

Eru endurskoðendur reiðubúnir fyrir sjálfbærni-skýrslur?

Eyþór Ívar Jónsson¹, Jón Snorri Snorrason²

Ágrip

Þessi rannsókn kannar stöðu þekkingar íslenskra endurskoðenda fyrir innleiðingu sjálfbærnisráskýrslugerðar í ljósi nýrrar tilskipunar Evrópusambandsins (CSRD) og innleiðingu evrópsku sjálfbærnisráskýrslustaðla (ESRS). Í samstarfi við Félag löggiltra endurskoðenda var gerð könnun árið 2022, sem leiddi í ljós að íslenskir endurskoðendur voru ekki vel upplýstir um átta viðurkennda sjálfbærnisstaðla. Niðurstöðurnar benda til takmarkaðrar reynslu endurskoðenda af sjálfbærnisráskýrslugerð, sem gæti kallað á frekari menntun og þjálfun fyrir innleiðingu. Með samanburði við niðurstöður frá Bandaríkjunum kemur í ljós að takmörkuð þekking endurskoðenda á sjálfbærnisráskýrslum og stöðlum er ekki einungis íslenskt fyrirbæri. Rannsóknin undirstrikar mikilvægi þekkingaryfirfærslu og stofnanafræðilegrar nálgunar til að tryggja að endurskoðendur verði betur í stakk búnir til að mæta nýjum kröfum.

Abstract

This study examines the state of knowledge of Icelandic accountants for the implementation of sustainability reporting in light of the new European Union Directive (CSRD) and the implementation of the European Sustainability Reporting Standards (ESRS). In collaboration with the Association of Chartered Accountants, a survey was conducted in 2022, which revealed that Icelandic accountants were not well informed about eight recognized sustainability standards. The results point to auditors' limited experience with sustainability reporting, which may call for further education and training before implementation. By comparing the results from the United States, it becomes clear that auditors' limited knowledge of sustainability reports and standards is not only an Icelandic phenomenon. The study highlights the importance of knowledge transfer and an institutional approach to ensure that accountants are better equipped to meet new demands.

JEL flokkun: G28; G38; M41; M42; M48.

Lykilorð: Sjálfbærni; endurskoðun; stofnanafræði; tilskipun ESB.

Keywords: Sustainability; auditing; institutional theory; EU directive.

Are auditors prepared for sustainability reports?

¹ Eyþór Ívar Jónsson, forseti Akademías, netfang: eythor@akademias.is.

² Jón Snorri Snorrason, dósent, Háskólanum á Bifröst, netfang: jonsnorri@bifrost.is.

1 Inngangur

Sjálfbærnisráðgjafing er að verða mikilvægur hluti af ársskýrslu fyrirtækja, þar sem lögboðin sjálfbærnisráðgjafing mun skapa auknar kröfur til upplýsingagjafar. CSRD tilskipunin (Corporate Sustainability Reporting Directive) kemur í stað gildandi tilskipunar um birtingu sjálfbærniupplýsinga stórra og/eða skráðra fyrirtækja tekur gildi innan ESB 2024. Með tilskipun ESB og innleiðingu evrópsku sjálfbærnisráðgjafingustaðlanna (ESRS), er endurskoðendum ætlað að yfirfara og staðfesta upplýsingar sem tengjast sjálfbærni (Directive 2464, 2024). Þrátt fyrir að sjálfbærniupplýsingar séu að verða sjálfsagður hluti af rekstri fyrirtækja, eru endurskoðendur enn að laga sig að þessum breytingum.

Stjórnendur munu þurfa að gera grein fyrir áhættustýringu, viðskiptatækifærum, samskiptum við hagaðila og stefnumótun fyrirtækis varðandi sjálfbærni. Sjálfbærnisráðgjafingur eru mikilvæg framþróun til að bæta upplýsingagjöf til hagaðila til viðbótar við hefðbundnar fjárhagsráðgjafingur. Sjálfbærnisráðgjafing á að snúast um að styðja við sjálfbæra þróun og áreiðanleika upplýsingagjafar. Ytri endurskoðun gegnir lykilhlutverki sem eftirlitskerfi fyrir ársreikninga og gætu tryggt áreiðanleika þegar kemur að sjálfbærnisráðgjafingum (Corten o.fl., 2021).

Umgjörð fyrir upplýsingagjöf er afar mikilvæg fyrir fjárfesta, markaði og samfélagið í heild og er það meginþingur CSRD tilskipunarinnar. Að jafna aðgang að sjálfbærniupplýsingum fyrir alla hagaðila fyrirtækja er lykilatriði. Hefðbundin ytri endurskoðun snýst aðallega um fjárhagslega þætti til hagsbóta fyrir hagaðila. Markmið innra eftirlits eru mikilvæg til að efla hlut sjálfbærni í ársskýrslu. Í þessu samhengi samþætta sjálfbærnisráðgjafingur innri og ytri reikningsskilafæra til að ná utanum umhverfis-, félags- og efnahagslega þætti (Pistoni o.fl., 2018). Þar að auki ná sjálfbærni og samfélagsábyrgð yfir starfsemi fyrirtækja og endurspeglar samfélagsleg og umhverfisleg áhrif þeirra á hagaðila. Þar af leiðandi ættu gagnsæi og samskipti við hagaðila að vera í takt við meginreglur sjálfbærni og samfélagsábyrgðar fyrirtækja (Lensen o.fl., 2007).

Sjálfbærnisráðgjafingur ná yfir ófjárhagslega þætti í árangri fyrirtækja sem ekki hefur verið hluti af hefðbundinni ársskýrslu. Hún veitir hagaðilum upplýsingar um aðgerðir fyrirtækja varðandi umhverfis-, félags- og stjórnarhætti, sem geta haft áhrif á þeirra hagsmuni (Stolowy og Paugam, 2018; Stubbs og Higgins, 2018). Endurskoðendur gegna hlutverki í tengslum við sjálfbærnisráðgjafingur, þó spurningar geti vaknað um hversu mikið staðfesting um sjálfbærni fellur undir hlutverk þeirra og ábyrgð. Gera má ráð fyrir að til að byrja með verði staðfestingin minni að umfangi en þekkist við endurskoðun ársreikninga s.s. með staðfestingu með “takmarkaðri vissu” (limited assurance) en ESB hefur gefið það út að stefnt sé að sömu kröfum um staðfestingu sjálfbærnisráðgjafingur og við endurskoðun fjárhagsupplýsinga þ.e. “nægjanlega vissu” (reasonable assurance). Þessi hlutverk eru skýrð í tilskipun ESB (Directive 2464, 2024).

Áreiðanleiki sjálfbærnisráðgjafingur er lykilatriði (Cuadrado-Ballesteros o.fl., 2017). Mikilvæg hugtök í endurskoðun munu fá nýja merkingu. Nýir hagaðilar munu hafa mismunandi væntingar og er mikilvægt að bregðast við þeim (Harrer og Lehner, 2023). Að auka áreiðanleika þegar kemur að vinnu við skýrslugerð í sjálfbærnimálum verður áskorun fyrir endurskoðunarstéttina. Samkvæmt Boiral og Heras-Saizarborria (2020) hafa sjálfbærnisráðgjafingur í ákveðnum atvinnugreinum ekki verið nægilega vandaðar hingað til, t.d. nefna þeir skort á trúverðugri staðfestingu.

Evrópusambandið hefur tekið leiðandi hlutverk í því að efla sjálfbærnisráðgjafingur með innleiðingu evrópsku sjálfbærnisráðgjafingustaðlanna (ESRS) árið 2022, sem munu stuðla að því að sjálfbærnisráðgjafingur verður betur samræmd en í fyrri reglugerðum eða leiðbeiningum. Fyrirtæki sem falla undir tilskipunina um sjálfbærnisráðgjafingur (CSRD), hvort sem þau eru skráð eða ekki, verða að fylgja þessum sjálfbærnistöðlum. Innleiðingin mun fara fram á árunum 2024–2026 og fer eftir stærð fyrirtækja. Þar sem lögð verða til ákvæði varðandi sjálfbærnisráðgjafingur sem auka eiga gagnsæi og skulu þau birt í skýrslu stjórnar í ársskýrslu félaga. Skýrsla stjórnar eða öllu heldur stjórnenda (management report) verður þar af leiðandi umfangsmeiri

og mikilvægari kafla í árskýrslu fyrirtækja. Enn sem komið er þá hefur verið tiltölulega lítil áhersla á skýrslu stjórnenda og stjórnar á Íslandi.

Innleiðingin felur í sér að inn í löginn koma ný ákvæði í samræmi við CSRD tilskipunina. Ákvæði um sjálfbærni reikningsskil að þessari gráðu eru ný af nálinni og er því mikilvægtað lögfesta þau auk þess að tryggja aðlagastöð fyrir sjálfbærnistöðlum sé fyrir hendi sem ýtir undirupplýsingar og samanburð á milli fyrirtækja varðandi sjálfbærni.

Áformað er að innleiða tilskipun ESB 2022/2464 um sjálfbærnireikningsskil (CSRD). Innleiðingin kallar á breytingu á lögum um ársreikninga nr. 3/2006, lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019 og lögum um upplýsingaskyldu útgefenda verðbréfa og flögg-unarskyldu nr. 20/2021. Með tilskipun um sjálfbærnireikningsskil (CSRD) er verið að setja fram heildarumgjörð fyrir ófjárhagsleg reikningsskil á evrópska efnahagssvæðinu. (Áform um lagasetningu, 2024)

ESRS staðlarnir leggja áherslu á mismunandi svið sjálfbærni, svo sem umhverfi, samfélag og stjórnarhætti. Hver staðall fjallar um sérhæfð hugtök, til dæmis loftslagsbreytingar, mengunarvarnir, vatnsstjórnun og sjávarauðlindir. Þetta er ólíkt alþjóðlegu fjárhagsskýrslustöðlunum (IFRS), sem hafa sama fókus óháð tegund fyrirtækja.

Stjórnun varðandi sjálfbærni getur bætt samskipti við hagaðila (Hörisch o.fl., 2014; Roberts, 1992). Gagnsæi í sjálfbærniadgerðum er mikilvægur þáttur í því ferli. Með því að greina frá þessum málum á opinn hátt geta fyrirtæki dregið úr misræmi upplýsinga (asymmetries) — og þannig dregið úr vantrausti og hagsmunaaðrekstrum við hagaðila, svo sem fjárfesta, starfsmenn og umhverfishópa (Shankman, 1999).

Samkvæmt stofnanakenningunni (DiMaggio og Powell, 1983) mótast hegðun fyrirtækja og stofnana af ytri þáttum eins og lagakröfum, faglegum viðmiðum og hermiþrýstingi frá öðrum fyrirtækjum. Í samhengi við sjálfbærnisskýrslur má líta á þessar aðstæður sem drifkraft fyrir aukna samþættingu á sjálfbærni viðmiðum í endurskoðunarferli.

Þessi grein kannar hversu vel endurskoðendur eru upplýstir um sjálfbærniastaðla. Rannsóknin byggir á lögmætiskenningunni og stofnanafræðinni, sem útskýra áherslu fyrirtækja til að bregðast við kröfum hagaðila til þess að réttlæta lögmæti sitt og hvernig þrýstingur frá ytri aðilum, svo sem regluverki og faglegum samtökum, mótast hegðun og venjur innan fyrirtækja (DiMaggio og Powell, 1983).

Markmið rannsóknarinnar er að kanna hvort íslenskir endurskoðendur séu tilbúnir fyrir sjálfbærniskýrslugerð og hvaða þekking og reynsla þurfi að vera til staðar fyrir innleiðingu ESRS-staðlanna. Rannsóknarspurningarnar beinast að þekkingu endurskoðenda á átta sjálfbærnistöðlum og reglum, sem voru í gildi árið 2022. Þekking á þessum þáttum getur gefið til kynna hversu vel endurskoðendur eru undirbúnir fyrir sjálfbærniastaðla sem Evrópusambandið hefur sett á síðustu árum og hvernig menntun og þekkingaryfirfærsla getur hjálpað þeim að laga sig að þessum breytingum. Einnig er kannað hvort þekking endurskoðenda erlendis á sjálfbærnistöðlum sé önnur en hér á landi.

2 Fræðilegt yfirlit

Fræðilegt yfirlit fjallar um þróun sjálfbærniskýrslugerðar og ESRS-staðlana, en einnig eru tengslin við íslenskt regluverk á þessu sviði könnuð. Lögð er áhersla á að beina sjónum að þekkingarþörfum og reynslu íslenskra endurskoðenda.

Stjórnarhættir fyrirtækja verða oft áberandi í kjölfar hneykslismála (Velte, 2023). Viðbrögð við slíkum fjármálhneykslum hafa verið aukin viðleitni eftirlitsstofnana til að bæta áreiðanleika reikningshalds (Gunny og Zhang, 2013). Upplýsingar um fyrirtæki ná nú bæði til fjárhagslegra og umhverfislegra atriða. Hliðverðir munu verða fyrir vaxandi þrýstingi um að fylgjast með báðum þáttum, sem dæmi má nefna endurskoðendur, fjármálaráðgjafar og eftirlitsstofnanir. Þeir gegna lykilhlutverki í að tryggja trúverðugleika og gagnsæi í ársskýrslum, stuðla að góðum viðskiptaháttum og byggja þannig upp traust meðal hagaðila (Bradley o.fl., 2017; Habib o.fl., 2021). Aukin gæði í sjálfbærniskýrslugerð eykur trúverðugleika í upplýsinga-

gjöf. Samkvæmt Vanini og Bochert (2024) er tiltölulega lítil umfjöllun um sjálfbærni í stjórnunarbókum frá tímabilinu 2010 til 2022. Nýlegar rannsóknir sýna hins vegar að siðferðileg atriði og trúverðugleiki sjálfbærnisráðgjafna eru grundvallaratriði fyrir að viðhalda trausti og gagnsæi (Aydemir, 2021).

Fyrirtæki leitast við að viðhalda eða endurheimta lögmæti sitt í samfélaginu með því að fylgja þeim reglum og stöðlum sem hagsmunaaðilar setja fram, samkvæmt lögmætiskenn-ingunni (legitimacy theory) (Dowling og Pfeffer, 1975). Þetta á sérstaklega við um sjálfbærni-skýrslur þar sem fyrirtæki reyna að sýna að þau starfi í samræmi við samfélagslegar væntingar um ábyrgð gagnvart umhverfi og samfélagi (Suchman, 1995). Hugmyndafræðin byggir að hluta til á stofnanafræðinni varðandi hvernig samfélagsleg viðmið verða til (Aureli, 2020).

Stofnanafræðin (institutional theory) gagnlegt tæki til að skoða hvernig fyrirtæki og starfs-stéttir, svo sem endurskoðendur, aðlagast nýjum kröfum um þekkingu og færni þegar kemur að sjálfbærnisráðgjafum. Stofnanafræðin leggur áherslu á hvernig þrýstingur frá ytri aðilum, svo sem regluverki, viðskiptavinum og faglegum samtökum, mótar hegðun og venjur innan fyrirtækja (DiMaggio og Powell, 1983; Scott, 2008). Þegar sjálfbærnisráðgjafur verða lögbundin og mikilvægur hluti af ársskýrslum, þurfa endurskoðendur hugsanlega að laga sig að þessum breytingum með aukinni menntun og þekkingaryfirfærslu.

Stofnanafræðin lýsir hvernig þrjár tegundir af þrýstingi móta stofnanir og hegðun þeirra. Í samhengi við sjálfbærnisráðgjafur, kemur þrýstingur með þvingunum (coercive pressure) frá lagalegum kröfum, eins og þeim sem Evrópusambandið setur í gegnum sjálfbærnisráðgjafu-staðlana (ESRS) (Roszkowska-Menkes, 2022). Staðbundinn þrýstingur (normative pressure) væri t.d. kröfur frá faglegum stofnunum og háskólum um að þekking og hæfni á sviði sjálfbærni verði hluti af grunnþekkingu endurskoðenda. Hermiþrýstingur (mimetic pressure) er þrýstingur sem stafar af því að fyrirtæki og stofnanir herma eftir öðrum til að tryggja lögmæti og viðurkenningu, sérstaklega þegar óvissa er til staðar um hvaða venjum skuli fylgja (DiMaggio og Powell, 1983). Líklegt er að hermiþrýstingur gæti einnig myndast ef að endurskoðunar-fyrirtæki myndu meta vinnu tengda sjálfbærnisráðgjafur sem viðskiptatækifæri og möguleiki til að skapa samkeppnisfyrirburði.

Samkvæmt IESBA, alþjóðlegu siðferðisráði endurskoðenda á endurskoðandinn aðeins að taka að sér þau verkefni sem hann telur sig hafa hæfni til að inna af hendi. Hann einn er ábyrgur fyrir niðurstöðum verkefnisins þrátt fyrir að hann kaupir til þess sérfræðiþjónustu. Meðal annars skal hann hafa nauðsynlega þekkingu og hæfni á viðfangsefninu, mælingum þess og mati til að geta borið fulla ábyrgð á staðfestingu verkefnisins (IAASB, 2023)

Með auknu regluverki um sjálfbærnisráðgjafur, þar á meðal innleiðingu ESRS í Evrópu, þurfa endurskoðendur að tileinka sér nýja þekkingu og hæfni á sviði sjálfbærni. Samkvæmt stofnanafræðinni er þetta ekki aðeins nauðsyn til að uppfylla lagalegar kröfur heldur líka til að viðhalda faglegum skyldum (Scott, 2008). Menntun og þjálfun eru hornsteinar stofnanafræðinnar og í þessu samhengi undirstöðuatriði til að tryggja að endurskoðendur geti veitt vandaðar skýrslur og uppfyllt væntingar um gagnsæi og traust (Habib o.fl., 2020). Í samhengi við sjálfbærnisráðgjafur getur samlíkingarferli (isomorphism) lýst hvernig fyrirtæki og fagaðilar byrja að líkjast hver öðrum, þar sem fleiri fyrirtæki taka upp sjálfbærnisráðgjafur til að uppfylla regluverk og kröfur markaðarins. Þetta myndi leiða til samræmingar innan fagsins, þar sem fagaðilar herma eftir bestu starfsvenjum og taka upp nýja þekkingu á sjálfbærni til að viðhalda samkeppnishæfni (Roszkowska-Menkes, 2022).

Samkeppnishæfni fagaðila í framtíðinni gæti ráðist af getu þeirra til að samþætta nýjar reglur og staðla um sjálfbærni inn í hefðbundna ársskýrslugerð. Þekkingaryfirfærsla innan og á milli fagaðila verður þá lykilatriði til að tryggja að stofnanir geti staðist auknar kröfur um sjálfbærnisráðgjafur (Scott, 2008; Habib o.fl., 2021). Samkeppnishæfni getur t.d. snúist um trúverðugleika og gagnsæi, forgangsröðun markmiða, viðbrögð við áhættu og tækifærum, gæði skýrslugerðar, undirbúning, þekkingu og reynslu.

Eftir því sem áherslan eykst á sjálfbærni þurfa fagaðilar að vera betur undirbúin. Ýmis

samtök sem gefa út leiðbeinandi viðmið um sjálfbærni, svo sem Global Reporting Initiative (GRI), Sustainability Accounting Standards Board (SABS) og International Integrated Reporting Council (IIRC), hafa sprottið upp. Þessi viðmið eru oft valkvæð og þurfa því að sanna réttmæti sitt. Þetta hefur leitt til flókinna skýrslugerða sem gera fyrirtækjum erfitt fyrir að rata og hagaðilum að bera saman upplýsingar. Að ná samræmi í reglugerðum um sjálfbærnisráðgjafarnefndin (EFRAG) kynnti drög að evrópskum sjálfbærnisráðgjafarnefndin (ESRS) í nóvember 2022, sem ætlað er að verða skyldubundin fyrir einingar tengdar almannahagsmunum í ESB. Helsta markmið sjálfbærnisráðgjafarnefndin er að skrá og meta áhættu og tækifæri innan skilgreindra sviða (Fagerström o.fl., 2016). Þó hafa fyrri rannsóknir á sjálfbærnisráðgjafarnefndin að mestu vanrækt að meta raunverulegan ávinning af félagslegum og umhverfislegum aðgerðum fyrirtækja (Afolabi o.fl., 2022).

Sjálfbærnisráðgjafarnefndin snúast að mestu leyti um að greina, skrá og meta umhverfis- og samfélagslega áhættu og tækifæri, ólíkt hefðbundinni fjárhagslegri skýrslugerð. Þessi nálgun gerir fyrirtækjum kleift að taka upplýstar ákvarðanir sem stuðla að sjálfbærri framtíð (Fagerström o.fl., 2016). Evrópska reikningsskilaráðgjafarnefndin (EFRAG) kynnti drög að evrópskum sjálfbærnisráðgjafarnefndin (ESRS) í nóvember 2022, sem ætlað er að verða skyldubundin fyrir einingar tengdar almannahagsmunum í ESB. Helsta markmið sjálfbærnisráðgjafarnefndin er að skrá og meta áhættu og tækifæri innan skilgreindra sviða (Fagerström o.fl., 2016). Þó hafa fyrri rannsóknir á sjálfbærnisráðgjafarnefndin að mestu vanrækt að meta raunverulegan ávinning af félagslegum og umhverfislegum aðgerðum fyrirtækja (Afolabi o.fl., 2022).

Samkvæmt Bakarich o.fl. (2022) stendur endurskoðunarstéttin frammi fyrir miklum áskorunum í sjálfbærnisráðgjafarnefndin. Vandinn liggur í skorti á undirbúningi, bæði hvað varðar þekkingu og reynslu (Bakarich o.fl., 2022). Þetta dregur fram mikilvægi endurskoðenda og endurskoðunarnefnda í að auka þekkingu og traust á tengdum sviðum fjárhagslegra og sjálfbærra upplýsinga (Adams og Abhayawansa, 2022). Slíkar aðgerðir eru nauðsynlegar til að tryggja að sjálfbærnisráðgjafarnefndin ná tilætluðum áhrifum. Aukin áherslan á sjálfbærnisráðgjafarnefndin krefst þess að endurskoðendur þrói í auknum mæli sérhæfða hæfni og reynslu á sviði sjálfbærni (Ascani o.fl., 2021).

Áherslan á undirbúning fyrir breytingar byggir á rannsóknum á skipulagsbreytingum (Walinga, 2008). Fagaðilar þurfa að verða tilbúnir fyrir breytingar eins og í tilviki um sjálfbærnisráðgjafarnefndin (Armenakis og Harris, 2002). Walinga (2008) bendir á að til að auka vilja til breytinga meðal fagaðila þarf að kanna hvernig leiðtogar í starfstéttinni geta undirbúið sig fyrir umbreytingu. Viljinn til að taka upp sjálfbærnisráðgjafarnefndin hefur reynst mikilvægur þáttur í því hvort slíkar aðgerðir ná árangri (Zayim, 2010).

Þekking og reynsla endurskoðenda á sjálfbærnisráðgjafarnefndin er grundvallaratriði fyrir árangursríka sjálfbærnisráðgjafarnefndin og til að stuðla að gagnsæi og trúverðugleika (Bakarich o.fl., 2022; Al Amosh og Khatib, 2022). Nýlegar rannsóknir leggja áherslu á mikilvægi viðtækrar menntunar og þjálfunar í sjálfbærni fyrir endurskoðendur þegar þekkingarskortur er fyrir hendi (Parkinson og Chew, 2022). Til þess að skilja betur hvort að endurskoðendur séu vel upplýstir um sjálfbærnistaðla í tengslum við sjálfbærnisráðgjafarnefndin er nauðsynlegt að gera kannanir á meðal endurskoðenda (Bakarich o.fl., 2022). Mikilvægt er að reyna að skilja hvernig á að bregðast við þekkingarskortum með hliðsjón af stofnanafræðinni sem gefur okkur hugmyndir um hvernig stéttir eins og endurskoðendur aðlagast kröfum um nýja þekkingu og hæfni (Scott, 2008).

Til þess að meta hvort að endurskoðendur eru reiðubúnir fyrir sjálfbærnisráðgjafarnefndin er fylgt í kjölfar á bandarískri rannsókn (Bakarich o.fl., 2022) og annars vegar spurt um þekkingu og reynslu almennt og hins vegar um átta viðurkennda sjálfbærnistaðla (einum staðli, þ.e. European sustainability reporting standards (ESRS), var bætt við).

3 Aðferð

Rannsóknir hafa nýtt sér stofnanakenninguna til að útskýra hvernig þrýstingur frá regluverki, svo sem tilskipun Evrópusambandsins um sjálfbærnisráðgjafarnefndin (CSRD), hefur orðið til þess að fyrirtæki laga sig að stöðlum um sjálfbærni (Velte og Stawinoga, 2017). Að auki skýra hermiþrýstingskröfur hvernig fyrirtæki fylgja eftir fyrirmyndarfyrirtækjum í því að innleiða bestu

starfsvenjur (Ascani o.fl., 2021). Í þessari rannsókn er beitt meginlegri rannsóknaraðferð, með könnun byggðri á spurningalista. Val á þessari aðferð byggir á hagkvæmni og öryggi hennar. Þátttakendum fengu spurningalista í netföng. Meginlega aðferðafræðin hentar vel þar sem hún býður upp á staðlaða nálgun. Til þess að sá möguleiki væri fyrir hendi að endurtaka rannsóknina með sama hætti síðar var ákveðið að fara þá leið að notast við meginlegar rannsóknaraðferðir með stöðluðum spurningalistum og leggja fyrir allt þýðið (Sigríður Halldórsdóttir, 2021).

Könnunaraðferðin var valin vegna þess að hún leyfir víðtækan samanburð á viðhorfum íslenskra endurskoðenda. Annars konar aðferðir, svo sem viðtöl eða blandaðar aðferðir, hefðu getað gefið dýpri innsýn en samræmast ekki sambærilegri rannsókn sem gerð var í Bandaríkjunum, þar sem sömu sjálfbærni viðmið voru notaðir til samanburðar. Spurningalistarnir eru þeir sömu og notaðir eru í bandarískri könnun Bakarich o.fl. (2022). Í þeirri könnun beindist spurningalistinn að reynslu og þekkingu á skýrslugerð um sjálfbærni auk þess spurt um sömu sjálfbærni staðla sem voru í gildi þegar rannsóknir voru gerðar. Rannsóknin felur í sér sjálfsmat endurskoðenda á ákveðnum tímamarki, þ.e. 2022, og miðast spurningalistinn við þau sjálfbærni viðmið sem voru algengust á þeim tíma (Bakarich o.fl., 2022).

3.1 Spurningalisti

Þátttakendur voru beðnir um að svara eftirfarandi spurningum þar sem þeir voru beðnir um að meta þekkingarstig þeirra varðandi sjálfbærnisráskýrslur í reikningsskilum og umfang reynslu af meðhöndlun sjálfbærnisráskýrsla.

Spurning 1: “Hvernig metur þú reynslu þína af vinnu við sjálfbærnisráskýrslu þegar kemur að gerð og framsetningu reikningsskila?”

Spurning 2: “Hvernig metur þú þekkingu þína varðandi skýrslugerð um sjálfbærni?”

Samantekt þátttakenda við spurningum um þekkingu á ramma sjálfbærnisráskýrslu og reynslu af sjálfbærnisráskýrslugerð er sett fram með 5 punkta Likert kvarða (1 = mjög lítið, 2 = lítið, 3 = hvorki mikið né lítið, 4 = mikið, 5 = mjög mikið).

Sérstök spurning í báðum könnunum fjallaði um sjálfbærni staðla og reglur. Þátttakendur voru beðnir um að meta eigið þekkingarstig varðandi sjálfbærni staðla. Til að styrkja greininguna og meta niðurstöður var fimm punkta Likert kvarði notaður í báðum könnunum og breytt í töluleg gildi (Warmbrod, 2014). Sjá nánar töflu 1.

Spurning 3: “Hvernig metur þú þekkingu þína varðandi eftirfarandi staðla fyrir sjálfbærnisráskýrslu?”

1. *United nations sustainability development goals (UNSDG)*

Árið 2015 ákváðu Sameinuðu þjóðirnar að til yrði árið 2030 dagskrá um sjálfbæra þróun. Dagskráin inniheldur 17 sjálfbæra þróunarmarkmið og þó að þetta séu ekki sérsniðnir staðlar, falla þessi markmið vissulega undir sjálfbærnisráskýrslugerð. Hvert markmið inniheldur yfirlit sem lýsir hvers vegna það er flokkað sem mikilvægt fyrir sjálfbæra þróun. (United Nations. 2021).

2. *Carbon disclosure project (CDP)*

Er alþjóðlegt sjálfsagnarstofnun, stofnuð árið 2000, hlutverk hennar er að veita upplýsingar um umhverfisgögn sem leið til að koma í veg fyrir loftslagsbreytingar og umhverfiseyðingu. (CDP, 2021).

3. *Climate disclosure standards board (CDSB)*

Stofnað árið 2007 af World Economic Forum með þá framtíðarsýn að „breyta bókhaldskerfum heimsins til að gagnast umhverfinu til langs tíma með því að innleiða staðla þeirra og vinna að því að gera sjálfbærnisráskýrslur almennar“ (CDSB, 2021).

4. Global reporting initiative (GRI)

GRI var stofnað árið 1997 og komu fram fyrstu leiðbeiningunum sem birtar voru árið 2000 og veitir elsta safn sjálfbærnistaðla fyrirtækja og er GRI mest notaða safn sjálfbærnistaðla um allan heim. (GRI, 2021).

5. International integrated reporting council (IIRC)

Var stofnað árið 2010 í samvinnu GRI og Alþjóðasambands endurskoðenda (IIRC 2021). Tilgangurinn var að þróa og samþætta skýrslugerðarstaðla (IR) í alþjóðlegan viðurkennda umgjörð, sem birt var í desember 2013 en endurskoðuð í janúar 2021, umgjörðin er leiðarljós og felur í sér grundvallarhugtök sem þessu tengjast. (IIRC, 2021).

6. Sustainability accounting standards board (SASB)

Var stofnað árið 2011 sem sjálfseignarstofnun með það að markmiði að þróa samnefnara miðað við fjárhagsleg áhrif sjálfbærnistarfsemi fyrirtækja. Það þróar og gefur út staðla, sem leiðbeina fyrirtækjum við að birta fjárhagslega mikilvægar sjálfbærniupplýsingar til hagsmunaaðila (SASB 2021).

7. Task force on climate-related financial disclosure (TCFD)

Stofnað árið 2015 til að þróa einn aðgengilega umgjörð ramma fyrir loftslagstengda fjárhagslega upplýsingagjöf. Árið 2017 gaf TCFD út ráðleggingar sínar um loftslagstengdar fjármálaupplýsingar til að aðstoða fyrirtæki við að veita hagaðilum betri upplýsingar (TCFD 2021).

8. European sustainability reporting standards (ESRS)

ESRS staðlarnir voru kynntir af Evrópusambandinu árið 2022 sem hluti af tilskipuninni um sjálfbærnireikningsskil (CSRD). Þessir staðlar eru hannaðir til að veita heildstæða umgjörð fyrir sjálfbærniskýrslugerð á Evrópska efnahagssvæðinu. ESRS ná yfir vítt svið umhverfis-, félags- og stjórnarháttá (ESG) og tryggja að fyrirtæki birti ítarlegar, staðlaðar upplýsingar um sjálfbærni ásamt fjárhagslegum skýrslum. Markmið ESRS er að auka gagnsæi og samburðarhæfni fyrirtækja varðandi sjálfbærni og gera það að skyldu fyrir öll fyrirtæki sem falla undir CSRD að fylgja þessum skýrslustöðlum (Directive 2464, 2022).

Við framkvæmd rannsóknarinnar var tekið tillit til þess að menningar- og reglumhverfi getur haft áhrif á hvernig endurskoðendur nálgast sjálfbærniskýrslugerð, og því var gerður samburður við bandaríska rannsókn til að greina sameiginlega þætti og ólíka nálgun.

3.2 Þátttakendur

Bandaríska rannsóknin leitast við að skilja umfang þekkingar og reynslu endurskoðenda á ýmsum sjálfbærni stöðlum og fá fram skoðanir endurskoðenda á framtíðarhlutverki sjálfbærni í skýrslugerð. Könnunin var hönnuð og stjórnað í Qualtrics hugbúnaðinn. Leitað var eftir mögulegum þátttakendum með því að nota Pennsylvania Institute of Certified Public Accountants (PICPA) félagaskrá. Könnunin var send til 1.820 endurskoðenda um að taka þátt í könnuninni. Beiðnirnar leiddu til 173 útfylltra kannana, sem samsvarar 9,5 prósentum svarhlutfalls, en miðað við lýðfræðilega eiginleika svarenda könnunarinnar endurspeglar það fjölbreyttan og samsettan hóp endurskoðenda (Bakarich, K.M. o.fl., 2022).

Könnunin á Íslandi var unnin í samvinnu við Félag löggiltra endurskoðenda (FLE) á Íslandi. Til að tryggja alhliða þátttöku var beiðni beint til allra endurskoðenda sem voru félagar í FLE og spurningalistanum dreift til þeirra. Með því að nota QuestionPro hugbúnaðinn var spurningalistinn hannaður til að safna upplýsingum um sjónarmið varðandi ýmis hugtök, þar á meðal sjálfbærni. Question Pro eru sambærilegur hugbúnaður við Qualtrics og var það mat rannsakennda að hugbúnaðurinn sem slíkur myndi ekki leiða til bjögunar á niðurstöðum.

Spurningalistinn var sendur til 430 FLE meðlima og fékk um það bil 20% svarhlutfall frá markhópnum, með hærra svarhlutfalli yfir 30% meðal endurskoðenda sem starfa á endurskoðunarskrifstofum. 62 svöruðu spurningunni um sjálfbærnistaðla og reglur.

Athyglisvert er að um 60% svarenda höfðu yfir 16 ára reynslu sem endurskoðendur, sem

undirstrikar umtalsverða sérþekkingu þeirra á þessu sviði en einungis 27% svarenda í bandarísku. Svarhlutfallið er í samræmi við alþjóðlega þróun sem bendir til ákveðinnar þreytu við spurningalistakannanir meðal þátttakenda (Fosnacht o.fl., 2017). Ennfremur hafa rannsóknir sýnt fram á að þættir eins og útgefandi spurningalistans, lengd hans og tímasetning hafa áhrif á svarhlutfallið (Fan og Yan, 2010).

4 Niðurstaða

Helstu niðurstöður rannsóknarinnar benda til takmarkaðrar þekkingar íslenskra endurskoðenda á sjálfbærnisráslugerð og viðeigandi stöðlum, sérstaklega hvað varðar átta sjálfbærni-staðla sem voru til skoðunar. Þetta vekur upp spurningar um hvernig staðið verði að því að framfylgja nýju regluverki Evrópusambandsins (ESRS). Niðurstöðurnar eru í samræmi við niðurstöður frá Bandaríkjunum, þar sem sambærileg könnun Bakarich o.fl. (2022) leiddi í ljós svipaðan þekkingarskort á meðal bandarískra endurskoðenda. Þetta vekur spurningar um hvort þessi þekkingarskortur sé kerfisbundinn og hvort hann krefjist víðtækrar fræðslu og menntunar. Þrátt fyrir að ákveðnir sjálfbærni-staðlar séu ekki mikið notaðir á Íslandi, voru þeir teknir með í rannsókninni til þess að leyfa samanburð við bandarísku rannsóknina, þar sem íslenskar og bandarískar aðferðir við sjálfbærnisráslugerð eiga sér ákveðin sameiginleg ein-kenni.

Tafla 1

Samanburður á niðurstöðum Íslands og Bandaríkjanna

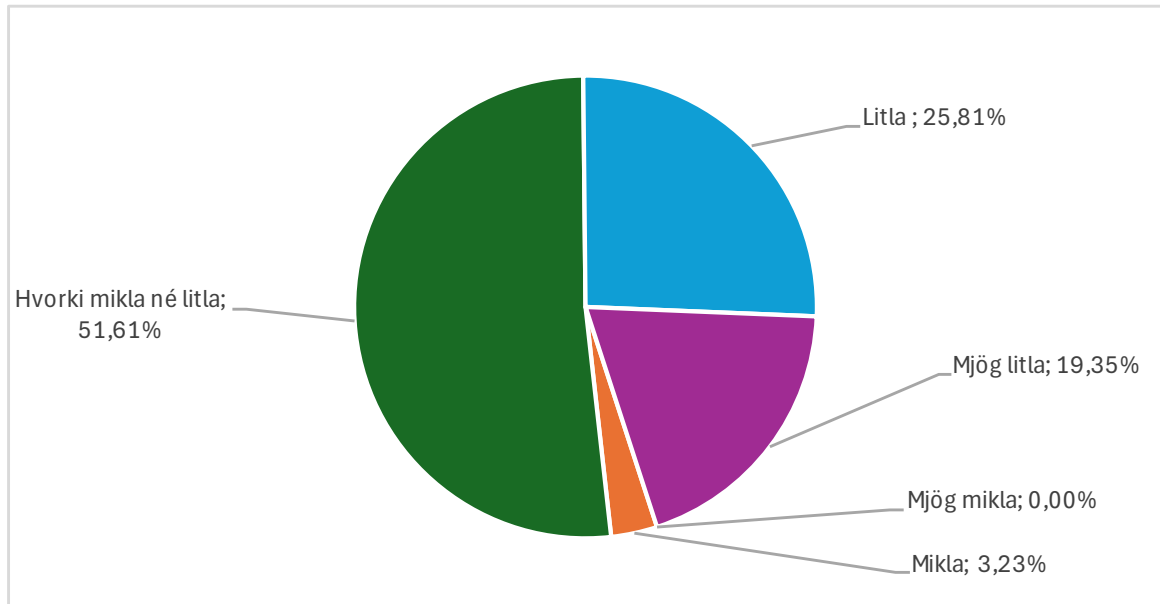
| | Iceland | | | US - PICPA. | | |
|--|---------|-------|-----------|-------------|-------|-----------|
| | n | mean | std. dev. | n | mean | std. dev. |
| Carbon Disclosure Project (CDP) | 62 | 1,758 | 0,776 | 172 | 1,547 | 0,894 |
| Climated Disclosure Standards Board (CDSB) | 62 | 1,774 | 0,771 | 170 | 1,506 | 0,905 |
| Global Reporting Initiative (GRI) | 62 | 2,032 | 0,920 | 172 | 1,698 | 0,992 |
| International Integrated Reporting Council (IIRC) | 61 | 1,710 | 0,791 | 171 | 1,561 | 1,006 |
| Sustainability Accounting Standards Board (SASB) | 62 | 1,885 | 0,770 | 171 | 1,784 | 1,065 |
| Task Force on Climated-related Financial Disclosure (TCFD) | 62 | 1,806 | 0,820 | 172 | 1,483 | 0,976 |
| United Nations Sustainable Development Goals (UNSDG) | 62 | 1,903 | 0,837 | 173 | 1,555 | 1,008 |
| European Sustainability Reporting Standards (ESRS) | 62 | 1,952 | 0,831 | n/a | n/a | n/a |

Einn sjálfbærni-staðall var ekki með í bandarísku könnuninni og það voru European Sustainability Reporting Standards (ESRS) sem aðeins er beitt í Evrópu. Niðurstöðurnar sýna að mynstur niðurstaðna er nánast það sama (sjá töflu 1). Meðaltalið í íslensku könnuninni er aðeins hærra en í bandarísku könnuninni og staðalfrávikid er aðeins lægra en í bandarísku könnuninni.

Niðurstöðurnar sýna að aðeins 10% íslenskra endurskoðenda telja sig hafa víðtæka þekkingu á sjálfbærnisráslugerð, en 37% hafa litla eða mjög litla þekkingu. Ennfremur svöruðu 3% þátttakenda (spurning 1) að þeir hefðu mikla reynslu á sama tíma og 45% svöruðu að þeir hefðu litla eða mjög litla reynslu af sjálfbærni-stöðlum og leiðbeiningum. Um 52% þátttakenda höfðu takmarkaða reynslu — ekki mikla eða litla.

Mynd 1

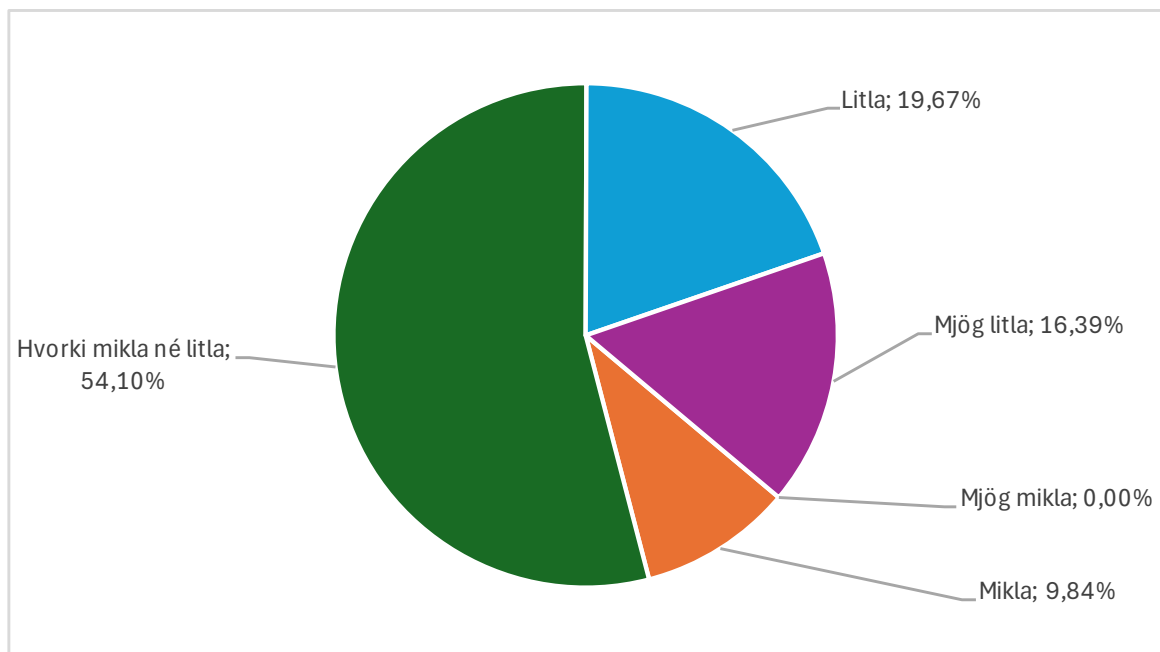
„Hvernig metur þú reynslu þína af vinnu við sjálfbærnisráðgjafu þegar kemur að gerð og framsetningu reikningsskila?“



Þá svöruðu 10% þátttakenda (spurning 2) að þeir byggju yfir víðtækri þekkingu á sjálfbærnisráðgjafu en 37% svöruðu að þeir væru með litla eða mjög litla þekkingu.

Mynd 2

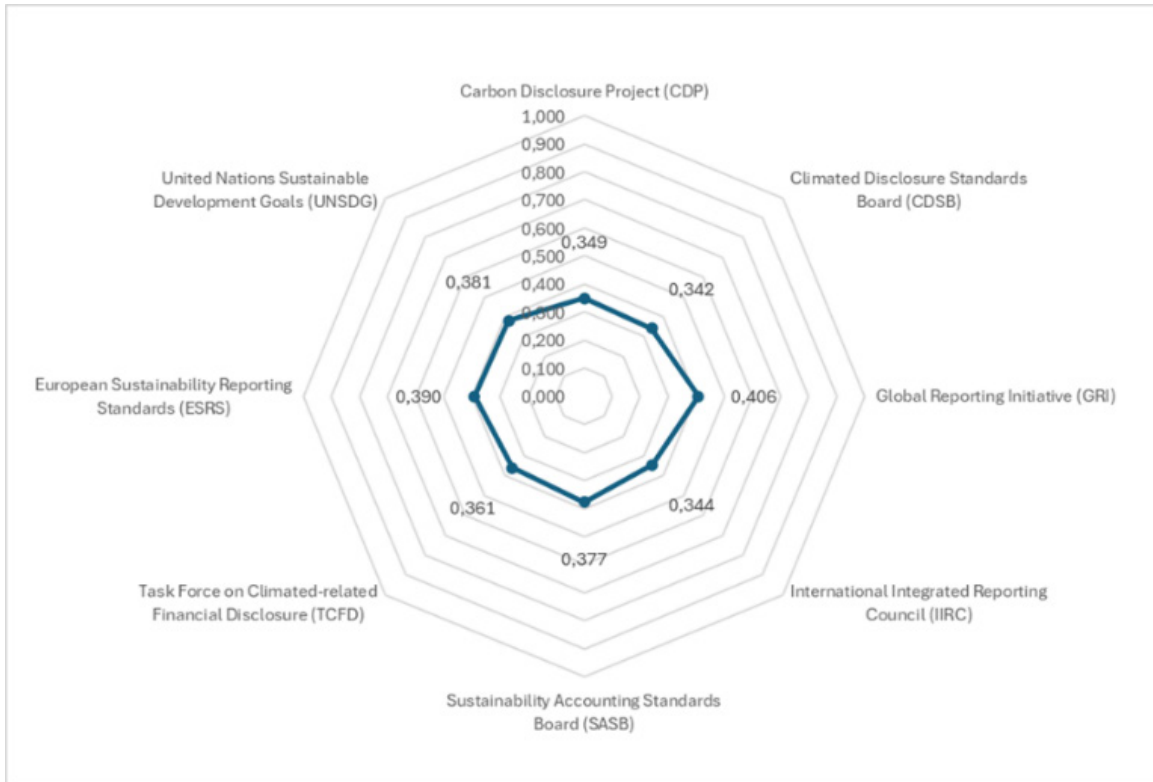
„Hvernig metur þú þekkingu þína varðandi skýrslugerð um sjálfbærni?“



Niðurstöðurnar benda til þess að minnihluti sé með umtalsverða þekkingu á sjálfbærnisráðgjafu.

Mynd 3

„Hvernig metur þú þekkingu þína varðandi eftirfarandi staðla fyrir sjálfbærnisráslu?“



Það kemur fram í mynd 3 að þekking liggur á bilinu 0,34 til 0,41. Hæst er hægt að ná 1,0. Þessi kvarði er fenginn þannig að meðaltal er reiknað fyrir hverja sjálfbærnireglu sem að deilt er með hæsta kvarða, þ.e. 5. Ef allir þátttakendur hefðu svarað með 5 þá hefði meðaltalið verið 5 og deilt með hæsta kvarða sem er 5 og niðurstaða því 1,0. Kvarði 1,0 er því hæsta mögulega þekkingin.

Niðurstöðurnar benda til þess að íslenskir endurskoðendur séu enn að aðlagast nýjum stöðlum eða óvissa er um hvaða stöðlum á að fylgja, en þetta er í samræmi við lögmætiskenn-inguna, sem leggur áherslu á að fyrirtæki og stofnanir þurfi að sýna fram á félagslegt samþykki með því að fylgja viðurkenndum stöðlum og aðferðum. Þetta gæti útskýrt hvers vegna fyrirtæki leggja aukna áherslu á sjálfbærnisráslur, jafnvel þótt þau séu enn að læra á nýjar reglur og að endurskoðendur séu ekki tilbúnir til að staðfesta þær.

Í ljósi þessara niðurstaðna standa endurskoðendur á Íslandi frammi fyrir áskorun varðandi notkun á sjálfbærnireglum og leiðbeiningum. Endurskoðun er teymisvinna þar sem efnisþáttum er skipt upp innan teymisins. Að efla þekkingar- og reynsluyfirfærslu innan endurskoðunarteyma varðandi skýrslugerð um sjálfbærni er því mjög mikilvægur þáttur í framhaldinu. Hver og einn endurskoðandi þarf ekki að hafa heildarþekkingu tengda sjálfbærni. Samsetning endurskoðunarteyma verður því eitt að aðalatriðum er varðar endurskoðun á skýrslum tengt sjálfbærni í framtíðinni.

Þessar niðurstöður kalla hugsanlega á nýtt og breytt endurskoðunarferli vegna sjálfbærni sem verður samhliða hinu hefðbundna fjárhagslega endurskoðunarferli. Endurskoðun á sjálfbærni þáttum er hugsanlega ekki unnin af einum endurskoðanda, heldur gætu endurskoðunarteymi komið við sögu, staðbundin og á heimsvísu. Þekkingin innan endurskoðunarteymisins þarf ekki að vera jöfn milli einstaklinga. Yfirmaður endurskoðunarteymis ber að tryggja að þekking sé til staðar innan endurskoðunarteymanna hvað varðar sjálfbærniastaðla til að viðhalda gæðum endurskoðunar t.d. faglegt mat og efasemdir.

Þessar niðurstöður gætu einnig bent til þess að tímaramminn sé of þröngur til að undir-

búa endurskoðunarstéttina miðað við tímarammann varðandi innleiðingu IFRS. Þessar vísbendingar ættu að vera þess eðlis að gera beri meiri kröfur til löggjafans um að nægur tími gefist að skilgreina aðferðafræði og til að skapa þekkingu um nýja löggjöf áður en hún kemur til framkvæmda.

Íslensku niðurstöðurnar voru bornar saman við niðurstöður frá Bandaríkjunum, sem voru mjög svipaðar. Þessar niðurstöður gefa til kynna að skortur á þekkingu á sjálfbærnisráðgjafingum sé ekki eingöngu staðbundið fyrirbæri, heldur vandamál sem krefst aðgerða á sviði menntunar og þjálfunar bæði í Bandaríkjunum og á Íslandi. Þetta er sérstaklega mikilvægt í ljósi þess að ESRS-staðlarnir verða innleiddir á þröngum tímaramma, og það eru vísbendingar um að tíminn til undirbúnings sé of stuttur.

Samkvæmt stofnanafræðinni er nauðsynlegt að fyrirtæki og stofnanir tileinki sér nýja hæfni og starfsvenjur til að viðhalda lögmæti sínu og samkeppnishæfni. Stóru endurskoðunarfyrirtækin bera mikla ábyrgð í því að leiða þessa aðlögun, bæði á innlendum og alþjóðlegum vettvangi Fernandez-Feijoo o.fl. (2016). Þeir þurfa að stuðla að samvinnu og þekkingarflutningi milli landa og fyrirtækja til að auðvelda innleiðingu nýrra reglna og stytta námsferilinn fyrir endurskoðendur.

ESRS og tengdar reglugerðir verða innleiddar með þröngum tímaramma og lögboðinni endurskoðun. Nýjasti IFRS staðallinn, 17, var gefinn út í maí 2017 og tók gildi 1. janúar 2023. Fimm ár eru liðin frá því að hann var gefinn út en í september 2004 voru starfshópar trygginga teknir til sögunnar sem gaf endurskoðendum samtals 18 ár til að undirbúa sig. IFRS 17 kom í stað IFRS 4, sem gefur til kynna að hann sé ekki nýtt þekkingarsvið. Sjálfbærniastaðlar eru nýtt þekkingarsvið fyrir endurskoðendur. Þrátt fyrir það er tíminn sem gefinn er til löggildingar styttri en innleiðing IFRS (2017) staðla (International Financial Reporting Standards 2017).

Til að tryggja að endurskoðendur séu reiðubúnir til að mæta nýjum kröfum um sjálfbærni-skýrslugerð er mikilvægt að löggjafinn og faglegar stofnanir veiti nægan tíma og úrræði til að undirbúa endurskoðendur. Einnig þarf að tryggja að það sé næg þekking innan endurskoðunararteyma.

5 Umræða

Fyrir liggur að tilskipun Evrópusambandsins (ESB) um sjálfbærniupplýsingagjöf fyrirtækja mun verða innleidd í íslensk lög og er vinna við innleiðinguna þegar hafin. Lagt er til að breytingin taki til ársreikninga fyrir reikningsárið 2025 sem skila skal til opinberrar birtingar 2026 fyrir stærri félög og síðan munu önnur félög fylgja í kjölfarið. Innleiðingin mun hafa það í för með sér að viðamiklir staðlar (ESRS) um framsetningu sjálfbærniupplýsinga. (Áform um lagasetningu, 2024).

Á grundvelli lögmætiskenningarinnar má ætla að fyrirtæki og endurskoðendur séu að laga sig að nýjum viðmiðum ekki aðeins til að fylgja reglum, heldur til að tryggja sér viðurkenningu frá hagsmunaaðilum. Þetta undirstrikar mikilvægi þess að fyrirtæki sýni fram á að þau starfi í samræmi við samfélagslegar kröfur og væntingar. Stofnanakenningin veitir mikilvægan ramma til að skilja hvers vegna og hvernig sjálfbærni viðmið verða hluti af viðurkenndum endurskoðunarferlum. Þessi þróun er ekki aðeins drifin áfram af innri áhuga fyrirtækja heldur einnig af utanaðkomandi þrýstingi frá regluverki og fagstofnunum.

Afla þarf þekkingar um hvað lýtur að sjálfbærni og fyrirtæki þurfa að safna gögnum, meta, mæla árangur og birta á þeim skýringar. Gera má ráð fyrir því að stærsta áskorun fyrirtækja muni snúa að því að tryggja gæði þeirra upplýsinga sem koma til með að liggja til grundvallar við staðfestingu. Lítil og meðalstór fyrirtæki, hér á landi, falla strangt til tekið ekki undir sjálfbærniregluverk ESB. Að öllum líkindum þarf að vinna betur með hlutverk skýrslu stjórnenda og stjórnar (management report). Mikið af ófjárhagslegum upplýsingum fyrirtækja sem tengjast sjálfbærni mun þurfa að koma fram í skýrslu stjórnenda sem hingað til hefur einungis verið stuttur kafli í ársskýrslum en þarf nú að verða veigameiri þáttur ársskýrslunnar.

Gert er ráð fyrir því að sjálfbærnisráðgjafingur verði árituð á sama tíma og ársreikningur sem

hefur í för með sér áskoranir fyrir fyrirtæki. Fjárhagsskýrslugerð er löngu þekkt en ekki er það sama hægt að segja um sjálfbærnisráskýrslurnar, en þær verða hluti af ársskýrslum og með innleiðingu laga um sjálfbærniupplýsingar (CSRD) er gerð sú krafa að fyrirtæki fái upplýsingar sínar skoðaðar af óháðum aðila.

Í CSRD-tilskipuninni er gert ráð fyrir að ríki geti valið hvort að aðeins endurskoðendum og endurskoðunarfyrirtækjum verði falið að staðfesta upplýsingagjöf í samræmi við CSRD, eða hvort að öðrum óháðum staðfestingaraðilum verði það einnig heimilt. Það er ekki augljóst hverjir óháðir staðfestingaraðilar eru ef það eru ekki endurskoðendur.

Sjálfbærniupplýsingar verða hluti af ársskýrslu og gerð er krafa um staðfestingu vegna allra þeirra efnisatriða sem fjallað er um í CSRD tilskipuninni. Staðfesting löggiltra endurskoðenda eða endurskoðendafyrirtækja á skýrslugjöf um sjálfbærni á að tryggja samræmi á milli fjárhagslegra upplýsinga og sjálfbærniupplýsinga. Samkvæmt tilskipuninni eiga löggiltir endurskoðendur eða endurskoðunarfyrirtæki sem annast staðfestingu skýrslugjafar um sjálfbærni að búa yfir sérhæfðri þekkingu á sviði sjálfbærni (Directive 2464, 2022)

Rannsóknin hefur bæði akademískt og praktískt framlag. Fræðilega séð bætir hún við þekkingu á aðlögun endurskoðenda að nýjum kröfum í sjálfbærnisráskýrslugerð og beitir lögmatískenningu og stofnanafræðinni til að skilja hvernig þrýstingur frá ytri aðilum hefur áhrif á fagstéttir eins og endurskoðendur. Þessi nálgun dýpkar skilning á því hvernig lögboðnar breytingar og fagleg viðmið móta nýja starfshætti innan endurskoðunarfyrirtækja. Í hagnýtu samhengi veitir rannsóknin innsýn í það hvernig íslenskir endurskoðendur, og endurskoðunarstéttin almennt, þurfa að aðlagast breytingum á reikningsskilum með innleiðingu ESRS-staðlanna og hvernig hægt er að bregðast við því með aukinni menntun og skipulagi innan teymis.

Rannsóknin undirstrikarþörfina fyrir aukna menntun og þjálfun endurskoðenda í sjálfbærnisráskýrslugerð til að tryggja að þeir séu tilbúnir fyrir innleiðingu nýrra ESRS-staðla Evrópusambandsins. Niðurstöðurnar benda til þess að skortur á þekkingu meðal endurskoðenda gæti valdið vandamálum við innleiðingu nýrra reglna. Aukin fræðsla er sérstaklega mikilvæg til að tryggja að endurskoðendur geti skilið og uppfyllt nýjar kröfur um sjálfbærnisráskýrslugerð.

Í úttekt frá Evrópusambandi, 2021, kemur fram að regluverkin hafi haft ýmsa annmarka, s.s. að ekki væri nóg birting af ófjárhagslegum upplýsingum, of mikill sveigjanleiki í framsetningu, óháð atvinnugreinum og framsetning sjálfbærni upplýsinga mótaðist af fyrirtækinu sjálfu. Þessar upplýsingar voru einnig ekki aðgengilegar með góðu móti almenningi. Mismunandi lög gildu í löndum sambandsins og fyrirtæki notuðu sjálfbærnireglur og leiðbeiningar á mismikinn og á mismunandi hátt. Engin endurskoðunarskylda var tilgreind og því komu endurskoðendur ekki mikið að gerð og framkvæmd. Einnig var ákveðið valfrelsi hjá fyrirtækjum hvað og hvernig þessar ófjárhagslegu upplýsingar voru birtar, t.d. með ársreikningi eða í skýrslu stjórnar.

Með innleiðingu sjálfbærniupplýsinga stækkar hugtakið “hagaðilar” til muna. Mun ná til m.a. aðila vinnumarkaðarins, frjálsra félagasamtaka og umhverfisverndarsamtaka, innlendra sem erlendra. Gagnsæi verður að þróast til að ná yfir þessa hagaðila. CSRD tilskipunin frá 2022 kveður á um að veita álit á skýrslum tengdum sjálfbærni. Þetta er í raun ekki endurskoðun heldur til að staðfesta eða gefa álit á hvort samhengi sé á milli skýrslna um fjárhag og sjálfbærni (Directive 2464, 2022).

Ákvæðum um sjálfbærnireikningsskil verður bætt við þann kafla laga um ársreikninga sem fjallar um skýrslu stjórnar. Einnig verður sett reglugerð, sem fjallar um þá sjálfbærniastaðla sem innleiða verður í framhaldi frá ESB. Gera þarf breytingar á ákvæðum laga um endurskoðendur og endurskoðun um menntunarkröfur endurskoðenda og endurmenntun til að ná utan um kröfur um staðfestingu sjálfbærnireikningsskila. Löggin hafa ekki tekið gildi en fyrir rekstrarárið 2024 má búast við að fyrirtækin þurfi að fá staðfestingu með takmarkaðri vissu og til framtíðar þurfa sjálfbærniupplýsingar að uppfylla sömu kröfur og fjárhagslegar upplýsingar þ.e nægjanlega vissu. (Áform um lagasetningu, 2024). Í ljósi breytttrar stöðu í stjórn-

málum og regluverki gæti það dregist fram til ársins 2025 að íslensk fyrirtæki þurfi að uppfylla ESRS-kröfur. Þetta gefur íslenskum endurskoðendum lengri tíma til að aðlagast og þjálfa sig í notkun þessara nýju staðla.

Mikilvægi þess að hafa skýr viðmið kemur einnig skýrt fram í niðurstöðunum. Til að tryggja samræmi í sjálfbærnisráðgjafum þurfa endurskoðendur að hafa aðgang að skýrum stöðlum og viðmiðum, bæði í Evrópu og á alþjóðavísu. Þessi viðmið hjálpa til við að tryggja að upplýsingar um sjálfbærni séu áreiðanlegar, samanburðarhæfar og uppfylli kröfur um gagnsæi og trúverðugleika. Að tryggja slík skýr viðmið mun ekki aðeins einfalda sjálfbærnisráðgjafum heldur einnig bæta gæði endurskoðunar.

Takmörk rannsóknarinnar felast m.a. í gagnasöfnun og úrtaksstærð, þar sem könnunin náði aðeins til íslenskra endurskoðenda, sem takmarkar alhæfingargildi niðurstaðna fyrir önnur lönd eða stærri markaði. Einnig má nefna að könnunin nýtir sjálfsmat þátttakenda, sem getur valdið hlutdrægni og gefið ófullnægjandi mynd af raunverulegri þekkingu þeirra og færni. Því væri gagnlegt að styðja niðurstöðurnar með eigindlegum viðtölum eða óháðum matsgögnum til að fá betri innsýn í viðhorf og þekkingu endurskoðenda á sjálfbærnisráðgjafum og viðmiðum. Rannsóknir felur einnig í sér stöðumynd á ákveðnum tímamarki, sem endurspeglar hugsanlega ekki stöðuna á öðrum tímamarki, t.d. þegar nær dregur innleiðingu CSRD tilskipunarinnar. Það gefur tækifæri að skoða hvernig þróun á þekkingu og reynslu endurskoðenda á sjálfbærnisráðgjafum og á sjálfbærni viðmiðum mun reynast þegar fram líða stundir.

Framtíðarrannsóknir ættu að skoða betur áhrif sjálfbærnisráðgjafar á íslensk fyrirtæki, hvernig og hvaða sjálfbærni staðlar verða innleiddir í reikningsskil þeirra. Eigindlegar rannsóknir með viðtölum við endurskoðendur og stjórnendur gætu veitt dýpri innsýn í áhrif þessara breytinga á daglegt starf endurskoðunarfyrirtækja.

Tillögur:

- Auka menntun og þjálfun endurskoðenda í sjálfbærnisráðgjafum til að mæta nýjum kröfum.
- Byggja upp sérfræðiteymi innan endurskoðunarfyrirtækja til að stjórna sjálfbærnisráðgjafum.
- Innleiða leiðtogaþjálfun innan endurskoðunarteyma til að tryggja dreifingu þekkingar og hæfni innan teyma, í takt við breyttar kröfur í regluverki um sjálfbærnisráðgjafum.
- Auka skilning og þekkingu á hlutverki og útfærslu skýrslu stjórnenda.

Heimildir

- Adams, C. A., og Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic to environmental, social, and governance (ESG) investing and calls for “harmonization of sustainability reporting.” *Critical Perspectives on Accounting*, 82, Article 102309 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102309>
- Afolabi, H., Ram, R., og Rimmel, G. (2022). Harmonization of sustainability reporting regulation: Analysis of a contested arena. *Sustainability*, 14(9), Article 5517. <https://doi.org/10.3390/su14095517>
- Al Amosh, H., og Khatib, S. F. A. (2022). Theories of corporate disclosure: A literature review. *Corporate Governance and Sustainability Review*, 6(1), 46–59. <https://doi.org/10.22495/cgsrv6i1p5>
- Armenakis, A. A., og Harris, S. G. (2002). Crafting a change message to create transformational readiness. *Journal of Organizational Change Management*, 15(2), 169–183. <https://doi.org/10.1108/09534810210423080>
- Ascani, I., Ciccola, R., og Chiucchi, M. S. (2021). A structured literature review about the role of management accountants in sustainability accounting and reporting. *Sustainability*, 13(4), 2357. <https://doi.org/10.3390/su13042357>
- Aureli, S. (2020). Social Legitimacy. In: Idowu, S., Schmidpeter, R., Capaldi, N., Zu, L., Del Baldo, M., Abreu, R. (eds) *Encyclopedia of Sustainable Management*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-02006-4_678-1

- Aydemir, S. D. (2021). Unseen link between sustainability reporting and financial reporting. *Journal of Financial Reporting*, 14(3), 42-62. <http://DOI:10.4018/978-1-7998-4637-6.ch003>
- Áform um lagasetningu (2024). Frumvarp til laga um breytingu á lögum um ársreikninga, lögum um endurskoðendur og endurskoðun og lögum um upplýsingaskyldu útgefenda verðbréfa og flöggunarskyldu (innleiðing á sjálfbærni reikningsskilatilskipun ESB (CSRD) MVF24060005. <https://island.is/samradsgatt/mal/3798>
- Bakarich, K. M., Hoffmann, M., Marcy, A. S., og O'Brien, P. (2022). Accountants' views on sustainability reporting: A generational divide. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A22–A35. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-003>
- Boiral, O., og Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, January, 118596. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118596>
- Bradley, D., Gokkaya, S., Liu, X., og Xie, F. (2017). Are all analysts created equal? Industry expertise and the monitoring effectiveness of financial analysts. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2–3), 179–206. <http://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.01.003>
- CDP. (2021). The Carbon Disclosure Project About us. <https://www.cdp.net/en/info/about-us>
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., og Turley, S. (2020). Variation in sustainability assurance practice: An analysis of accounting versus non-accounting providers. *The British Accounting Review*, 52(2), 2020. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100843>
- CDSB. (2021). Climate Disclosures Standards Board About CDSB. <https://www.cdsb.net/our-story>
- Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., og María García-Sánchez, I. (2017). Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, 26(6), 1141-1156. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2017.04.009>
- Corten, M., Steijvers, T., Lybaert, N., og Coeckelbergs, C. (2021). The influence of the CEO on auditor choice in private firms: An interplay of willingness and ability. *Sustainability*, 13(12), Article 6710. <https://doi.org/10.3390/su13126710>
- DiMaggio, P. J., og Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. <http://DOI.org:10.2307/2095101>
- Directive 2464 (2022). *Amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC, and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting*. European Parliament and Council. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- Dowling, J., og Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *The Pacific Sociological Review*, 18, 122–136.
- Fagerström, A., Hartwig, F., og Cunningham, G. M. (2016). *Accounting and auditing of sustainability: Sustainable indicator accounting*. SIA [Conference presentation]. 2016 International Conference on Business and Information, Nagoya, Japan.
- Fan, W., og Yan, Z. (2010). Factors affecting response rates to the web survey: A systematic review. *Computers in Human Behaviour*, 26(2), 132–139. <https://doi.org/10.1016/j.chb.2009.10.015>
- Fernandez-Feijoo, B., Romero, S, og Ruiz S. (2016). The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do? *Journal of Cleaner Production*. 139, December 2016, 1128-1137. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.08.157>
- Fosnacht, K., Sarraf, S., Howe, E., og Peck, L. K. (2017). How important are high response rates for college surveys? *Review of Higher Education*, 40(2), 245–265. <https://doi.org/10.1353/rhe.2017.0003>
- Frankel, R., og Li, X. (2004). Characteristics of a firm's information environment and the information asymmetry between insiders and outsiders. *Journal of Accounting and Economics*, 37(2), 229–259. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2003.09.004>
- GRI (2021). Global Reporting Initiative. GRI standards. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Gunny, K. A., og Zhang, T. C. (2013). PCAOB inspection reports and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2), 136–160. <https://doi.org/10.2308/accr-51642>
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., og Wu, J. (2021). Corporate governance determinants of financial restatements: A meta-analysis. *International Journal of Accounting*, 56(1), Article 2150002. <http://DOI:10.1142/S1094406021500025>
- Harrer, T., og M. Lehner, O. (2023). Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*. 67, 101413. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2023.101413>
- Hörisch, J., Freeman, R. E., og Schaltegger, S. (2014). Applying stakeholder theory in sustainability management: Links, similarities, dissimilarities, and a conceptual framework. *Organization & Environment*, 27(4), 328–346. <https://doi.org/10.1177/1086026614535786>
- IAASB. (2023). [Draft] Proposed International Standard On Sustainability Assurance (ISSA) 5000 General Requirements For Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards. Sótt af: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-08/IAASBInternational-Standard-Sustainability-5000-Exposure-Draft_0.pdf

- International Financial Reporting Standards. (2017). *Better communication in financial reporting making disclosures more meaningful*.
- IIRC. (2021). International Integrated Reporting Council. About us. <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>
- Lenssen, G., Perrini, F., Tencati, A., og Lacy, P. (Eds.). (2007). Corporate responsibility and strategic management. *Corporate Governance*, 7(4).
- Parkinson, A., og Chew, L. (2022). Towards an environmental sustainability management accounting template. *The Business and Management Review*, 13(1), 123-142. <http://DOI:10.24052/BMR/V13NU01/ART-11>
- Pistoni, A., Songini, L., og Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), 489-507. <https://doi.org/10.1002/csr.1474>
- Roberts, R. W. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations, and Society*, 17(6), 595-612. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90015-K](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(92)90015-K)
- Roszkowska-Menkes, M. (2022). Institutional Theory. In: Idowu, S., Schmidpeter, R., Capaldi, N., Zu, L., Del Baldo, M., Abreu, R. (eds) *Encyclopedia of Sustainable Management*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-02006-4_389-1
- Sigríður Halldórsdóttir (ritstjóri). (2021). Rannsóknir: Handbók í aðferðafræði. Háskólaútgáfan.
- Scott, W. R. (2008). Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory. *Theory and Society*, 37(5), 427-442. <http://www.jstor.org/stable/40345595>
- Shankman, N. A. (1999). Reframing the debate between agency and stakeholder theories of the firm. *Journal of Business Ethics*, 19, 319-334. <https://doi.org/10.1023/A:1005880031427>
- Stolowy, H., og Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 48(5), 525-548. <http://DOI:10.1080/00014788.2018.1470141>
- Stubbs, W., og Higgins, C. (2018). Stakeholders' perspectives on the role of regulatory reform in integrated reporting. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 489-508. <http://DOI:10.1007/s10551-015-2954-0>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- SASB (2021). Sustainability Accounting Standards Board. About Us. <https://www.sasb.org/about/>
- TCFD (2021). Task Force on Climate-Related Financial Disclosures. About us. <https://www.fsb-tcfd.org/about/>
- United Nations. (2021). Sustainable development goals. <https://sdgs.un.org/goals>
- Vanini, U., og Bochert, S. (2024). Integration of sustainability issues into management accounting textbooks. *Journal of Accounting Education*, 66, 100886. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2024.100886>
- Velte, P. (2023). The link between corporate governance and corporate financial misconduct. *Management Review Quarterly*, 73, 353-411. <http://DOI:10.1007/s11301-021-00244-7>
- Velte, P., og Stawinoga, M. (2017). Empirical research on corporate social responsibility assurance (CSRA): a literature review. *Journal of Business Economics*, Vol. 87, pp. 1017-1066, <https://doi.10.1007/s11573-016-0844-2>
- Walinga, J. (2008). Toward a theory of change readiness: The roles of appraisal, focus, and perceived control. *Journal of Applied Behavioral Science*, 44(3), 315-347. <https://doi.org/10.1177/0021886308318967>
- Warmbrod, J. R. (2014). Reporting and interpreting scores derived from Likert-type scales. *Journal of Agricultural Education*, 55(5), 30-47. <https://doi.org/10.5032/jae.2014.05030>
- Zayim, M. (2010). *Investigating the relationship between primary and secondary level public school teachers' readiness for change and perceived organizational trust* [Master's thesis, Middle East Technical University]. Open METU. <https://hdl.handle.net/11511/19844>
- Zik-rullahi, A. A., og Jide, I. (2023). Green accounting: A fundamental pillar of corporate sustainability reporting. *Journal of Accounting and Financial Management*, 12(4), 59-72. <http://DOI:10.56201/jafm.v9.no8.2023.pg59.72>

