)

Bavarian Nordic er et industrielt biotekselsskab, der udvikler og producerer vacciner til forebyggelse og behandling af livstruende sygdomme. Virksomheden fokuserer mest på cancer og infektionssygdomme. Bavarian Nordic beskæftiger mere en 400 medarbejder på seks kontorer i fire lande, hhv. Danmark, Tyskland, USA og Singapore.

Bavarian Nordic har i sin ledelsesberetning i årsrapporten for 2010 henvist til en separat CSR rapportering på en specifikt angivet internetadresse jf. kravene i årsregnskabsloven.

"Samfundsansvar

Bavarian Nordic har udarbejdet en separat redegørelse for samfundsansvar, der kan downloades på selskabets hjemmeside.

Download redegørelsen:

www.bavarian-nordic.com/csr

[Bavarian Nordic 2010:32].

5.2.3.1. GRI

Jf. nedenstående citat har Bavarian Nordic ikke officielt tilsluttet sig GRI, men benytter blot denne som inspiration for deres CSR rapportering. Man kan derfor ikke forvente, at sammenholdelsen mellem standarden og selve rapporten er fuldstændig konsistente.

"Vi anvender ikke GRI som en tjekliste, men som en fortsat kilde til inspiration i vores rapportering."

[Bavarian Nordic 2010A:13].

Dog skinner GRI's retningslinjer tydeligt igennem og selskabet tilkendegiver dog også positivt i deres CSR rapport, at GRI er en inspirationskilde jf. nedenstående citat.

"Redegørelsen er, ligesom sidste år, udarbejdet med inspiration fra dele af Global Reporting Initiative (GRI), som er en anerkendt ramme for redegørelse om bæredygtighed."
[Bavarian Nordic 2010A:3]

Det er mærkbart ved gennemlæsning af Bavarian Nordic's CSR rapport, at selskabet har brugt ressourcer på at vurdere hvilke principper og indikatorer, der syntes mest relevante for netop dem at benytte til udarbejdelsen af rapporten. Det forholder sig således, at en stor del af GRI's anvendelsesmuligheder ligger i det arbejde, der går forud for selve udarbejdelsen af CSR rapporten. Altså forarbejdet til bestemmelsen af emner og indikatorer, som er relevante for selskabet samt principper til sikring af kvaliteten og afgrænsning af de rapporterede oplysninger, jf. afsnit 4.2.3. Dette er dermed ikke en del af rapportens faktiske indhold og er derfor ikke nødvendigvis positivt oplyst, men fungerer i stedet som rapportens skelet. Det tilkendegives dog i Bavarian Nordic's CSR rapport, at den er bygget op efter principper baseret på GRI.

"Vi har udvidet redegørelsen for 2010 med yderligere GRI indikatorer og tilstræber også fremover at udvide rapporteringen, dog under hensyntagen til, at alle de forhold, der bliver rapporteret på, direkte eller indirekte, har en relevant forretningsmæssig betydning for selskabets fremtidige udvikling."
[Bavarian Nordic 2010A:3].

Af citatet fremgår det således direkte, at der er taget stilling til hvilke GRI indikatorer, som er mest relevante for Bavarian Nordic, hvilket er i ganske god tråd med GRI's retningslinjer. Efterfølgende citat bekræfter dette.

"Udvælgelsen af områder for rapporteringen er sket på baggrund af et væsentlighedsprincip, hvormed vi tilstræber at inddrage de væsentligste forhold, hvor virksomheden enten direkte eller indirekte indvirker på omverdenen."
[Bavarian Nordic 2010A:13].

CSR rapporten fra Bavarian Nordic er meget overskueligt bygget op omkring tre emner. Selskabet har valgt at beskæftige sig med hhv. miljø, medarbejdere og leverandører, hvor hvert emne er uddybet med underemner og mål for hvert underemne. Eksempelvis indeholder afsnittet om medarbejdere en generel beskrivelse af organisationens medarbejderforhold, herunder blandt andet hvilke udviklingsmuligheder medarbejderne har internt i organisationen. Under dette kapitel fokuseres der mere i dybden på hhv. arbejdsmiljø, fravær samt personlig og organisatorisk udvikling. For hvert af disse underemner er der fastlagt konkrete mål, som det er Bavarian Nordic's hensigt at sammenholde med forudgående år, hvor det er muligt, samt benytte som målbare punkter til sammenligning for efterfølgende års CSR rapportering.

5.2.3.2. Opsamling

I forhold til Toms Gruppen A/S' CSR rapportering, er Bavarian Nordic's CSR rapport meget let tilgængelig, idet den er nem at læse og overskue. Den er derudover meget struktureret i et passende antal kapitler og afsnit, hvilket gør den gennemskuelig og nem at sammenholde med efterfølgende års rapportering, såfremt disse er af samme opbygning.

De to rapporter, som er bygget op efter hver sin internationale standard, er på hver sin måde tillidsvækkende for brugeren. Toms Gruppen A/S har tilsluttet sig en vifte af initiativer og formålsspecifikke organisationer der, som udgangspunkt, har til hensigt at forbedre, kvalitetssikre og kontrollere forhold, procedurer og struktureringer, der spiller ind i koncernens logistikkæde. Bavarian Nordic har en ren og overskuelig tilgang til CSR rapporten med ikke alt for mange initiativer og med konkrete målbare punkter.

5.2.4. A.P. Møller – Mærsk Group (AA 1000 APS)

A.P. Møller – Mærsk er en verdensomspændende koncern. Koncernen opererer i cirka 130 lande med en arbejdsstyrke på cirka 108.000 ansatte. Ud over at eje et af verdens største shipping firmaer kan A.P. Møller – Mærsk tilføje forretningsområder som energi, logistik, detail- handel og fremstilling [<http://www.maersk.com/AboutMaersk/WhoWeAre/Pages/WhoWeAre.aspx>].

I A.P. Møller – Mærsk's årsrapport for 2010 er der en introduktion til deres tilgang til CSR rapporteringen, placeret i ledelsesberetningen. Der henvises heri korrekt til en separat CSR rapport på koncernens hjemmeside jf. nedenstående citat.

"This directors' report does not include a complete statement of the Group's social responsibility. Reference is made to the separate sustainability report..."

"The sustainability report for 2010 is available on www.maersk.com/sustainability."
[A.P. Møller-Mærsk Group 2010:51].

5.2.4.1. AA 1000 APS

Som beskrevet i afsnit 4.2.4., indeholder AA 1000 APS standarden som hovedregel tre principper:

- Involvering
- Væsentlighed
- Lydhørhed

Det kan i praksis være vanskeligt at adskille de tre principper i en offentliggjort CSR rapport, men A.P. Møller – Mærsk's CSR rapport bærer tydelige præg af deres arbejde med AA 1000 APS standarden.

4.2.4.1.1. Involvering

I forhold til princippet om involvering kan det fremhæves, at der i CSR rapporten figurerer et særskilt afsnit omkring deres involvering af deres interessenter. Afsnittet indledes med følgende:

"Maersk engages with stakeholders to be transparent and accountable for our actions, to manage key sustainability issues and risks actively and pursue opportunities for collaboration which can benefit both business and society."

[A.P. Møller-Mærsk Group 2010A:19].

Ud fra dette udsagn har A.P. Møller Mærsk Group angivet, at de indgår i et samarbejde med deres interessenter for at øge gennemsækeligheden samt ansvarligheden for deres handlinger. Involveringen indebærer også, at koncernen aktivt engagerer deres interessenter i håndteringen af centrale spørgsmål omkring bæredygtighed og risici. Ligeledes fremgår det, at koncernen er villig til at forfølge muligheder for at indgå i samarbejde, der kan gavne erhvervslivet såvel som samfundet. Ud fra det faktum at A.P. Møller – Mærsk skriver ovenstående udsagn i deres CSR rapport, er det tydeligt at koncernen, jf. princippet om involvering af deres interessenter, positivt angiver, at den forpligtiger sig til at være ansvarlige overfor sine interessenter.

Det er endvidere et krav ifølge AA 1000 APS i forhold til princippet om involvering, at koncernen skal **tilrettelægge en proces**, som skal integreres i hele organisationen, og denne proces ikke kun må forekomme en gang, men **kontinuerligt**.

I og med at det er andet år i træk A.P. Møller – Mærsk Group har rapporteret omkring deres arbejde med CSR, kan det kun formodes, at dette ikke er sidste gang der aflægges CSR rapport fra koncernen.

I CSR rapportens afsnit "Stakeholder engagement" beskrives det, at A.P. Møller – Mærsk Group i 2010 fik udarbejdet en vurdering af koncernens omdømme blandt koncernens vigtigste interessenter.

" In 2010 Maersk commissioned a reputation assessment survey among key stakeholders of the group and six key business units.

This assessment will form the baseline for our future surveys of stakeholder relations, as well as provide an overview of our stakeholders' views to support the development of relationships and ways of engaging with different groups."

[A.P. Møller-Mærsk Group 2010A:19].

Det fremgår endvidere af citatet, at denne vurdering vil danne grundlag for koncernens fremtidige undersøgelser omkring interessentrelationer, og dermed give et overblik over interessenternes synspunkter til støtte for udviklingen af relationer samt metoder til indgåelse i dialog med disse. Dette er et godt eksempel på koncernens interessent involvering jf. AA 1000 APS.

Den førmtalte proces skal desuden leve op til bestemte krav ifølge AA 1000 APS. Eksempelvis skal koncernen sætte sig ind i hvem deres interessenter er, kunne forstå disse tilgangsvinkel og deres formåen til at kunne deltage i samarbejdet med koncernen samt forstå interessenternes synsvinkel og forventninger jf. afsnit 4.2.4.1. Nedenstående citat illustrerer hvordan A.P. Møller – Mærsk Group har taget stilling til netop dette krav.

" We are currently working to develop a systematic understanding of our stakeholders' view of our performance on sustainability."

[A.P. Møller-Mærsk Group 2010A:19].

Det vil række for vidt, at beskrive alle de specifikke krav der stilles til processen for involvering af interessenterne i forhold til A.P. Møller – Mærsk Group's CSR rapportering.

4.2.4.1.2. Væsentlighed

AA 1000 APS' andet princip handler om vigtigheden af, at fastlægge hvilke emner der er væsentlige at medtage i CSR rapporteringen, og har betydning for organisationen og dens interessenter, jf. afsnit 4.2.4.2.

A. P. Møller – Mærsk Group indleder sin CSR rapport med et afsnit kaldet "About the report". Det fremgår af dette afsnit, at koncernen har lagt vægt på, at determinere væsentligheden af de afrapporterede emner jf. nedenstående citat.

"MATERIALITY

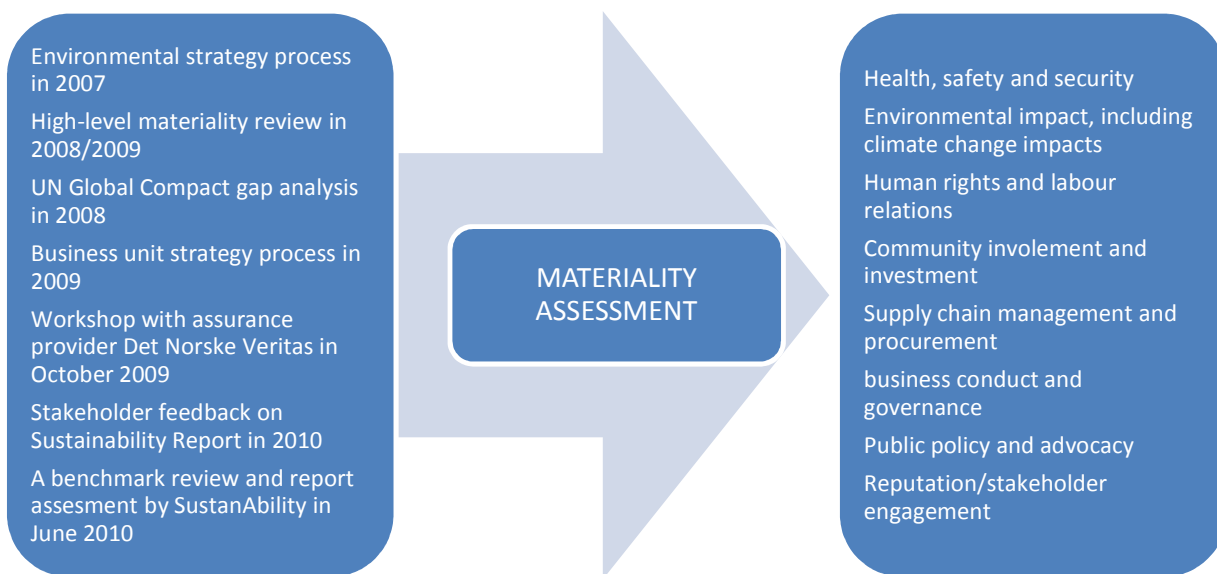
The subjects covered are related to sustainability issues, where their materiality to Maersk has been established. This has been done through a process of research and dialogue with both internal and external stakeholders..."

[A.P. Møller-Mærsk, 2010A:12].

I ovenstående afsnit om væsentlighed beskrives det, at A.P. Møller – Mærsk Group har foretaget en vurdering af koncernens omdømme blandt koncernens vigtigste interessenter. Vurderingen skal være med til at danne grundlag for videre undersøgelser af interessentrelationer og disses synspunkter, og dermed benyttes til at udvikle metoder til at komme i dialog med interessenterne. Ud fra dette ønske om yderligere dialog med koncernens vigtigste interessenter, skønnes det, at disse inddrages i processen til at bestemme, hvilke emner som er væsentlige for koncernen, og dermed opfylder A.P. Møller – Mærsk Group endnu et krav i AA 1000 APS.

Det er endvidere et krav, at koncernen skal fastlægge en proces til vurdering af, hvad der er væsentligt. Nedenstående figur viser, at A.P. Møller – Mærsk Group har fastlagt denne proces grundigt.

Process to determine materiality



[A.P. Møller – Mærsk Group 2010A:12].

Figuren viser, hvorledes koncernen har foretaget adskillige tiltag, og inddraget et bredt spektrum af interesser, for at beslutte hvilke emner der syntes væsentlige at beskæftige sig med.

4.1.4.1.3. Lydhørhed

Det tredje og sidste princip i AA 1000 APS er princippet om lydhørhed. Organisationen skal reagere på de emner, som interessenterne bringer på banen. Emnerne skal realiseres via beslutninger, handlinger og præstationer foretaget i samspil med interessenterne jf. afsnit 4.2.4.3.

I den føromtalte vurdering, foretaget blandt de vigtigste interesser, indgik ligeledes en gruppe på seks forretningsenheder. Disse forretningsenheders deltagelse bidrog med lokale kompetencer til at styre og dokumentere samarbejdet med interessenterne fordelt på de påvirkede forretningsområder. Dette er et klart udtryk for A.P. Møller – Mærsk Groups lydhørhed overfor interessenterne jf. nedenstående citat.

" Through the business units' participation the survey also contributes to the building of local competencies in managing and documenting stakeholder dialogue, which was suggested as an area for improvement in the assurance process for our 2009 sustainability report."

[A.P. Møller-Mærsk, 2010A:19]

Princippet om lydhørhed indebærer, lige som de to øvrige principper, en lang række krav til udarbejdelse af processen for at kunne leve op til princippet. Det vil endnu engang være for vidtgående, at beskrive hvert enkelt krav i detaljer i forhold til A.P. Møller- Mærsk Groups CSR rapportering.

5.2.4.2. Opsamling

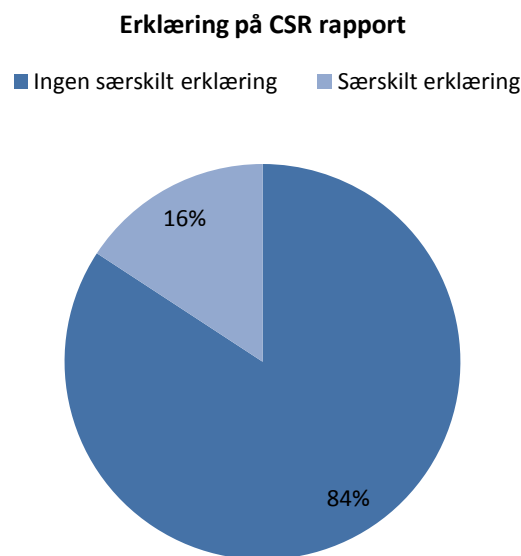
Ud fra ovenstående case om A.P. Møller- Mærsk Group er det tydeligt at se, at AA 1000 APS skiller sig ud i forhold til Global Compact og GRI. Med dette mener vi, at AA 1000 APS ikke på forhånd har opstillet mulige rapporteringsemner, men lægger op til, at interessenterne skal være med til at afgøre, hvilke emner, der er relevante for den enkelte virksomhed. I A.P. Møller-Mærsk Groups' tilfælde anvendes AA 1000 APS i kombination med GRI og Global Compact. På denne måde angiver GRI samt Global Compact konkrete rapporteringsemner, samtidig med at AA 1000 APS bidrager med en interessentbaseret tilgang.

5.3. Erklæring – Hvad siger undersøgelserne?

Ligesom afsnit 5.1. tager dette afsnit også udgangspunkt i de tre undersøgelser fra henholdsvis KPMG og Økonomi- og Erhvervsministeriet. De tre undersøgelser er nærmere beskrevet i afsnit 5.1.

5.3.1. Hvor mange virksomheder vælger at få lavet en særskilt erklæring på CSR rapporten?

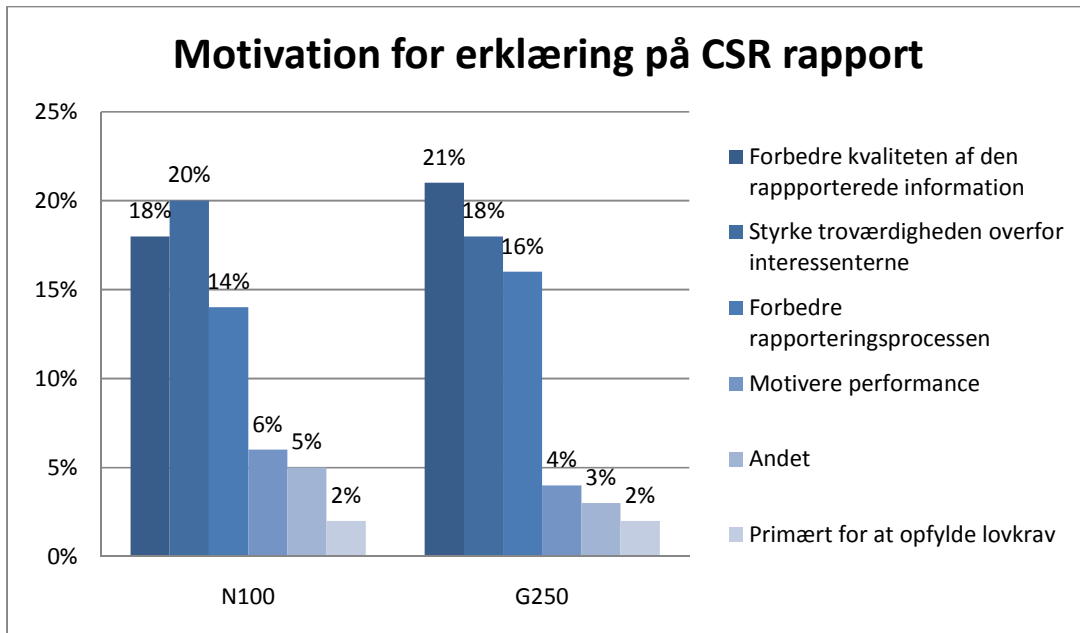
Ud af de 38 virksomheder som er omfattet af KPMGs danske undersøgelse har 6 virksomheder, svarende til 16 %, valgt at få lavet en særskilt ekstern erklæring. Fordelingen er illustreret i nedenstående figur:



[KPMG 2010:49 med egen tilvirkning]

5.3.2. Hvorfor vælger virksomhederne at få lavet en erklæring på deres CSR rapport?

Der kan være mange forskellige grunde til, at virksomhederne vælger at få lavet en erklæring på deres CSR rapport. I nedenstående figur er nogen af disse grunde anskueliggjort. Figuren tager udgangspunkt i KPMGs internationale undersøgelse, og er derfor opdelt i grupperne N100 og G250, som beskrevet ovenfor.



[KPMG 2008:62 med egen tilvirkning]

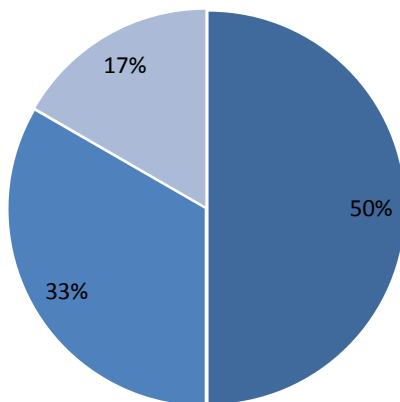
Som det fremgår af figuren, er de primære grunde til at virksomhederne vælger at få lavet en erklæring på deres CSR rapporter, at forbedre kvaliteten af den rapporterede information, styrke troværdigheden overfor interessenterne, samt at forbedre rapporteringsprocessen. Tendensen blandt N100 virksomhederne og G250 virksomhederne er stort set den samme, dog er der en større andel af N100 virksomhederne, der angiver, at motivationen for at få en erklæring på CSR rapporten er at styrke troværdigheden overfor interessenterne, mens der er en større andel af G250 virksomhederne, der angiver, at motivationen er at forbedre kvaliteten af den rapporterede information.

5.3.3. Hvilke erklæringer anvendes?

Fem af de seks virksomheder, som ifølge KPMGs danske undersøgelse, får lavet en særskilt erklæring på CSR rapporten, vælger at få denne udarbejdet efter RS 3000, mens den sidste virksomhed har valgt en erklæring efter Det Norske Veritas standarder. Desuden har tre af virksomhederne ligeledes valgt at få en erklæring efter AA 1000 AS. Fordelingen mellem brugen af de forskellige erklæringsstandarder er illustreret i nedenstående figur:

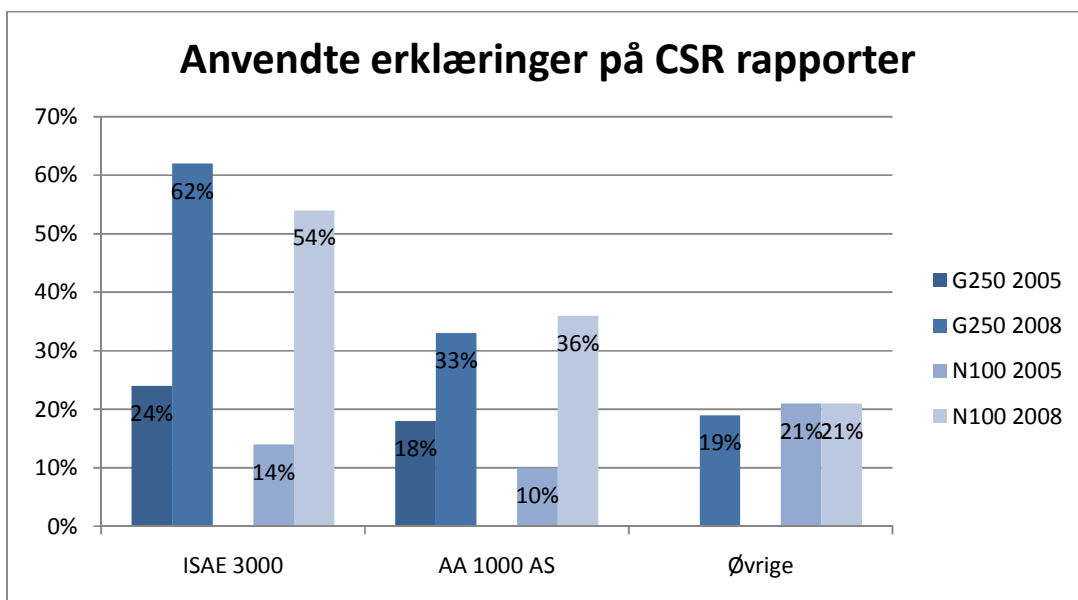
Anvendte Erklæringsstandarder

■ RS 3000 ■ RS 3000 + AA 1000 AS ■ Det Norske Veritas + AA 1000 AS



[KPMG 2010:49 med egen tilvirkning]

Som ovenstående figur viser, er RS 3000 den mest anvendte standard. Standarden anvendes alene eller i kombination med AA 1000 AS. Dette billede stemmer meget godt overens med KPMGs internationale undersøgelse. Her har man lavet undersøgelsen med 3 års mellemrum, og kan derfor se en udvikling fra 2005 til 2008, som fremgår af nedenstående figur:

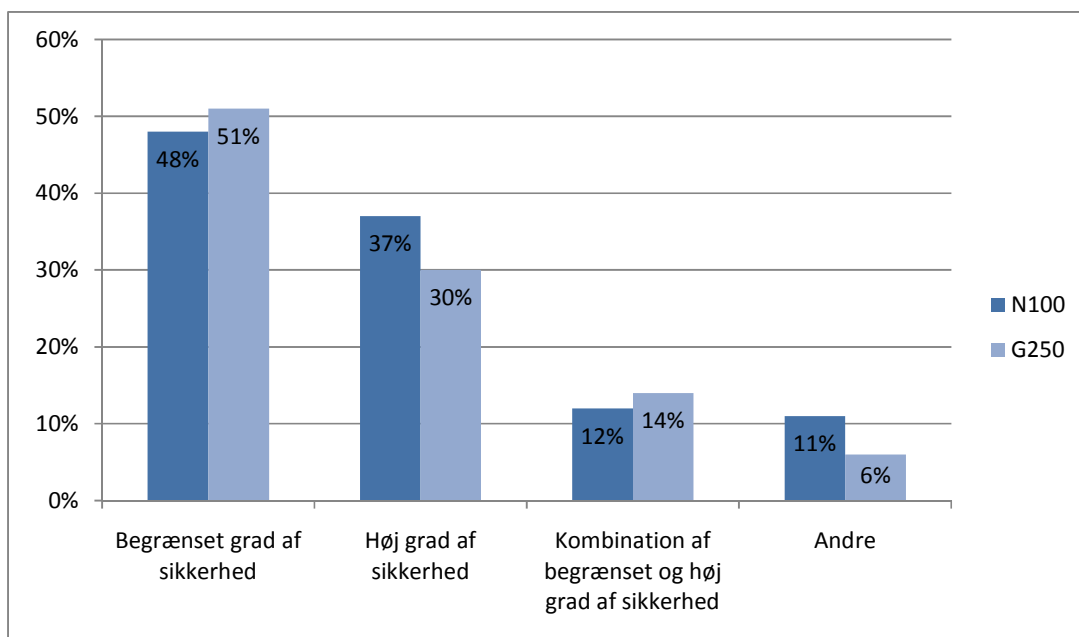


[KPMG 2008:65 med egen tilvirkning²¹]

²¹ Der er ingen tilgængelige tal for G250 virksomhedernes anvendelse af øvrige erklæringer i 2005 [KPMG 2008:65].

Som det kan ses ud fra figuren, er det også på internationalt plan RS 3000, der er den langt mest anvendte standard efterfulgt af AA 1000 AS. Udover at den internationale undersøgelse bekræfter dette, viser undersøgelsen, at der har været en stor stigning i anvendelsen af såvel RS 3000 som AA 1000 AS fra 2005 til 2008. Tendensen er her den samme for G250 virksomhederne og N100 virksomhederne.

Det er desuden interessant at se på, om erklæringerne gives med begrænset eller høj grad af sikkerhed. KPMG's internationale undersøgelse berører dette spørgsmål, og resultatet er illustreret i nedenstående figur:



[KPMG 2008:66 med egen tilvirkning²²]

Det fremgår, at langt de fleste erklæringer på CRS rapporter afgives med begrænset grad af sikkerhed. Omkring en tredjedel af virksomhederne vælger dog en erklæring med høj grad af sikkerhed. Det er her en større andel af N100 virksomhederne, der vælger at få en erklæring med høj grad af sikkerhed, end hos G250 virksomhederne.

5.3.4. udtalelse om ledelsesberetningen

Som det fremgår af det ovenstående, er det et forholdsvis begrænset antal virksomheder, der vælger at få lavet en særskilt erklæring på deres CSR rapport. Dette øger relevansen af, at se nærmere på revisors

²² Kombination af begrænset og høj grad af sikkerhed, skal forstås på den måde, at virksomhederne godt kan vælge høj grad af sikkerhed på en del af CSR rapporten og begrænset grad af sikkerhed på en anden del.

udtalelse om ledelsesberetningen, da denne således ofte vil være den eneste udtalelse fra en uafhængig tredjepart, som brugeren af CSR rapporten har at forholde sig til.

Som det er beskrevet ovenfor i afsnit 5.1.4., er det ikke alle de undersøgte virksomheder, der opfylder kravene i ÅRL § 99 a. Ifølge undersøgelsen "*Samfundsansvar og rapportering i Danmark – effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven*" er det 3 % af virksomhederne²³, der ikke efterlever kravet om rapportering om samfundsansvar i årsrapporten. I disse tilfælde har revisor ikke omtalt den manglende redegørelse i sin udtalelse om ledelsesberetningen. Desuden er der en række virksomheder, der ikke der ikke rapporterer på alle tre dimensioner, som ellers kræves ifølge ÅRL § 99 a. I de pågældende årsrapporter er revisors udtalelse om ledelsesberetningen gennemgået i undersøgelsen, og der er ikke fundet udtalelser om den mangelfulde opfyldelse af lovkravet²⁴. Erhvervs og selskabsstyrelsen indskærper derfor i rapporten, at det betragtes som en væsentlig mangel, hvis en virksomhed ikke forholder sig til lovkravet eller undlader at forholde sig til alle tre dimensioner i lovkravet, og at revisor skal medtage dette i sin udtalelse [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:13].

5.4. Cases - Erklæringer på CSR rapporter

I indeværende afsnit præsenteres en række cases, hvor vi vil se nærmere på de erklæringer der afgives på CSR rapporter.

Indledningsvist vil der være en case, hvor der ikke er lavet en særskilt erklæring på CSR rapporten men blot den lovpligtige udtalelse om ledelsesberetningen. Dette gøres i form af Genmabs redegørelse for samfundsansvar for 2010.

Derefter præsenteres CSR rapporten for Københavns Lufthavne for 2010, hvor revisor afgiver en særskilt erklæring på CSR rapporten efter RS 3000.

CSR rapporten for Novo Nordisk for 2010 illustrerer, hvordan en erklæring, som er lavet efter RS 3000 kombineret med AA 1000 AS, kan se ud.

Eftersom NIVRA 3410N er en Hollandsk standard, tager vi, for at illustrere brugen af denne, udgangspunkt i en CSR rapport for en Hollandsk virksomhed, nemlig Koninklijke Ahold N.V.

Vi vil ud fra disse cases præsentere den praktiske anvendelse af alle de erklæringsstandarder, der er beskrevet i afsnit 4.3 undtagen ISAE 3410. Eftersom denne erklæring kun er i udkast i skrivende stund, er det naturligt, at der ikke kan gives eksempler på cases, hvor standarden er anvendt.

²³ Ud af en population på 142 virksomheder [Copenhagen Business School 2010:5].

²⁴ Revisor skal ikke længere skal revidere ledelsesberetningen men blot give en udtalelse herom fra regnskabsår der begyndte 1. september eller senere. Derudover er ÅRL § 99 a indført fra regnskabsår der begyndte 1. januar 2009. Når man sammenholder disse to ændringer, kan det være med til at forklare, at der har været en vis usikkerhed omkring virksomhedernes oplysningspligt og revisors erklæringspligt [Økonomi- og erhvervsministeriet 2010:13].

5.4.1. Genmab (udtalelse om ledelsesberetningen)

Genmab er en international bioteknologisk virksomhed, som beskæftiger sig med antistofbehandlinger til potentiel behandling af cancer. Genmabs mål er at forbedre livskvaliteten for patienter, der har akut behov for nye behandlingsmuligheder [Genmab 2010:2].

Genmab har valgt at placere deres beskrivelse af CSR i selve årsrapporten. CSR redegørelsen er ikke udarbejdet efter nogen af de standarder, der er beskrevet i afsnit 4.2. Genmab har i stedet valgt at nedsætte en CSR-projektgruppe, som har udviklet en forretningsdrevet strategi og handlingsplan, herunder er der blevet valgt fire områder ud, som Genmab fokuserer på. Disse er følgende:

- Medarbejdertrivsel, herunder arbejdsmiljø og udvikling
- Etik i forbindelse med prækliniske og kliniske forsøg
- Miljø, herunder affaldshåndtering og genbrug
- Virksomhedsetik og gennemsigtighed [Genmab 2010:33].

For hvert af disse fokusområder beskriver Genmab politikker og retningslinjer, tiltag og resultater samt fremtidige forventninger og aktiviteter [Genmab 2010:34-35].

Da Genmab ikke har valgt at få en særskilt erklæring på deres CSR rapport, er det alene revisors udtalelse om ledelsesberetningen, der for 3. mand er med til at sikre validiteten af CSR rapporten. I revisionspåtegningen står der følgende om ledelsesberetningen:

”Udtalelse om ledelsesberetningen

Vi har i henhold til årsregnskabsloven gennemlæst ledelsesberetningen, side 1-49. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den gennemførte revision af koncernregnskabet og årsregnskabet. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med koncernregnskabet og årsregnskabet.”
[Genmab 2010:103].

Revisor beskriver i denne udtalelse, at han har foretaget det lovpligtige konsistentstjek mellem virksomhedens ledelsesberetning og årsregnskabet samt koncernregnskabet. Revisor har ikke fundet uoverensstemmelser herimellem.

Som tidligere beskrevet i afsnit 4.3.2. skal revisor påpege, hvis der findes fejl eller mangler i ledelsesberetningen. I forhold til Genmab’s CSR rapport mener vi ikke, at der er tale om fejl eller mangler,

idet denne lever op til kravene i ÅRL § 99 a. Rapporten indeholder, som tidligere nævnt, en beskrivelse af politikker og retningslinjer, tiltag og resultater samt fremtidige forventninger og aktiviteter for hvert af de fire områder indenfor samfundsansvar, som virksomheden har valgt af fokusere på. På denne måde opfylder virksomheden de indholdsmæssige krav i ÅRL § 99 a, stk. 2, nr. 1-3²⁵.

5.4.2. Københavns Lufthavne A/S (RS 3000)

Københavns Lufthavne A/S ejer og driver lufthavnene i København og Roskilde. Københavns Lufthavne har ca. 1900 medarbejdere [<http://www.cph.dk/CPH/DK/OmCPH/>].

I overensstemmelse med ÅRL § 99 a, stk. 3, nr. 2 har Københavns Lufthavne valgt at placere den lovpligtige redegørelse for samfundsansvar i et særskilt dokument på deres hjemmeside. Dokumentet hedder "CPH og samfundet". Primo 2011 har Københavns Lufthavne valgt at tilslutte sig Global Compact, og har for 2010 udarbejdet en fremskridtsrapport, som også indgår som en del af "CPH og samfundet". I Københavns Lufthavnes årsrapport for 2010 er der en klar henvisning til "CPH og samfundet" [Københavns Lufthavne A/S 2010:29].

"CPH og samfundet" indeholder tre dele. Først gives der finansiell information i form af et resume af koncernårsrapporten for 2010. Herefter er der et afsnit omkring Københavns Lufthavnes strategiske fokus i forhold til en række områder, som Københavns Lufthavne finder relevante i forbindelse med deres samfundsansvar. Sidste del omhandler Global Compact, og tager dermed udgangspunkt i principperne i Global Compact. Herudover har Københavns Lufthavne fået inspiration fra GRI [Københavns Lufthavne A/S 2010A:38].

Københavns Lufthavne har valgt at få udarbejdet en erklæring på deres CSR rapport. Erklæringen vedrører dog kun de resultatindikatorer, som rapporten indeholder. Erklæringen er udarbejdet efter ISAE 3000, og er med begrænset grad af sikkerhed.

Erklæringen indeholder overordnet set de punkter, som er beskrevet i afsnit 4.3.3.3. I dette afsnit fremgår det, at en erklæring efter RS 3000 skal indeholde en overskrift, der klart indikerer, at erklæringen er fra en uafhængig revisor. Eftersom overskriften på erklæringen i denne CSR rapport er "Den uafhængige revisors erklæring" må dette punkt siges at være opfyldt.

Der er i erklæringen ikke angivet nogen adressat. Hvorvidt dette skyldes, at erklæringen har en bred kreds af modtagere vides ikke, men i sådanne tilfælde kan erklæringen f.eks. adresseres til "Københavns Lufthavnes interessenter".

²⁵ Kravene er nærmere beskrevet i afsnit 4.2.1.

Erklæringsemnet beskrives som følgende:

*"Den supplerende beretning omfatter CSR forhold og – påvirkninger fra selskabets lufthavne i København og Roskilde."
[Københavns Lufthavne A/S 2010A:66].*

Kriterierne er beskrevet således:

*"Kriterierne for udarbejdelse af den supplerende beretning fremgår af den beskrevne regnskabspraksis på side 64-65 og i første afsnit på side 47. Her er oplyst om grundlaget for valg af CSR forhold til rapportering, begrundelse for de valgte aktiviteter, og med hvilke indregnings- og målemetoder ikke-finansielle data er præsenteret i den supplerende beretning."
[Københavns Lufthavne A/S 2010A:66].*

I revisors erklæring henvises således til andre steder i CSR rapporten, hvor kriterierne beskrives.

I afsnit 4.3.3.3. skriver vi, at en erklæring efter RS 3000 skal indeholde en beskrivelse af betydelige, iboende begrænsninger relateret til vurderingen og målingen af erklæringsemnet efter kriterierne. Erklæringen på Københavns Lufthavnes CSR rapport indeholder ikke en beskrivelse af betydelige iboende begrænsninger, og det antages, at årsagen hertil er, at der ikke foreligger sådanne.

Endvidere fremgår det af afsnit 4.3.3.3., at det skal angives i revisors erklæring, hvis de kriterier, der er anvendt til at vurdere eller måle erklæringsemnet, kun er tilgængelige for specifikke, tiltænkte brugere eller kun relevante til et bestemt formål. Da dette ikke er tilfældet for CSR rapporten i denne case, er dette punkt ikke beskrevet i revisors erklæring.

Det næste, punkt som en erklæring efter RS 3000 skal indeholde, er en angivelse af den ansvarlige part, samt en beskrivelse af den ansvarlige parts samt revisors ansvar. Dette gøres på følgende måde:

"Ansvarsforhold

Selskabets ledelse har ansvaret for udarbejdelse af den supplerende beretning, herunder for etablering af registrerings- og interne kontrolsystemer til sikring af et pålideligt rapporteringsgrundlag, for fastsættelsen af acceptable rapporteringskriterier samt valg af data til indsamling.

Vores ansvar er på grundlag af vores vurdering at udtrykke en konklusion om den supplerende beretning."

[Københavns Lufthavne A/S 2010A:66].

Herudfra afgrænses revisors ansvar fra selskabets ansvar (den ansvarlige part), i dette tilfælde Københavns Lufthavns ansvar. Det beskrives, at det er Københavns Lufthavne, der har ansvaret for selve udarbejdelsen af CSR rapporten, bagvedliggende registrerings- og kontrolsystemer samt fastsættelse af relevante rapporteringskriterier og data. Endvidere beskrives det, at revisors ansvar er at udtrykke en konklusion om CSR rapporten.

En erklæring efter RS 3000 skal, som beskrevet i afsnit 4.3.3.3., indeholde en angivelse af, at opgaven er udført i overensstemmelse med denne standard, samt en omtale af det udførte arbejde. I erklæringen på Københavns Lufthavns CSR rapport fremgår dette således:

"Det udførte arbejde

Vi har tilrettelagt og udført vores arbejde i overensstemmelse med den internationale erklæringsstandard ISAE 3000 med det formål at opnå begrænset sikkerhed for:

- At den supplerende beretning har sammenhæng til virksomhedens aktiviteter for regnskabsperioden.*
- At de i beretningen for 2010 oplyste data på side 62-63 for de omfattede aktiviteter er dokumenteret og opgjort i overensstemmelse med de under anvendt regnskabspraksis anførte metoder for indregning og måling.*

Den opnåede sikkerhed er begrænset, idet vores arbejde har været begrænset sammenlignet med en revisionsopgave. Vores arbejde har således først og fremmest omfattet forespørgsler, regnskabstekniske analyser af regnskabstal og andre informationer. Vi har endvidere stikprøvevis udført test af data og underliggende dokumentationsmateriale samt kontrol af, om regnskabspraksis er fulgt."

[Københavns Lufthavne A/S 2010A:66].

Ud fra dette ses det, at revisor angiver, at erklæringen er udarbejdet i overensstemmelse med ISAE 3000 / RS 3000, og at erklæringen er med begrænset grad af sikkerhed for de to punkter som er anført i citatet ovenfor. Desuden beskrives revisors udførte arbejde i form af arbejds handlinger som forespørgsler, regnskabstekniske analyser af regnskabstal og andre informationer, samt test af data og underliggende dokumentation på stikprøvebasis. Endvidere har revisors arbejde bestået i en kontrol af, om regnskabspraksis er fulgt.

Revisors konklusion på CSR rapporten for Københavns Lufthavne lyder således:

"Konklusion

Vi er ikke blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at de på side 62-63 anførte ikke-finansielle data er opgjort i overensstemmelse med de anførte kriterier."

[Københavns Lufthavne A/S 2010A:66].

Det ses, at konklusionen er negativt formuleret, idet der er tale om en erklæringsopgave med begrænset grad af sikkerhed.

Herefter indeholder erklæringen sted og dato for underskrift af erklæringen samt revisionsfirmaets navn og revisors underskrift.

5.4.3. Novo Nordisk A/S (RS 3000 samt AA 1000 AS)

Novo Nordisk er en lægemiddelvirksomhed, som formentlig er mest kendt for sine produkter indenfor diabetesbehandling. Virksomheden arbejder desuden indenfor andre områder som blødningsbehandling, væksthormonbehandling og hormonbehandling til kvinder i overgangsalderen. Endvidere har Novo Nordisk udviklingsprojekter indenfor inflammation, fedme og sjældne koagulationsforstyrrelser. Virksomheden beskæftiger mere end 30.000 medarbejdere på verdensplan [Novo Nordisk A/S 2010:26].

Novo Nordisk er medlem af Global Compact og indleverer derfor årligt en fremskridtsrapport hertil. Fremskridtsrapporten kombineres med GRI, således at Novo Nordisk for hvert af de 10 principper i Global Compact relaterer disse til GRI's indikatorer. I Novo Nordisk's årsrapport for 2010 henvises der til fremskridtsrapporten på virksomhedens hjemmeside, samtidig med at der i selve årsrapporten også gives en del ikke-finansiell information. Denne ikke finansielle rapportering er udarbejdet i overensstemmelse med AA 1000 APS, og findes i årsrapporten følgende steder: i ledelsesberetningen, anvendt ikke-finansiell regnskabspraksis samt et ikke finansielt koncernregnskab. Vedrørende disse afsnit afgiver revisor en erklæring efter RS 3000 samt AA 1000 AS med begrænset sikkerhed [Novo Nordisk A/S 2010:94 & 111]. Som beskrevet i afsnit 4.3.4. er der to forskellige typer af AA 1000 AS erklæringer. Erklæringen på Novo Nordisk ikke-finansielle rapportering er udarbejdet som en type 2 erklæring.

Da erklæringen både er afgivet i overensstemmelse med RS 3000 og AA 1000 AS, følges strukturen for en erklæring afgivet efter RS 3000, og hvor det er relevant, er der indsat afsnit som erklæringen skal indeholde i henhold til AA 1000 AS. I det følgende gennemgås erklæringen, med særligt fokus på de punkter som er medtaget i forhold til AA 1000 AS, eftersom punkterne i en erklæring efter RS 3000 er gennemgået i ovenstående afsnit om Københavns Lufthavne.

I overensstemmelse med RS 3000 indeholder erklæringen en overskrift, der klart indikerer, at erklæringen er fra en uafhængig revisor:

"Den uafhængige revisors erklæring om den ikke-finansielle rapportering for 2010".
[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Herefter angives adressaten som følgende: "Til Novo Nordisk A/S' interessenter"

"Til Novo Nordisk A/S' interessenter"

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Dette er både et krav i forhold til RS 3000 samt AA 1000 AS, hvor dette omtales "tiltænkte brugere af erklæringen".

Ifølge AA 1000 AS skal erklæringen indeholde en beskrivelse af indholdet, som er dækket af erklæringen. I forhold til RS 3000 svarer dette til erklæringsemnet. Dette er beskrevet på følgende måde:

"Vi har gennemgået de ikke-finansielle oplysninger i årsrapporten for Novo Nordisk A/S for regnskabsåret 2010 omfattende ledelsespåtegning, ledelsesberetning, anvendt ikke-finansiell regnskabspraksis samt det ikke-finansielle koncernregnskab, s. 2–56, 93–99 og 109. Erklæringsopgaven har desuden omfattet arten og omfanget af Novo Nordisk A/S' indarbejdelse af principperne i AA1000 AccountAbility Principles Standard (AA1000APS(2008)) (involvering, væsentlighed og lydhørhed) med hensyn til interessentdialog."
[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Efter afsnittet om indholdet, har erklæringen et afsnit om kriterierne for udarbejdelsen af rapportering om data, dette er blot en henvisning til anvendt regnskabspraksis for ikke finansielle data, dette er et krav efter RS 3000 såvel som efter AA 1000 AS.

Herefter er henholdsvis ledelsens og erklæringsgivers ansvar beskrevet således:

"Ledelsens ansvar

Novo Nordisk A/S' ledelse er ansvarlig for at udarbejde de ikke-finansielle oplysninger, herunder for at etablere dataindsamling og registrering samt interne kontrolsystemer med henblik på at sikre pålidelig rapportering, specificere acceptable rapporteringskriterier og vælge data, som skal indsamles til de tiltænkte rapportbrugere. Novo Nordisk A/S' ledelse er ligeledes ansvarlig for efterlevelsen af AA1000APS(2008) samt de tre principper involvering, væsentlighed og lydhørhed.

Erklæringsgivers ansvar

Vores ansvar er på grundlag af det udførte arbejde at udtrykke en konklusion om pålideligheden af de ikke-finansielle oplysninger i rapporten. Det er desuden vores ansvar på grundlag af AA1000 Assurance Standard(AA1000AS(2008)) at udtrykke en konklusion om samt at fremsætte anbefalinger vedrørende arten og omfanget af Novo Nordisk A/S' efterlevelse af principperne i AA1000APS(2008)."

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Denne beskrivelse af ansvarsfordelingen mellem ledelsen og erklæringsafgiver er, som tidligere beskrevet, et krav efter både RS 3000 og AA 1000 AS.

Ifølge AA 1000 AS skal erklæringen indeholde en beskrivelse af kompetencer og uafhængighed hos erklæringsafgiver. Dette gøres i erklæringen som følgende:

"Vores ekspertteam besidder kompetencer i relation til erklæringsopgaver vedrørende ikke-finansielle oplysninger. Herudover besidder vores team kompetencer i vurdering af ikke-finansielle oplysninger og bæredygtighedsledelse og er således kvalificeret til som uafhængig part at udføre denne erklæringsopgave. I løbet af 2010 har vi ikke udført arbejde eller ydelser for Novo Nordisk A/S eller andre klienter, som kunne være i modstrid med vores uafhængighed, og endvidere har vi ikke haft ansvar for udarbejdelse af nogen del af denne rapport og er derfor uafhængige som defineret i AA1000AS(2008)."

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Herefter er der i erklæringen et afsnit med overskriften "Omfang, anvendte standarder og kriterier". Heri angives først, at opgaven er tilrettelagt og udført i overensstemmelse med IASE 3000 / RS 3000, med henblik på at opnå begrænset grad af sikkerhed. Desuden beskriver afsnittet, at opgaven også er tilrettelagt og udført i overensstemmelse med AA 1000 AS. Dette er beskrevet således:

"Vi har desuden tilrettelagt og udført vores arbejde på grundlag af AA1000AS(2008), under anvendelse af kriterierne i AA1000APS(2008), med henblik på at udføre en 'Type 2' opgave samt opnå begrænset sikkerhed vedrørende arten og omfanget af Novo Nordisk A/S' efterlevelse af principperne om involvering, væsentlighed og lydhørhed."
[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Det er, som beskrevet i afsnit 4.3.4.3., et krav ifølge AA 1000 AS, at erklæringen indeholder en beskrivelse af, at opgaven er udført i overensstemmelse med AA 1000 AS samt eventuelle andre standarder. Ovenstående citat samt beskrivelsen af, at erklæringen er udført i overensstemmelse med ISAE 3000 / RS 3000 gør tilsammen, at erklæringen lever op til dette krav. Desuden skal det ifølge AA 1000 AS angives hvilken type af erklæring, der er tale om. Som citatet viser, er der her tale om en type 2 erklæring. I henhold til AA 1000 AS skal det endvidere angives om erklæringen afgives med begrænset eller høj grad af sikkerhed. I dette tilfælde ses det jf. ovenstående citat, at der er tale om en erklæring med begrænset sikkerhed.

I henhold til AA 1000 AS skal erklæringen indeholde en beskrivelse af den anvendte metode. I forhold til RS 3000 vil dette være "udført arbejde". Dette afsnit er for erklæringen beskrevet således:

”Metode, fremgangsmåde, begrænsning og arbejdsomfang

Vores arbejde har ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko omfattet:

(i) Forespørgsler vedrørende procedurer og metoder, der skal sikre, at ikke-finansielle rapportering omfatter data fra driften i koncernens forretningsenheder, og at disse data er indarbejdet i overensstemmelse med anvendt regnskabspraksis. Vi har desuden ved besøg i Bagsværd, Gentofte, Kalundborg og Montes Claros samt på baggrund af anmodninger og udvalgt dokumentation vurderet de eksisterende systemer til dataindsamling og registrering samt procedurer til sikring af pålidelig rapportering.

(ii) Forespørgsler til og interviews med direktionsmedlemmer, medarbejdere i afdelingen for bæredygtighedsledelse og den ansvarlige ledelse for forskellige funktioner i koncernen vedrørende Novo Nordisk A/S’ efterlevelse af principperne om involvering, væsentlighed og lydhørhed, herunder ledelsens engagement i principperne, tilstedeværelsen af systemer og procedurer til at understøtte, at principperne efterleves og forankres på koncernniveau.”

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Heri gives der en beskrivelse af, at der er foretaget forespørgsler for at sikre, at den ikke finansielle rapportering indeholder data fra driften, og at disse er indarbejdet i overensstemmelse med anvendt regnskabspraksis. Endvidere er der foretaget en vurdering af selskabets eksisterende systemer til dataindsamling og registrering samt af de procedurer, der findes til at sikre en pålidelig måling. Revisors arbejde har desuden omfattet forespørgsler og interviews med forskellige personer i organisationen vedrørende efterlevelsen og implementeringen af AA 1000 APS principperne om involvering, væsentlighed og lydhørhed.

Ifølge AA 1000 AS skal erklæringen beskrive eventuelle begrænsninger i forhold opgaven. Dette er ikke direkte angivet, men af overskriften til ovenstående citat fremgår det, at det pågældende afsnit skulle omtale begrænsninger. Når der ikke direkte står noget om begrænsninger, kan det selvfølgelig skyldes, at der ikke foreligger sådanne. Det kan også skyldes, at man indirekte beskriver de begrænsninger, der naturligvis er ved en opgave med begrænset sikkerhed. Ved at beskrive, at arbejdshandlingerne altovervejende har bestået af forespørgsler og interviews, fortæller man på den måde indirekte brugeren af erklæringen, at der er visse begrænsninger, og at sikkerheden er en anden, end hvis der var foretaget yderligere arbejdshandlinger.

Det næste afsnit i erklæringen er konklusionen. Denne er følgende:

Konklusion

"Vi er på grundlag af vores gennemgang ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at de ikke-finansielle oplysninger i Novo Nordisk A/S' årsrapport for 2010 (s. 2–56, 93–99 og 109) indeholder væsentlig fejlinformation og ikke er præsenteret i overensstemmelse med den anvendte ikke-finansielle regnskabspraksis.

Vi er desuden ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at Novo Nordisk A/S ikke efterlever principperne i AA1000APS(2008)."

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Som det ses, er konklusionen delt op i to dele. Første del af konklusionen gives i forhold til RS 3000, og siger, at revisor ikke er blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at de ikke finansielle oplysninger indeholder væsentlig fejlinformation, og ikke er præsenteret i overensstemmelse med den anvendte regnskabspraksis. Anden del af konklusionen gives i forhold til AA 1000 AS, heri anføres det, at revisor ikke er blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at Novo Nordisk A/S ikke efterlever principperne i AA 1000 APS.

Ifølge AA 1000 APS skal der både gives en erklæring som ovenstående, vedrørende overholdelsen af AA 1000 APS principperne, og eftersom det er en type 2 erklæring, skal der ligeledes gives en konklusion vedrørende pålideligheden af den valgte performanceinformation. Erklæringen på Novo Nordisk A/S' ikke finansielle rapportering indeholder dog ikke nogen konklusion vedrørende pålideligheden af den valgte performanceinformation²⁶.

AA 1000 AS foreskriver endvidere, at observationer og/eller anbefalinger vedrørende overholdelsen af de tre AA 1000 APS principper skal gives i erklæringen. Dette gøres således:

²⁶ En sådan konklusion er f.eks. at finde i erklæringen på A.P. Møller – Mærsk gruppens bæredygtighedsrapport både for 2009 og 2010. Den danske formulering fremgår imidlertid kun i 2009 rapporten, og lyder således: *"Derfor konkluderer vi, i overensstemmelse med kravene til en type 2-opgave med moderat sikkerhed, at de specificerede dataresultater, der er fremlagt i rapporten, generelt er pålidelige."* [A.P. Møller – Mærsk gruppens bæredygtighedsrapport 2009:10].

"Observationer og anbefalinger

I henhold til AA1000AS(2008) skal vi medtage observationer og anbefalinger til forbedringer i relation til efterlevelse af principperne i AA1000APS(2008):

Involvering

Novo Nordisk A/S' ledelse er stærkt engageret i interessentinvolvering og -engagement. Selskabet har desuden etableret systemer og processer til sikring af løbende kortlægning af relevante interessenter samt en struktureret og systematisk metode til sikring af, at forhold af interesse for samt krav og forventninger fra interessenterne inddrages på koncernniveau.

Vi anbefaler, at Novo Nordisk A/S fortsætter arbejdet med at sikre en systematisk og struktureret fremgangsmåde i forhold til principperne i AA1000APS(2008) på lokalt niveau.

Væsentlighed

Novo Nordisk A/S' ledelse tager systematisk væsentlighedsprincippet i betragtning i forbindelse med beslutninger vedrørende bæredygtighed på ledelsesniveau. Selskabet har desuden en række relevante ledelsesorganer, hvori væsentligheden af bæredygtighedsforhold løbende drøftes, evalueres og fastlægges.

Vi anbefaler, at de processer og kriterier, der anvendes ved vurderingen af væsentligheden af ikke-finansielle forhold, formaliseres og dokumenteres for at sikre en ensartet proces.

Lydhørhed

Novo Nordisk A/S har forpligtet sig til at være lydhør over for interessenter, som det klart fremgår af det brede udsnit af medier, fora og kommunikationskanaler, der anvendes af Novo Nordisk A/S til kommunikation om bæredygtighedsforhold.

Vi har ingen anbefalinger i relation til lydhørhed."

[Novo Nordisk A/S 2010:111].

Ud fra ovenstående fremgår revisors observationer og anbefalinger for hvert af de tre principper i AA 1000 APS. Vedrørende involvering ses det, at revisor mener, at Novo Nordisk A/S' ledelse arbejder engageret og systematisk i forhold til at sikre, at dette princip efterleves. Revisors anbefaling er, at virksomheden

fortsætter dette arbejde. Revisor mener også at princippet om væsentlighed tages i betragtning, men anbefaler dog at arbejdet hermed formaliseres og dokumenteres for at sikre en ensartet proces. I forhold til det sidste princip skriver revisor blot, at Novo Nordisk A/S har forpligtet sig til at være lydhør overfor interessenterne. Revisor har ingen anbefalinger i relation til dette princip.

Virksomheden kan selvfølgelig have glæde af, at revisor på denne måde beskriver sine observationer og giver sine anbefalinger til, hvordan virksomheden bør arbejde videre med hvert af de tre principper. Desuden er det interessant for virksomhedens interessenter, at få en uafhængig tredjeparts vurdering af hvor virksomheden er i sit arbejde med AA 1000 APS principperne.

Afsnittet om observationer og anbefalinger gør det tydeligt, at erklæringen er udarbejdet efter en standard, som er specifikt tiltænkt erklæringer på CSR rapporter, nemlig AA 1000 AS.

Til sidst i erklæringen angives dato og sted for erklæringsafgivelsen samt navnet på erklæringsafgiver, som er krav i henhold til både RS 3000 og AA 1000 AS.

5.4.4. Koninklijke Ahold N.V. (Nivra 3410)

Koninklijke Ahold N.V. er en stor international supermarkedskoncern, med hovedsæde i Amsterdam, Holland. Virksomheden har en lang række datterselskaber i Europa og USA. Ved udgangen af 2010 havde virksomheden 2.970 butikker og 213.000 medarbejdere samt en omsætning på 29,5 mia. € [Koninklijke Ahold N.V. 2010:3].

Aholds CSR rapport for 2010 er aflagt i henhold til Global Compact samt GRI. I rapporten beskrives Koninklijke Ahold N.V.'s fokusområder indenfor CSR som er:

- Sund livsstil (healthy living)
- Bæredygtig handel (Sustainable trade)
- Klimaindsats (Climate action)
- Engagement i samfundet (Community engagement)
- Medarbejdere (Our people)

[Koninklijke Ahold N.V. 2010:3].

For hvert af de fem fokusområder beskrives virksomhedens ambitioner på området, konkrete mål, handlinger og resultater i 2010 samt konkrete data vedrørende området.

Der gives sidst i rapporten en opstilling af GRI indikatorerne samt principperne, for hver indikator og princip er der en henvisning til det sted i rapporten, som beskriver netop dette punkt.

Koninklijke Ahold N.V. har valgt at få en erklæring på deres CSR rapport, der er udarbejdet i overensstemmelse med NIVRA 3410N. Erklæringen har overskriften

"Independent limited assurance report on Ahold's Corporate Responsibility Report"
[Koninklijke Ahold N.V. 2010:71].

Denne overskrift ligner overskriften på erklæringen på Nono Nordisk's ikke-finansielle rapportering, som beskrevet ovenfor. Overskriften fortæller, at erklæringen gives af en uafhængig tredje part, at den gives med begrænset grad af sikkerhed, og at den omhandler Koninklijke Ahold N.V.'s Corporate Responsibility Report.

Efter overskriften er adressaten angivet som følgende:

"To: Shareholders, Supervisory Board and Corporate Executive Board and other stakeholders of Koninklijke Ahold N.V."
[Koninklijke Ahold N.V. 2010:71].

Her ses det, at de tiltænkte brugere af erklæringen er dem, der har økonomisk interesse i virksomheden såvel som andre interessenter, altså både "shareholders" og "stakeholders".

Herefter indeholder erklæringen en angivelse af erklæringsemnet, som naturligvis er Koninklijke Ahold N.V.'s Corporate Responsibility report for 2010.

Det næste afsnit i erklæringen er beskrivelsen af ansvarsfordelingen mellem revisor og den ansvarlige part. Disse punkter er, ligesom ovenstående indhold i erklæringen, krav i forhold til NIVRA 3410. Først beskrives den ansvarlige parts ansvar således:

“Management’s responsibility

Management is responsible for the preparation of the Corporate Responsibility Report in conformity with the Sustainability Reporting Guidelines (G3) of the Global Reporting Initiative. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation of the Corporate Responsibility Report that is free from material misstatement, whether due to fraud or error, selecting and applying appropriate criteria and making estimates that are reasonable in the circumstances. The scope of the Corporate Responsibility Report is subject to management’s selection of goals, key performance indicators and reporting principles applied, which are set out under Scope of reporting, Process and CO2 conversion factors, Data revisions, and GRI and Global Compact in this report.”

[Koninklijke Ahold N.V. 2010:71].

Dette afsnit beskriver således, at ledelsen har ansvaret for udarbejdelse af CSR rapporten. Udover ledelsens ansvar beskrives kriterierne også, som i dette tilfælde er GRIs rapporterings vejledning. Det er som beskrevet i afsnit 4.3.5.3. et krav, at en erklæring efter NIVRA 3410 indeholder en beskrivelse af de anvendte kriterier.

Herefter beskrives revisors ansvar som følgende:

“Auditor’s responsibility

“Our responsibility is to express a limited assurance conclusion on the Corporate Responsibility Report based on our engagement. We conducted our engagement in accordance with Dutch law, including Standard 3410N “Assurance engagement relating to Corporate Responsibility Reports”. This requires that we comply with ethical requirements and plan and perform the engagement to obtain limited assurance about whether the Corporate Responsibility Report is free of material misstatement.”

[Koninklijke Ahold N.V. 2010:71].

Her ses det, at revisors ansvar er, at give en erklæring med begrænset grad af sikkerhed udarbejdet efter NIVRA 3410N. Som tidligere beskrevet, er det et krav, at det fremgår af erklæringen, at den er udarbejdet i overensstemmelse med standarden.

Erklæringen indeholder herefter en passage om, hvad det vil sige, at opgaven er udført med begrænset grad af sikkerhed, og at omfanget af de udførte arbejdshandlinger er væsentligt mindre, end hvis der var tale om en opgave med høj grad af sikkerhed. De konkrete arbejdshandlinger beskrives således:

“Our procedures on this engagement included:

- Conducting interviews with senior management responsible for Corporate Responsibility at Ahold;*
- Assessing the company’s stated application level according to GRI’s guidelines;*
- Performing analytical review procedures;*
- Inspecting internal and external documentation and verifying to what extent these documents and data support the information included in the Corporate Responsibility Report;*
- Evaluating whether the information presented in the Corporate Responsibility Report is in line with our overall knowledge of Corporate Responsibility at Ahold.”*

[Koninklijke Ahold N.V. 2010:71].

Det udførte arbejde er også et punkt, som ifølge NIVRA 3410N skal beskrives i erklæringen. Som ovenstående citat fortæller, har revisor foretaget følgende arbejdshandlinger: interviewet de ledende medarbejdere, som er ansvarlig for virksomhedens CSR, vurderet det anvendelsesniveau i forhold til GRI²⁷, som virksomheden hævder, at udarbejde sin redegørelse efter, udført analytiske handlinger, eftersat intern og ekstern dokumentation og verificeret hvorvidt disse data understøtter informationen i CSR rapporten samt vurderet om informationen i CSR rapporten er i overensstemmelse med revisors overordnede viden om CSR hos Ahold.

Herefter skriver revisor, at opgaven er udført af et team, som har kompetencer indenfor assurance og bæredygtighed.

²⁷ De forskellige anvendelsesniveauer af GRI er beskrevet i afsnit 4.2.3.4.

Afsnittet afsluttes med at revisor skriver, at det opnåede bevis er tilstrækkeligt og egnet til at kunne danne grundlag for konklusionen, som er følgende:

“Conclusion

On the basis of the procedures we have performed nothing has come to our attention that causes us to believe the Corporate Responsibility Report for the year 2010 is not prepared, in all materia respects, in accordance with the Sustainability Reporting Guidelines (G3) of the Global Reporting Initiative.”

[Koninklijke Ahold N.V. 2010:72].

Da der jo er tale om en opgave med begrænset grad af sikkerhed, er erklæringen negativt formuleret. Det angives, at revisor ikke er blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at tro, at rapporten ikke i al væsentlighed er uarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier.

Efter konklusionen angives det, at erklæringen ikke dækker sammenligningstal fra 2008, da revisor ikke udarbejdede nogen erklæring på regnskabet for dette år.

Erklæringen afsluttes med sted, navn og dato, som også er punkter der er påkrævet, at en erklæring efter NIVRA 3410N skal indeholde.

5.4.5. opsamling på cases vedrørende erklæringer

De virksomheder, der er beskrevet i ovenstående cases, har alle valgt en forretningsdrevet strategi i forhold til deres CSR arbejde. Dette ses ved, at virksomhederne hver især fokuserer på de områder indenfor CSR, som er relevante for dem f.eks. har Genmab ”etik i forbindelse med prækliniske og kliniske forsøg”, mens Ahold bl.a. har ”Sund livsstil” som fokusområder.

De erklæringer, der er udarbejdet på CSR rapporter i ovenstående cases, lever i det væsentligste op til de krav der er i de pågældende erklæringsstandarder, som beskrevet i afsnit 4.3.

Når man sammenligner de forskellige erklæringer, er det umiddelbart erklæringen efter AA 1000 AS der skiller sig mest ud i forhold til de andre. Der hvor det ses tydeligst er, at denne erklæring indeholder revisors observationer og anbefalinger i forhold til hvert af de tre AA 1000 APS principper. Selvom NIVRA 3410N ligesom AA 1000 AS er en standard, der er specifikt designet til erklæringer på CSR rapporter, skiller erklæringen i den ovenstående case om Ahold sig ikke væsentligt ud med hensyn til indholdet i erklæringen i forhold til erklæringen efter RS 3000, som i ovenstående er illustreret med casen om Københavns

Lufthavne. Som beskrevet i afsnit 4.3.5. tager NIVRA 3410N udgangspunkt i ISAE 3000, og det er derfor ikke unaturligt at de to erklæringer er så ens i deres indhold.

5.5. Delkonklusion

CSR rapporteringen fra 2009 bærer generelt præg af, at det er første år hvor lovkravet i ÅRL § 99 a er gældende. Både de omfattede virksomheder i KPMG's samt Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse medtager alle på et eller andet plan oplysninger omkring deres arbejde med CSR i deres ledelsesberetning. Dog har langt de fleste virksomheder ikke medtaget alle de pligtige oplysninger i forhold til lovkravet. Det konstateres, at de børsnoterede virksomheder i KPMG's undersøgelse er længst fremme i forhold til at opfylde flest mulige krav sammenlignet med de af Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse omfattede virksomheder, som også udgøres af store klasse C virksomheder. Det skyldes sjældent modvillighed fra virksomhedernes side, men blot manglende erfaring og rutine.

De store klasse C virksomheder i Danmark har ikke gjort stor brug af de internationale standarder. Mange finder inspiration i brugen af indikatorer, uden nødvendigvis at tilslutte sig GRI. En mindre del finder inspiration i internationale principper som Global Compact. Tendensen er dog, at der er flest som faktisk har tilsluttet sig denne, eller har til hensigt at gøre dette.

Anderledes ser det ud på internationalt plan. Her anvender virksomhederne i stor grad de internationale standarder. Langt størstedelen anvender GRI efterfulgt af Global Compact.

Der er taget udgangspunkt i fire cases til belysning af, hvorledes henholdsvis ÅRL § 99 a og de tre internationale rapporteringsstandarder er anvendt i praksis.

Det illustreres at Lego Group formår at opfylde lovkravet i ÅRL § 99 a, i kraft af at de først og fremmest har oplyst i årsrapportens ledelsesberetning, at de har offentliggjort en særskilt Progress Report på koncernens hjemmeside. Derudover er Lego Group tilsluttet Global Compact, og dette faktum udløser også, at koncernen ikke nødvendigvis behøver at oplyse om deres politikker for samfundsansvar i ledelsesberetningen.

Toms Gruppen A/S har valgt at benytte sig af principperne i Global Compact. Dette udmønter sig i en flot CSR rapport som tydeligt indikerer, at der tages udgangspunkt i de ti principper. Selvom de ti principper ikke er benyttet slavisk, har brugen af Global Compact bevirket, at Toms Gruppen A/S CSR rapport virker meget omstændig. Desuden har Toms Gruppen A/S tilsluttet sig diverse initiativer, som øger troværdigheden af de ellers bløde og ikke målbare emner, der medtages i deres rapportering. Brugen af den internationale standard GRI er vist ved hjælp af virksomheden Bavarian Nordic's CSR rapport. Bavarian Nordic har ikke officielt tilsluttet sig GRI, men oplyser positivt, at de tager udgangspunkt i denne.

Deres CSR rapportering bærer tydelige præg af, at der er lagt en del arbejde i at beslutte, hvilke emner der er relevante for virksomheden at medtage i deres CSR rapport, hvilket netop er hovedessensen i GRI.

Bavarian Nordic's emner er præsenteret på en struktureret og let tilgængelig måde, hvilket gør rapporten overskuelig og gennemskuelig. Dette bevirker, at den ligeledes er mulig at sammenholde med efterfølgende års CSR rapporteringer.

De tre principper om involvering, væsentlighed samt lydhørhed overfor en virksomheds interessenter som udgør kernen i AA 1000 APS, er efterlevet i A.P. Møller – Mærsk Groups CSR rapport. Dette er en meget omfattende rapport i kraft af koncernens størrelse og mange forretningsområder. AA 1000 APS er med til at anskueliggøre koncernens interessenttilgang og giver et indblik i, hvorledes overvejelserne omkring denne tilgang er foretaget.

Ved nærmere kig på brugen af erklæringer på CSR rapporter konstateres det, at de danske børsnoterede virksomheder ikke i overvejende grad drager nytte af ekstern verifikation. Ud af de ganske få virksomheder som har fået lavet en erklæring på deres CSR rapport, har langt de fleste valgt at få denne udarbejdet efter RS 3000 og nogle i kombination med AA 1000 AS.

Hertil konstateres det, at tendensen er, at såfremt der afgives en erklæring på CSR rapporten, gives den med begrænset grad af sikkerhed.

Eftersom det er et meget begrænset antal virksomheder, som vælger at få tilført en erklæring til deres CSR rapport, øges relevansen af at kigge nærmere på revisors udtalelse om ledelsesberetningen. Det viser sig, at der er et lille antal virksomheder, som ikke efterlever det helt basale krav om oplysning af virksomheden politikker omkring samfundsansvar mv. i ledelsesberetning jf. i ÅRL § 99 a. I disse tilfælde er det revisors pligt at omtale manglen i sin udtalelse om ledelsesberetning, men dette er ikke sket.

Ligesom brugen af internationale rapporteringsstandarder er illustreret ved hjælp af cases, er brugen af erklæringsstandarder ligeledes belyst herved.

Casen om Genmab er medtaget for at vise, hvordan en revisors udtalelse om ledelsesberetningen udfærdiges i det tilfælde, hvor virksomheden vælger ikke at få en særskilt erklæring på CSR rapporten.

Casen viser, at Genmab har overholdt de indholdsmæssige krav i ÅRL § 99 a, og at revisor derfor intet har at skulle påpege.

For at illustrere anvendelsen af RS 3000 har vi anvendt Københavns Lufthavne A/S' CSR rapport.

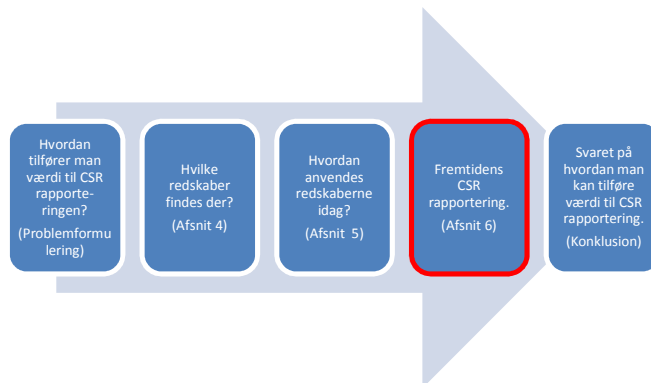
Københavns Lufthavne A/S har valgt at tilføre deres CSR rapport en erklæring med begrænset grad af sikkerhed udarbejdet efter RS 3000. Erklæringen indeholder i det væsentligste de punkter som er krævet ifølge RS 3000.

Erklæringen på Novo Nordisk A/S' ikke-finansielle rapportering viser, hvordan RS 3000 kan anvendes i kombination med AA 1000 AS. Erklæringen er bygget op efter de indholdsmæssige krav til RS 3000, og hvor det er relevant, er der tilføjet punkter som er nødvendige i forhold til AA 1000 AS. Denne erklæring indeholder ligeledes de væsentligste punkter, som er krævet efter de to standarder. Der mangler dog en konklusion vedrørende pålideligheden af den valgte performanceinformation, som ellers er et krav ved en AA 1000 AS type 2 erklæring. Det ses ud fra casen, hvordan en erklæring efter AA 1000 AS skiller sig ud, ved at medtage observationer og anbefalinger i relation til de tre principper i AA 1000 APS: Involvering, væsentlighed og lydhørhed.

Anvendelsen af den hollandske standard NIVRA 3410N illustreres ved erklæringen på Koninklijke Ahold N.V.s' CSR rapport. Erklæringen vurderes at opfylde de indholdsmæssige krav, der stilles ifølge standarden, og udgør således et eksempel på hvordan en erklæring, som er udarbejdet efter en specifik standard til bæredygtighedsrapportering kan se ud.

6. Fremtidens CSR rapportering

I nedenstående afsnit vil vi først redegøre for, i hvilken retning udviklingen indenfor CSR rapportering går. Dette vil vi gøre ud fra forskellige kilder, samt ud fra vores egen vurdering af i hvilken retning udviklingen går. Dernæst vil vi i afsnit 6.2. give vores bud på, hvordan den mest optimale CSR rapport bør udarbejdes. Nedenstående figur viser, hvor i projektet indeværende afsnit er placeret.



6.1. I hvilken retning går udviklingen?

Der er ingen tvivl om, at der indenfor CSR rapportering sker en stor udvikling i disse år. Med indførslen af ÅRL § 99 a er det, som tidligere beskrevet, blevet lovpligtigt for store klasse C virksomheder samt klasse D virksomheder at rapportere om deres samfundsansvar. Som det fremgår af afsnit 5.1. er langt de fleste virksomheder kommet godt i gang med at rapportere om deres samfundsansvar. Men, som vi også tidligere har beskrevet, er der dog plads til forbedringer, eksempelvis viste Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse for 2009, at det ikke var alle virksomhederne, der rapporterede på alle de tre punkter, som der kræves i forhold til loven²⁸. I de tilfælde, der er dækket af undersøgelsen, hvor lovkravet ikke er opfyldt til fulde, har revisor undladt at udtale sig om den manglende efterlevelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen valgte derfor at præcisere, at det skal betragtes som en væsentlig mangel, hvis virksomheden enten ikke forholder sig til lovkravet, eller undlader at forholde sig til alle tre dimensioner [Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010:13]. Hvorvidt virksomhederne er blevet bedre til at rapportere om alle tre punkter, og om revisor i tilfælde af mangler har påpeget dette i sin udtalelse om ledelsesberetningen i årsrapporterne for 2010, er svært at udtale sig om i skrivende stund, idet fristen for indsendelse af årsrapporter for 2010 endnu ikke er udløbet, og der foreligger derfor heller ikke undersøgelser, der kan give et repræsentativt billede af dette endnu. Eftersom 2009 var første år, efter lovkravets indførsel, må det dog formodes, at både virksomhederne og revisorer har forholdt sig til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

²⁸De tre punkter er beskrevet i afsnit 4.2.1.

præcisering. Samtidig er det naturligt, at rapporteringen vil udvikle sig efterhånden som virksomhederne opnår en større erfaring indenfor området.

I fremtiden forventes det, at der vil komme en øget anvendelse af rapporteringsstandarderne. Dette hænger sammen med, at indførelsen af ÅRL § 99 a giver virksomhederne et behov for at få struktureret deres udarbejdelse af CSR rapporten, hvilket kan gøres ved anvendelse af de internationale rapporteringsstandarder. Hvorvidt det er Global Compact, GRI eller AA 1000 APS, der vil blive anvendt afhænger af den enkelte virksomheds behov og ressourcer til at sætte sig ind i de forskellige standarder. Som beskrevet i afsnit. 5.1.6. er der i dag en del danske virksomheder, der har tilsluttet sig Global Compact, mens kun en mindre del af de danske virksomheder, har tilsluttet sig GRI. Det forventes at flere danske virksomheder i de kommende år vil tilslutte sig Global Compact, mens de virksomheder, der har ressourcerne hertil, vil tilslutte sig GRI. Anvendelsen af AA 1000 APS forventes ligeledes at få en større udbredelse, efterhånden som virksomhederne får behov for at få struktur på interessentinddragelsen i CSR arbejdet.

Det forventes, at der i fremtiden vil komme større fokus på troværdigheden af CSR rapporter. Dette skyldes bl.a. at virksomheder, som ikke fremstår som troværdige, hurtigt vil komme i mediernes søgelys. Desuden vil virksomhederne formentlig, som en konsekvens af CSR tankegangen, efterspørge en troværdig CSR rapportering hos deres leverandører. Et øget fokus på troværdigheden i CSR rapporteringen vil medføre, at flere vælger at få deres CSR rapport forsynet med en erklæring. Desuden kan en erklæring på CSR rapporteringen være med til at sende et signal til omverdenen om, at virksomheden prioriterer CSR arbejdet højt, og er villige til at give omverdenen et indblik i arbejdet. Internt kan virksomheden desuden bruge erklæringen som en slags hjælp til selvhjælp, idet en uafhængig tredjepart kan være med til at kaste lys over eventuelle forbedringer af CSR arbejdet, og på den måde give en øget refleksion og bevidsthed omkring CSR arbejdet [Mogensen 2010:534].

På nuværende tidspunkt udarbejdes de fleste erklæringer på CSR rapporter med begrænset grad af sikkerhed. Det vurderes ikke, at virksomhederne indenfor de nærmeste år vil gå over til, at få udarbejdet erklæringer med høj grad af sikkerhed. Dette begrundes med, at der for det første, er mange virksomheder som i dag vælger ikke at få udarbejdet en erklæring på CSR rapporten, dermed vil første skridt for disse virksomheder være at få udarbejdet en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. For det andet, vil det, alt andet lige, være forbundet med større omkostninger for virksomhederne at få udarbejdet en erklæring med høj grad af sikkerhed, da dette vil betyde flere og mere omfattende arbejdshandlinger for revisor.

6.2. Hvordan opnås den mest optimale CSR rapportering?

6.2.1. Hvordan opnås den bedst mulige rapportering?

Global Compact, GRI og AA 1000 APS er alle tre standarder til rapportering af CSR. Hovedformålet med dem alle er at hjælpe og guide virksomheder, som enten er pålagt at skulle aflægge redegørelse for samfundsansvar eller som blot ønsker at rapportere på frivillig basis, igennem processen på den mest optimale måde. De tre standarder har hver deres tilgangsmåde til rapporteringen, hvilket gør dem forskellige men alligevel med det samme udgangspunkt nemlig at bidrage til struktureringen af virksomhedernes CSR rapportering.

Alle tre standarder har det til fælles, at virksomheder kan vælge at tilslutte sig en eller flere af disses principper og regelsæt. Dette vil betyde, at virksomheden forpligtiger sig til at overholde de udstukne retningslinjer, men tilfører derved til gengæld også CSR rapporten værdi og troværdighed.

Vores umiddelbare opfattelse var, at hvis en virksomhed havde valgt at tilslutte sig, eller bare lade sig inspirere af en af de anførte standarder, ville virksomheden på den måde kunne tilføre CSR rapporten værdi og dermed mere troværdighed.

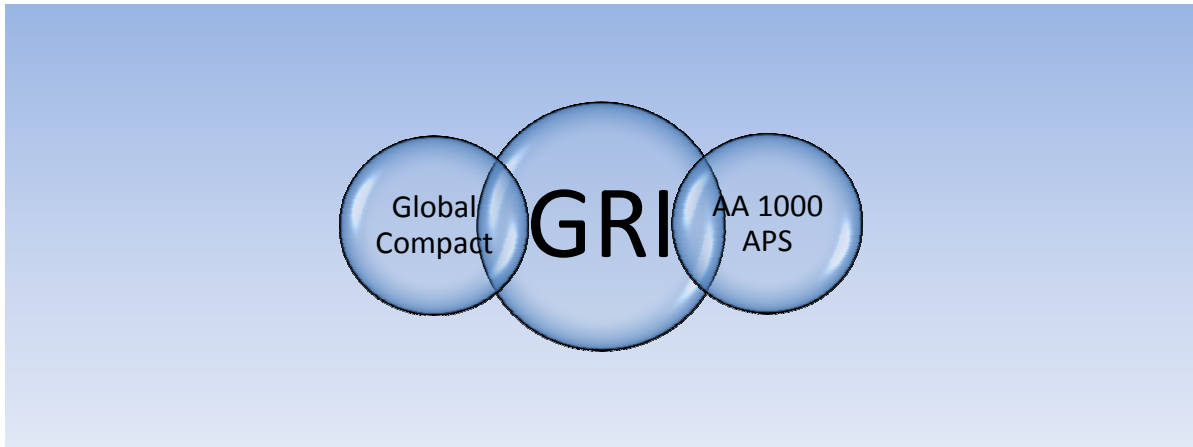
Dog må det konstateres, at en virksomhed som har kapacitet og ressourcer til, at forholde sig til flere standarder i samme CSR rapportering, kan forøge værdien i deres CSR rapport yderligere. Dette begrundes med, at standarderne blandt andet har forskellige tilgangsvinkler og værdigrundlag.

Global Compact tager altoverskyggende udgangspunkt i de 10 overordnede principper/emner som virksomhederne skal forholde sig helt eller delvist til, men standarden har ingen præferencer til hvorledes virksomheden skal forholde sig til disse.

AA 1000 APS er lige modsat Global Compact. AA 1000 APS udstikker ikke specifikke emner som virksomheden skal rapportere omkring, men der imod fremlægger den instrumenter til, hvorledes disse emner kan udpeges, nemlig ved et samspil med virksomhedens interesser.

Efter vores overbevisning kan GRI overlappe de to øvrige standarder. Med dette menes, at GRI udstikker både retningslinjer for hvordan virksomheden kan vælge at rapportere, herunder de i afsnit 4.2.3. beskrevet principper og indikatorer som hjælper med at finde de for virksomhedens mest værdifulde specifikke rapporteringsemner. Samtidig har GRI en overordnet holdning til, hvilke oplysninger der skal medtages som standard under hvert emne som virksomheden har valgt forholde sig til. Altså hjælper GRI både til emneudvælgelsen og til hvad der reelt skal tages stilling til i selv CSR rapporten.

Overlappningen kan illustreres ved hjælp af nedenstående figur.



[Egen tilvirkning]

Den tydeligste forskel ligger sandsynligvis i hver standards detaljeringsgrad. Igen er Global Compact mere som et idekatalog i forhold til EMNER virksomheder kan rapportere efter. Hvordan virksomheden skal gøre dette, er op til den enkelte virksomhed selv.

AA 1000 APS er også meget generel, men ikke i forhold til emner der kan rapporteres omkring, men til gengæld omkring selve TILGANGEN til CSR rapporteringen.

GRI er meget specifik i forhold til både emner og tilgang.

At anvende alle tre standarder vil efter vores mening ikke være den optimale løsning. Dette begrundes med, at virksomheden i det tilfælde skal rumme et utroligt overblik, og derudover skal virksomheden være villig til at koste maksimale midler i form af menneskelige, tidsmæssige samt økonomiske ressourcer i CSR rapporteringen. Dette vil ikke være givtigt i de fleste virksomheders tilfælde.

Desuden finder vi det heller ikke hensigtsmæssigt at anvende flest mulige standarder blot for anvendelsens skyld. Vores mening er, at den enkelte virksomhed skal vælge at rapportere efter den eller de standarder, som passer bedst til den enkelte med andre ord at rapporteringen skal være forretningsdrevet.

6.2.2. Skal CSR rapporten forsynes med en erklæring?

Som tidligere beskrevet, er det for danske virksomheder ikke lovpligtigt at få lavet en erklæring på deres CSR rapportering. Årsregnskabsloven foreskriver som bekendt kun, at revisor foretager et konsistentstjek mellem ledelsesberetningen, herunder CSR rapporteringen, og regnskabet.

For at øge troværdigheden af CSR rapporten kan virksomhederne derfor vælge at få forsynet denne med en erklæring. Vi mener, at en erklæring kan tilføre værdi til selve CSR rapporteringen, idet det signalerer troværdighed, at virksomheden er villig til lade revisor gennemgå CSR arbejdet. De arbejdshandlinger revisor skal foretage forud for afgivelse af en erklæring, vil ligeledes kunne give værdi til virksomheden, idet disse kan være med til at afdække eventuelle fejl og mangler i CSR rapporteringen, som virksomheden således får mulighed for at rette.

Som det er beskrevet i afsnit 4.3.7., indeholder de beskrevne erklæringsstandarder mange af de samme planlægningsaktiviteter og arbejdshandlinger. Selve indholdet i erklæringerne vil også rumme mange af de samme elementer, uanset hvilken af de beskrevne standarder, den udarbejdes efter. Af afsnit 5.3.3. fremgår det, at langt den mest anvendte standard er RS 3000 evt. kombineret med AA 1000 AS. Disse to standarder har hver deres styrker og svagheder. For RS 3000 gælder det, at den har sin oprindelse i revisorverdenen, denne vil derfor være velkendt for revisor, hvilket ses som en stor fordel, standarden er dog meget bred, da den jo ikke kun skal kunne anvendes i forhold til CSR rapporter. I modsætningen hertil er AA 1000 AS meget konkret i forhold til erklæringer på CSR rapporter udarbejdet efter AA 1000 APS principperne. Dette har den styrke, at en erklæring efter denne standard vil være meget specifik og f.eks. indeholder observationer og anbefalinger i forhold til hvert af de tre principper involvering, væsentlighed og lydhørhed. Dette ser vi som en fordel, idet brugeren af erklæringen får et meget konkret indblik i revisors indtryk af virksomhedens CSR arbejde. Omvendt har AA 1000 AS ikke den oprindelse i revisorverdenen som RS 3000 har.

Ved at få en erklæring, der er udarbejdet efter RS 3000 i kombination med AA 1000 AS, kan man opnå en erklæring som både har udgangspunkt i revisorverdenen samtidig med at man opnår en grundig beskrivelse af revisors syn på virksomhedens CSR arbejde. Dette mener vi giver værdi både for virksomheden og for brugerne af erklæringen.

Når ISAE 3410 vedtages vil denne formentlig også give god værdi til CSR rapporteringen. Som beskrevet i afsnit 4.3.6. vedrører denne standard kun en del af området, nemlig emission af drivhusgasser. Til gengæld er standarden meget specifik på dette område, og vil kunne give revisor et godt værktøj til at håndtere dette område. Idet emission af drivhus gasser er noget af det, der er meget fokus på både fra politisk side, fra virksomhedernes side og fra mediernes side, er denne standard særdeles relevant. Når standarden vedtages, vil man kunne forestille sig erklæringer der udarbejdes i kombination af ISAE 3410 og AA 1000 AS, således vil virksomheden kunne opnå en erklæring der direkte forholder sig til CO₂ regnskabet, samtidig med at de andre aspekter ved CSR opfanges gennem brugen af AA 1000 AS.

Alt i alt mener vi, at virksomheder både af interne og eksterne hensyn kan tilføre værdi til deres CSR rapportering, ved at få forsynet denne med en erklæring.

7. Konklusion

I indeværende speciale har vi overordnet valgt at beskæftige os med de danske virksomheders CSR rapportering. Herunder har vi fundet det interessant at se nærmere på, hvorledes CSR rapporter udarter sig i forhold til den gældende lovgivning, samt de standarder der findes for rapportering og erklæring på CSR rapporter.

Eftersom den gældende lovgivning er forholdsvis ny, indført i 2009, er CSR området temmelig uberørt. Dette, sammenholdt med formuleringen af ÅRL § 99 a, gør, at vi har fundet det interessant at se på nedenstående problemformulering.

- Hvordan kan man tilføre værdi til CSR rapporteringen?

For at komme frem til svaret på denne problemformulering, har vi i afsnit 4 beskrevet de forskellige redskaber, der findes til udarbejdelse af CSR rapporter. De standarder, vi har fundet mest relevante indenfor selve rapporteringen af CSR, er Global Compact, GRI samt AA 1000 APS. Udover disse standarder har vi i dette afsnit beskrevet kravene i ÅRL § 99 a. Endvidere har vi i afsnit 4 beskrevet de standarder, der findes til udarbejdelse af erklæringer på CSR rapporter. Her har vi valgt at beskæftige os med RS 3000, AA 1000 AS, NIVRA 3410 og ISAE 3410 ED idet, vi mener, at dette er de væsentligste standarder til erklæringer på CSR rapporter. Gennem beskrivelsen af de forskellige standarder til rapportering og erklæring mener vi, at vi har anskueliggjort de instrumenter, hvormed man kan tilføre værdi til CSR rapporteringen.

Efter at have kortlagt de forskellige redskaber, der findes i forhold til at tilføre værdi til CSR rapporteringen, har vi i afsnit 5 set nærmere på, hvordan praksis udarter sig. Dette har vi gjort ved at tage udgangspunkt i tre undersøgelser fra henholdsvis KPMG og Økonomi- og Erhvervsministeriet.

Ifølge Økonomi- og Erhvervsministeriets undersøgelse viser det sig, at kun godt og vel 1/3 af virksomhederne opfylder alle kravene i ÅRL § 99 a. Af undersøgelserne fremgår det, at dette ikke skyldes manglende vilje til at opfylde alle kravene i ÅRL, men blot manglende erfaring eftersom undersøgelserne kun dækker det første år efter lovkravets ikrafttræden. I de tilfælde hvor lovkravet ikke er opfyldt, viser undersøgelsen, at revisor ikke har påpeget dette i sin udtalelse om ledelsesberetningen. Det er derfor efterfølgende blevet indskærpet fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at den manglende opfyldelse skal anses for at være en væsentlig mangel, som skal omtales i udtalelsen om ledelsesberetningen.

Vi mener, at første skridt til en værdifuld CSR rapportering er, at virksomhederne og revisor konsekvent opfylder kravene i den danske lovgivning.

Udover ovenstående har vi endvidere i afsnit 5 set nærmere på, hvilke standarder der bruges til henholdsvis udarbejdelse og erklæringer på CSR rapporter. Hvad angår de danske virksomheder viser det sig, at der er flest virksomheder, som anvender Global Compact i deres CSR rapportering, hvorimod GRI står lidt i baggrunden. Omvendt forholdet det sig, hvis man ser på anvendelsen af standarderne på internationalt plan, her er det GRI, der er den mest anvendte standard og Global Compact som er sekundær. Den internationale undersøgelse viser desuden, at en mindre del af de undersøgte virksomheder benytter AA 1000 APS i deres CSR rapportering²⁹.

I denne sammenhæng skal det siges, at det er forbløffende få danske virksomheder, der har valgt at tage udgangspunkt i internationale standarder, hvorimod anvendelsen af disse er langt mere udbredt på internationalt plan. For at tilføre værdi til CSR rapporteringen, mener vi, at de danske virksomheder med fordel kan gøre brug af de anerkendte internationale standarder for rapportering af CSR.

I forhold til erklæringer på CSR rapporter viser det sig, at det kun er 16 % af de virksomheder, der er omfattet af KPMG's undersøgelse, som har fået lavet en erklæring på deres CSR rapport. Både på dansk og på internationalt plan er tendensen den, at det er RS 3000 / ISAE 3000, der er langt den mest anvendte standard, efterfulgt af AA 1000 APS. De to standarder anvendes desuden i kombination. Ud fra KPMG's internationale undersøgelse fremgår det, at de største motivationsfaktorer for at få en erklæring på CSR rapporterne er at forbedre kvaliteten af den rapporterede information samt at styrke troværdigheden overfor interessenterne. For at tilføre CSR rapporteringen yderligere værdi, mener vi, at virksomhederne kan drage nytte af at få forsynet CSR rapporten med en erklæring.

I afsnit 5 har vi desuden illustreret, hvordan en række danske virksomheder bruger rapporterings- og erklæringsstandarderne i deres CSR rapportering. Dette har vi gjort i form af en række cases, hvor vi har set nærmere på de konkrete CSR rapporter og erklæringerne herpå. Eksempelvis illustreres brugen af Global Compact ved casen om Toms Gruppen A/S. Toms Gruppen A/S har tilsluttet sig Global Compact, og i den forbindelse forpligtet sig til at leve op til de 10 principper. Der er mange måder at implementere Global Compact i CSR rapporteringen på. Vi mener, at Toms Gruppen A/S' måde at anvende Global Compact på er hensigtsmæssig, idet virksomheden forholder sig til principperne i Global Compact ud fra en forretningsdrevet tilgang. Dette gøres bl.a. ved supplere CSR rapporteringen med tilslutninger og opbakninger af diverse initiativer, hvilket viser brugeren af CSR rapporten, at Toms Gruppen A/S er forpligtiget i forhold til tredjeparter. På denne måde mener vi, at Toms Gruppen tilfører yderligere troværdighed til CSR rapporten og dermed større værdi.

²⁹ De danske undersøgelser forholder sig ikke til brugen af AA 1000 APS, det er derfor ikke muligt for os at konkludere på hvorvidt de danske virksomheder anvender denne.

I de øvrige cases har vi tilsvarende forsøgt at illustrere, hvorledes virksomhederne anvender de forskellige rapporterings- og erklæringsstandarder.

I Afsnit 6 har vi forholdt os til, i hvilken retning vi tror udviklingen går. Som tidligere beskrevet har der været mangler i CSR rapporterne for 2009, idet disse ikke har levet op til alle kravene i ÅRL. Dette antager vi, vil blive forbedret i rapporterne for 2010. Som også tidligere beskrevet, har revisor i disse mangelstilfælde ikke påpeget dette i sin udtalelse om ledelsesberetningen. Eftersom det er blevet indskærpet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at der er tale om væsentlige mangler, som revisor skal omtale, mener vi, at fokus herpå vil blive øget fremadrettet.

Vi mener desuden, at der i fremtiden vil blive sat stor fokus på troværdigheden i CSR rapporterne. Dette er ud fra et synspunkt om, at virksomheder, der ikke virker troværdige, hurtigt vil få dårlig omtale i medierne. Desuden vil det blive en konsekvens af CSR tankegangen at virksomhederne vil efterspørge troværdig CSR rapportering hos deres leverandører. Et øget fokus på troværdigheden i CSR rapporterne, vil have den effekt, at flere virksomheder vælger at få en erklæring på deres CSR rapport.

Ydermere har vi konstateret, at såfremt der foreligger en erklæring på CSR rapporterne, er det med begrænset grad af sikkerhed. Dette mener vi ikke vil ændre sig i fremtiden, eftersom første skridt for mange virksomheder vil være at overhovedet at få lavet en erklæring. Desuden vil en erklæring med høj grad af sikkerhed være forbundet med større omkostninger end en erklæring med begrænset grad af sikkerhed.

I afsnit 6 beskriver vi endvidere, hvordan vi mener, virksomhederne opnår den mest optimale CSR rapportering. I forhold til selve rapporteringen af CSR kommer vi frem, til at den mest optimale løsning vil være at anvende de internationale anerkendte standarder Global Compact, GRI og AA 1000 APS. Ved at anvende en eller flere af disse, opnår virksomheden en god struktur i CSR rapporteringen. Samtidig sikrer brugen af standarder, at virksomheden får mulighed for at få afdækket alle elementer i en optimal CSR rapportering. Vi mener teoretisk set, at en god løsning vil omfatte en kombination af GRI samt AA 1000 APS. Dog er vi opmærksomme på, at anvendelsen af GRI i praksis indebærer et omfattende arbejde, hvilket i nogle tilfælde kan være en hindring for brugen af denne standard. Derudover skal det tilføjes, at valget af rapporteringsstandard skal foretages under hensyntagen til, hvad der giver bedst værdi for den enkelte virksomhed, med andre ord bør valget være forretningsdrevet.

Ved at forsyne CSR rapporteringen med en erklæring mener vi, at denne tilføjes yderligere værdi. Med de erklæringsstandarder som er vedtaget på nuværende tidspunkt, mener vi, at en kombination af RS 3000 og AA 1000 AS giver udgangspunkt for en god erklæring på CSR rapporten. Vi mener dog, at når ISAE 3410 bliver vedtaget, vil denne ligeledes kunne tilføre værdi til erklæringen. Her kunne man eventuelt forestille

sig, at en kombination af ISAE 3410 og AA 1000 AS vil kunne give et godt udgangspunkt for erklæringen, idet ISAE 3410 fokuserer meget specifikt på CO₂ regnskabet samtidig med, at AA 1000 AS dækker de øvrige aspekter ved CSR.

Ud fra ovenstående konkluderes det, at der kan tilføres værdi til CSR rapporteringen ved, at udarbejde denne efter internationale anerkendte standarder samt at få forsynet CSR rapporten med en erklæring. Vores bud på hvilke standarder der i teorien skal benyttes til udarbejdelse af CSR rapporter er en kombination af GRI og AA 1000 APS. Med hensyn til erklæringen vil løsningen være en kombination mellem RS 3000 samt AA 1000 AS. Dog skal man i praksis anvende de standarder, som tilfører mest værdi til den enkelte virksomhed.

8. Litteraturliste

Bøger:

Forfatter	Titel	Årstal	Forlag, sted	Kildeangivelse
Kim Fücksel Lisbeth Kjersgaard Martin Lunden Henrik Sørensen	<i>"revisors skriftlige erklæringer"</i>	2007	Forlaget Thomson A/S, København	Fücksel m.fl. 2007
Kim Fücksel Peter Gath Lars Bo langsted Jens Skovby	<i>"Revisor regulering og rapportering"</i>	2010	Thomson Reuters Professional A/S, København	Fücksel m.fl. 2010
Mette Morsing Steen Vallentin Steen Hildebrandt	<i>"Forretning eller ansvar? Social ansvarlighed i små og mellemstore virksomheder"</i>	2008	Børsens Forlag, København	Morsing m.fl. 2008

Artikler:

Forfatter	Titel	Årstal	Tidsskrift	Kildeangivelse
Anne Mette Christiansen Birgitte Mogensen	<i>"Involvering, væsentlighed og lydhørhed som kernen i organisationens bæredygtighedsarbejde"</i>	2009	Revision og regnskabsvæsen nr. 5 2009	Christiansen & Mogensen 2009
Birgitte Mogensen	<i>"Revision af CSR-arbejdet – hjælp til selvhjælp for virksomheden"</i>	2010	Tidsskrift for miljø nr. 12 2010	Mogensen 2010
Niels Thorsen	<i>"Regnskabs- og revisionsstandards for rapportering om samfundsansvar efter den nye årsregnskabslov – er der en forretningsmæssig idé?"</i>	2009	Inspi nr. 9 2009	Thorsen 2009

Andre publikationer:

Forfatter	Titel	Årstal	Evt. webadresse	Kildeangivelse
Dansk Standard	<i>"Virksomheders sociale ansvar"</i>	2004	-	DS 2004
Global Reporting Initiative	<i>"Retningslinjer for bæredygtighedsrapportering"</i>	2000-2006	http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/32EF129A-3174-4683-AEAF-A583B53741C3/2960/G3_Guidelines_dk.pdf	GRI 2000-2006
KPMG	<i>"Indsigt i årsregnskabsloven 2010/11"</i>	2010	http://www.kpmg.com/DK/da/nyheder-og-indsigt/nyhedsbreve-og-publikationer/publikationer/audit/regnskab/Sider/indsigt-aarsregnskabsloven-5udg.aspx	KPMG 2010/11
Regeringen	<i>"Handlingsplan for virksomheders samfundsansvar"</i>	2008	http://www.samfundsansvar.dk/graphics/Samfundsansvar.dk/Dokumenter/CSR-Handlingsplan_DK.pdf	Regeringen 2008
Udenrigsministeriet	<i>"Implementering af Global Compact"</i>	2005	http://www.unglobalcompact.org/docs/networks_around_world_doc/6.6/boeklet_GC_DK.pdf	Udenrigsministeriet 2005

Undersøgelser:

Forfatter	Titel	Årstal	Kan findes på webadresse	Kildeangivelse
Copenhagen Business School	"Kvantitativt studie af virksomheders efterlevelse af årsregnskabslovens § 99a"	2010	http://www.samfundsansvar.dk/sw64507.asp	CBS 2010
KPMG	"Samfundsansvar – analyse af børsnoterede virksomheders rapportering om samfundsansvar i årsrapporten for 2009"	2010	http://www.kpmg.com/DK/da/nyheder-og-indsigt/nyhedsbreve-og-publikationer/publikationer/audit/CSR/Sider/samfundsansvar.aspx	KPMG 2010
KPMG	"KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008"	2008	http://www.kpmg.com/DK/da/nyheder-og-indsigt/nyhedsbreve-og-publikationer/publikationer/audit/CSR/Sider/KPMG-international-survey-of-CRR-2008.aspx	KPMG 2008
Økonomi- og erhvervsministeriet	"Samfundsansvar og Rapportering i Danmark – Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven"	2010	http://www.samfundsansvar.dk/sw64507.asp	Økonomi- og Erhvervsministeriet 2010

Regler lovgivning og standarder:

Beskrivelse	Evt. webadresse	Kildeangivelse
AA 1000 APS 2008	http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf	AA 1000 APS 2008
AA 1000 AS 2008	http://www.accountability.org/images/content/0/5/056/AA1000AS%202008.pdf	AA 1000 AS 2008
Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed (begrebsrammen) (FSRS revisionstekniske udvalg, januar 2005)		Begrebsrammen
Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)		Erkl.bek.
Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven (redegørelse for samfundsansvar i større virksomheder). Fremsat 8. oktober 2008 af økonomi og erhvervsministeren Lene Espersen		Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven
ISAE 3410, Assurance engagements on Greenhouse Gas Statements – Exposure draft	http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0152	ISAE 3410
Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)		RL
Lovbekendtgørelse nr. 395 af 25. maj 2009 af årsregnskabsloven med senere ændringer (Årsregnskabsloven)		ÅRL
NIVRA 3410N Assurance engagements relating to sustainability reports	http://www.nivra.nl/NivraSite/Actualiteiten/Nieuwsarchief/COS+3410+als+Engelse+standaard+gepubliceerd.aspx	NIVRA 3410N
Retningslinjer for revisorers etiske adfærd (etiske regler for revisorer) (FSRs bestyrelse, August 2009)		
Revisionsstandard (RS) 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (andre erklæringsopgaver med sikkerhed)		RS 3000
Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)		Erkl.vejl.

Internetsider:

Webadresse
http://aboutus.lego.com/da-dk/default.aspx
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/corporate-social-responsibility/index_en.htm
http://www.cph.dk/CPH/DK/OmCPH/
http://www.gcnordic.net/index.php?r=cPage/show&cTopicId=32
http://www.globalreporting.org/ReportServices/GRIReportsList/
http://www.maersk.com/AboutMaersk/WhoWeAre/Pages/WhoWeAre.aspx
http://www.nivra.nl/NivraSite/Actualiteiten/Nieuwsarchief/COS+3410+als+Engelse+standaard+gepubliceerd.aspx
http://www.samfundsansvar.dk/sw50798.asp
http://www.samfundsansvar.dk/sw51060.asp
http://www.samfundsansvar.dk/sw51873.asp
http://www.samfundsansvar.dk/sw60594.asp
http://www.samfundsansvar.dk/sw60605.asp
http://www.unglobalcompact.org/languages/danish/index.html
http://www.unglobalcompact.org/participants/search?commit=Search&keyword=&country%5B%5D=47&joined_after=&joined_before=&business_type=all&sector_id=all&listing_status_id=all&cop_status=all&organization_type_id=&commit=Search
http://www.unglobalcompact.org/ParticipantsAndStakeholders/index.html

Cases³⁰:

Virksomhed	Dokument	Årstal	Kan findes på webadresse	Kildeangivelse
A.P. Møller – Mærsk Group	Årsrapport	2010		A.P. Møller – Mærsk Group 2010
A.P. Møller – Mærsk Group	Sustainability Report	2010		A.P. Møller Mærsk Group 2010A
Bavarian Nordic	Årsrapport	2010		Bavarian Nordic 2010
Bavarian Nordic	Redegørelse for samfundsansvar	2010		Bavarian Nordic 2010A
Genmab	Årsrapport	2010		Genmab 2010
Koninklijke Ahold N.V.	Corporate Responsibility Report	2010		Koninklijke Ahold N.V. 2010
Københavns Lufthavne A/S	Årsrapport	2010		Københavns Lufthavne A/S 2010
Københavns Lufthavne A/S	CPH og Samfundet	2010		Københavns Lufthavne A/S 2010A
Lego Group	Progress Report 2010	2010		Lego Group 2010
Novo Nordisk A/S	Årsrapport	2010		Novo Nordisk A/S 2010
Toms Gruppen A/S	Årsrapport	2010		Toms Gruppen A/S 2010
Toms Gruppen A/S	Responsibility 2010	2010		Toms Gruppen A/S 2010A

³⁰ Der er i Cases også anvendt information fra virksomhedernes hjemmesider, dette er angivet under "Internetsider".