



REVISORS ROLLE VED CSR-RAPPORTERING

Aalborg Universitet
Det samfundsvidenskabelige fakultet
Revisorkandidatuddannelsen

Michael Christiansen – 20201364
Johan Skjødt Christensen – 20201368
Vejleder: Hans B. Vistisen
Kandidatspeciale – cand.merc.aud – Efterår 2022
Antal anslag: 181.664

Abstract

In connection with the adoption of a new CSR directive issued by the EU, the organization FSR is considering the potential impact on the future work tasks of the auditor. The new possible role of the auditor is investigated in this report.

The report will initially focus on the concept of CSR and the historical focus on it. This will include a review of the auditor's role and CSR reporting in the past and present. CSR as a concept is defined according to seven different points, which are explained in more detail.

The report will subsequently provide a description and analysis of the new ESRS Standards issued by the EU. The standard contains 13 different drafts of that must be followed in order to meet the new EU directive. The directive will include listed and large companies. The directive will be gradually implemented, with large listed companies being covered on January 1, 2024, followed by large companies on January 1, 2025, and finally small listed companies, which will be covered from January 1, 2026, but can choose to wait until January 1, 2028.

The section on the new CSR directive contains descriptions and analyses of all 13 separate ESRS standards. The standards contain different information requirements on climate, social and governance. The ESRS standards focus on the company's business model and strategy. The business model and strategy must be in line with international requirements, such as reduction of climate change. The standards have performance measurements that are general and applicable to all the companies covered by the directive. The performance measurements should form the basis for the description of the company's work and progress on sustainability. The introduction of the directive results in differences in the previous and future information and reporting requirements, which are reviewed. The directive's purpose is to create better comparability across industries and national borders, which is evaluated in a separate section.

The audit process in connection with CSR is analyzed and commented on with a focus on the auditor's work under the new CSR directive. During the process, customer acceptance, independence, planning, execution, and reporting are reviewed. Finally, in the process, the requirements for the auditor's reporting are reviewed, with a particular focus on the auditor's report in relation to the new CSR directive.

After the audit process, the report will focus on the auditor's role in a company's implementation of the ESRS standards. This includes what the auditor should be aware of in terms of competencies and independence threats.

Indhold

1. Indledning.....	1
2. Problemfelt.....	3
2.1 Problemformulering.....	3
3. Metode og retskilder.....	4
4. Afgrænsning	7
5. CSR.....	8
5.1 CSR som begreb.....	8
5.1.1 Organisering	9
5.1.2 Menneskerettigheder	9
5.1.3 Arbejdsforhold	9
5.1.4 Miljø.....	9
5.1.5 God forretningsskik	10
5.1.6 Forbrugerforhold.....	10
5.1.7 Lokal samfundsudvikling	10
6. Lovgrundlag	12
6.1 Revisors udtalelse om ledelsesberetningen.....	12
7. Historisk udvikling i CSR-rapportering.....	15
8. Nyt EU-direktiv	20
8.1 Opbygningen af ESRS-standarder	20
8.2 ESRS 1 – Generelle principper	22
8.3 ESRS 2 – Generel strategi, ledelse og væsentlighedsvurdering	24
8.3.1 Opsummering.....	29
8.4 Klimarelaterede standarder	29
8.4.1 ESRS E1 Klimaforandringer.....	30
8.4.2 ESRS E2 Forurening	33
8.4.3 ESRS E3 Vand- og havressourcer.....	35
8.4.4 ESRS E4 Biodiversitet og økosystemer	37
8.4.5 ESRS E5 Ressourceforbrug og cirkulær økonomi	39
8.4.6 Opsummering.....	41
8.5 Socialrelateret standarder.....	41
8.5.1 ESRS S1 Egen arbejdsstyrke.....	42
8.5.2 ESRS S2 Arbejdere i værdikæden	47
8.5.3 ESRS S3 Påvirkede samfund	48
8.5.4 ESRS S4 Forbruger og slutbrugere.....	48

8.5.5 Opsummering.....	49
8.6 Ledelsesrelateret standarder	49
8.6.1 ESRS G1 Ledelse, risikostyring og interne kontroller	49
8.6.2 ESRS G2 Forretningsadfærd	51
8.6.3 Opsummering.....	54
8.7 Sammenfatning af ESRS-standarderne	54
9. Forskelle i rapporteringskrav.....	56
10. Sammenlignelighed	63
11. Revisors proces i forbindelse med CSR-arbejde.....	65
11.1 Kundeaccept.....	65
11.2 Uafhængighed	66
11.3 Planlægning	74
11.3.1 Kundekendskab	74
11.3.2 Væsentlighedsniveau	76
11.3.3 Revisionsmål.....	76
11.4 Udførelse	77
11.4.1 Løbende revision	77
11.4.2 Statusrevision	78
11.4.3 Review	78
12. Revisors erklæringer.....	79
13. Revisors rolle ved assistance med implementering af CSRD	85
14. Konklusion	87
15. Litteraturliste.....	90

1. Indledning

Virksomheders bæredygtighed, herunder den grønne omstilling, ligestilling og ledelsesansvar, bliver i højere og højere grad væsentligt at have for øje, når der diskuteres investeringer, långivning, samhandel mv. Årsregnskabsloven har siden 2019 givet virksomhederne mulighed for at implementere ESG-nøgletal i årsrapporten (Årsregnskabsloven § 99a). Virksomhederne har dermed haft mulighed for at vise omverdenen, hvorledes denne påvirker samfundet i forskellige henseender, herunder har fokus særligt de senere år været på den miljømæssige påvirkning samt ligestilling på tværs af køn.

Disse ESG-nøgletal har ikke været underlagt en begrebsramme, og det har derfor været op til virksomhederne selv at vurdere og tage stilling til, hvorledes rapporteringen skal være. Det har medført, at virksomhederne har mulighed for at rapportere, på mange forskellige måder. Regnskabsbrugerne har derfor haft svært ved at sammenligne forskellige brancher og virksomheder. For at sikre denne sammenlignelighed er Europa-Parlamentet og Det Europæiske Råd blevet enige om et nyt direktiv, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), der skal sikre relevans, sammenlignelighed og pålidelighed på tværs af brancher og landegrænser inden for EU-medlemslandene. Det nye CSR-direktiv fra EU kommer til at indeholde standarder om rapportering af påvirkning på miljøet, sociale forhold og ledelsesmæssige faktorer. Direktivet indeholder 13 standarder fordelt over de enkelte områder (FSR: "Vi skal favne bredere").

"I første omgang forventer vi, at de nye standarder alene kommer til at påvirke de største danske virksomheders rapportering. Det er endnu uvist, hvornår og i hvilket omfang SMV'erne bliver omfattet. Vi forventer dog, at der kommer til at være en afsmitning på SMV'erne i form af, at når de største virksomheder skal rapportere om bæredygtighed, så skal de bruge informationer fra deres leverandører. Vi forventer, at virksomhederne vil gå til deres primære rådgiver inden for rapportering – revisor – og søge vejledning" (FSR Nyhed: "Nye EU-standarder for bæredygtighedsrapportering i høring").

Ovenstående citat fra FSR nyhed understøtter, at det forventes at påvirke størstedelen af virksomhederne i Danmark. I første omgang er det i CSR-direktivet defineret, at direktivet blot påvirker en mindre del af de danske virksomheder. Direktivet implementeres i 3 faser efter

virksomhedernes størrelse. Når sidste fase implementeres, omfattes alle børsnoterede selskaber samt formentlig selskaber i regnskabsklasse C-stor. Det vil sige, at virksomheder i SMV-segmentet, der ikke er børsnoteret, som udgangspunkt ikke påvirkes af det nye CSR-direktiv. Det forventes dog, som nævnt i citatet fra FSR nyhed, at der vil være en afledt effekt på selskaber, der har samhandel med de, af CSR-direktivet, omfattede selskaber.

“Det er en kæmpe forretningsmulighed, og jeg synes, at revisionsbranchen skal klappe i hænderne og sige: FEDT, nu fik vi et nyt område. Det er det nye sorte, og det er den nye indtjening. Det vil selvfølgelig være svært til at begynde med, men det er det for alle. Jeg har selv været med til at arbejde med den nye taksonomi i Rigsrevisionen, hvor vi reviderede DSB’s årsrapport. DSB måler på de enkelte togs energiforbrug og kan dermed rapportere om togenes samlede klimaaftryk i løbet af regnskabsåret. Det er ingeniører, der sidder med beregningerne, men det er revisorerne, som sidder med transaktionssporet og kontrolsporet, så beregningerne kan valideres. Det er fuldstændig som sædvanlig revision, bare med andre typer af data. Så det er nyt og svært, men så alligevel ikke” (FSR: “Vi skal favne bredere”)

FSR vurderer, at det nye direktiv kommer til at have indflydelse på revisors rolle og ydelser. Det forventes af FSR at blive et nyt og stort forretningsområde for hele branchen. Det er endnu uvist hvor stor en indflydelse det reelt set kommer til at have på revisors og revisionsbranchens fremtidige arbejdsopgaver.

Implementeringsprocessen i forbindelse med det nye CSR-direktiv forventes at være omfattende og kompleks. Der bliver i direktivet stillet store krav til virksomhedens indsamling og beskrivelse af data. Særligt indsamlingen af data vurderes at blive ressourcekrævende og vil i nogen omfang kræve specielle kompetencer.

2. Problemfelt

På baggrund af ovenstående indledning vurderes området bæredygtighed og revisors rolle heri at have en effekt på fremtidens revisorer og revisionsbranchen. Projektets formål har dermed til hensigt at undersøge hvor stor effekten reelt set forventes at ende med at være på revisors rolle.

2.1 Problemformulering

Hvorledes påvirkes revisors rolle i forbindelse med virksomhedernes implementering og videre opfyldelse af kravene i ESRS-standarderne?

- Hvad er CSR og hvem er CSR-rapportering væsentligt for?
- Hvordan har udviklingen i CSR været fra begyndelsen til EU's nye CSR-direktiv CSRD?
- Hvad indeholder det nye direktiv og hvem bliver omfattet heraf?
- Hvem forventes at skulle indsamle og validere data?
- Hvilken erklæring, hvis en, skal der på ESRS-rapportering?
- Kan revisor blive udfordret i henhold til uafhængighedsbestemmelserne i forbindelse med implementeringen af CSRD?

3. Metode og retskilder

I dette speciale er der taget udgangspunkt i den retsdogmatiske metode. Metoden er anvendt i analysen af gældende ret og fremtidig gældende ret. Metoden har været med til at beskrive, systematisere og fortolke den nuværende og fremtidige gældende ret ved hjælp af reguleringer i form af nuværende lovgivning som Årsregnskabsloven og Revisorloven, samt i form af revisionsstandards. Derudover kommer den fremtidige regulering til udtryk i analysen og fortolkningen af udkastet til et nyt EU-direktiv kaldet "Corporate Sustainability Reporting Directive". Direktivet indeholder udkast til bæredygtighedsrapporteringsstandards (ESRS standards). På dataindsamlingstidspunktet var udkastene til disse standards i høring i medlemslandene, men under udarbejdelsen af specialet blev standardsne udgivet og godkendt efter at have været i høring. Dataindsamlingen stoppede inden standardsne blev godkendt, specialet er derfor udarbejdet på baggrund af udkastene til standardsne og ikke de endelige, vedtagne standards. Dette er ikke vurderet at give problemer i forhold til besvarelsen af problemstillingen i specialet.

Som medlemsland af EU er Danmark, og domstolene i Danmark forpligtet til at overholde lovgivningen udstedt af EU. Ifølge traktatgrundlaget i EU, har EU-ret forrang for national lovgivning i medlemslandene. I EU er magten, som i Danmark, tredelt. Rådet og Parlamentet er den lovgivende magt, Kommissionen er den udøvende magt og Den Europæiske Unions Domstol er den dømmende magt. EU har forskellige muligheder for at regulere lovgivningen i medlemslandene. EU kan anvende en forordning til at regulere lovgivningen i medlemslandene, en forordning gælder umiddelbart i alle medlemslande, det vil sige, at en forordning kan anvendes direkte i medlemslandene, lovgivningen i de enkelte lande, skal altså ikke tilpasses til en forordning, men forordningen er selve lovgrundlaget i medlemslandene. Ved at bruge en forordning er EU sikker på, at reglerne anvendes ens i alle medlemslandene. Den anden måde EU kan regulere lovgivning i medlemslandene er ved at udstede et direktiv. Et direktiv er ikke direkte gældende i medlemslandene, men lovgivning skal derimod tilrettes, så den lever op til direktivet. Direktiver benyttes primært til at harmonisere de enkelte nationale lovgivninger (Nielsen og Tvarnø, 2008).

Lovreguleringen, der er taget udgangspunkt i, i dette speciale er et direktiv, og dermed noget som skal tilrettes i Danmarks nationale lovgivning. Det er derfor ikke gældende ret umiddelbart efter vedtagelsen, men skal implementeres først.

Der er i processen anvendt et kvalitativt spørgeinstrument, i form af et interview med en fagperson på området om bæredygtighedsrapportering. Interviewet er foretaget af Nicklas Martins, Consultant, Climate Change and Sustainability Services, ansat ved EY, København. Nicklas arbejder til dagligt med at holde sig opdateret på de nye ESRS-standarder og er ansat til at rådgive kunder om bæredygtighedsrapportering, herunder klimaregnskaber og strategi på området. Nicklas er derfor opdateret på det nye EU-direktiv og vurderes at være en troværdig og opdateret kilde inden for bæredygtighedsrapportering. Interviewet er sammenholdt med udkastene til ESRS-standarder, for at sikre konsensus herimellem. Dette interview er anvendt som en indledende proces, til at skabe et overblik over bæredygtighedsrapporteringen, samt at give en bedre forståelse for baggrunden og formålet med det nye EU-direktiv. Interviewet har medvirket til at målrette og forbedre dataindsamlingen. Lydfilen med interviewet kan rekvireres om nødvendigt.

Specialet tager udgangspunkt i den induktive metode, ved tilvejebringelse af viden. Der er i specialet taget udgangspunkt i indsamlet empiri, i form af en historisk gennemgang af CSR og en gennemgang og analyse af udkast til ESRS-standarder. Denne empiri er brugt til at vurdere hvilke analyser, der er relevante for at besvare problemstillingen. De valgte analyser har givet grundlag for vurderingen og diskussionen af revisors rolle.

Datamængden i specialet består hovedsageligt af kvalitative data i form af, interview, lovsamlinger, udkast til standarder og rapporter. Kilderne er primære kilder og det er derfor pålidelige kilder, der ikke indeholder subjektivitet. Interviewet er en sekundær kilde, men vurderes pålideligt og troværdigt, med henvisning til den interviewede parts arbejdsstilling og erfaring på området. Pålideligheden af svarene er kontrolleret ved sammenholdelse af lovgivning og udkast til standarder. Herudover benyttes der også sekundær data fra branche- og interesseorganisationer. For at sikre pålideligheden af disse kilder, er hensigten med artikler og pressemeddelelser vurderet. Herunder er der særligt fokus på om data fra branche- og

interesseorganisationer indeholder subjektive holdninger. Desuden er afsender i form af sekundære kilder vurderet i forhold til modtageren.

4. Afgrænsning

Ved brug af specialet forudsættes det, at specialelæser er bekendt med almene fagudtryk i revision, regnskab og økonomi. Almene fagudtryk vil derfor udelukkende blive uddybet i tilfælde, hvor det vurderes at give mening for den videre vinkling i specialet. Fagudtryk inden for området CSR og samfundsansvar vil i større grad blive forklaret i dybden grundet betydningen for forståelsen og sammenhængen af specialet. Herudover er der afgrænset fra beskrivelse af grundlæggende forudsætninger for rapportering mv., der ikke har direkte sammenhæng med CSR-rapportering.

Der tages i specialet udgangspunkt i danske virksomheders vinkel overfor CSR-rapportering, hvorfor der afgrænses fra udenlandske virksomheder. Specialet indeholder dermed ikke en gennemgang af øvrige landes CSR-lovgivning inden det nye EU-direktiv CSRD.

Ydermere er der afgrænset fra paragraffer i Revisorloven og Årsregnskabsloven, der ikke vurderes relevante for virksomhedernes samfundsansvar, hvorfor lovenes formål og grundlæggende forudsætninger ikke behandles nærmere i specialet.

Der er ligeledes afgrænset fra at forklare og vurdere processen ved udarbejdelse og implementering af forordninger og direktiver fra EU i dansk lovgivning.

Ved implementeringen og opfyldelse af kravene i CSRD er der tekniske beregninger forbundet hermed. Specialet er afgrænset fra disse beregninger.

5. CSR

5.1 CSR som begreb

Dansk Erhverv beskriver CSR som virksomhedens ansvar over for omverdenen. Dette gælder både samfundsansvar, socialt ansvar og bæredygtighed. CSR er forkortelsen for Corporate Social Responsibility, der kan oversættes til virksomhedens sociale ansvar. Med andre ord kan det tolkes som en formulering, der skal sikre øget fokus på virksomhedens opmærksomhed på påvirkningen af omverdenen. Ligeledes skal formuleringen sikre, at virksomheden har fokus på at sikre forbedringer for mennesker, miljø og økonomi. Forretningen i virksomhederne skal dermed drives på en måde, hvorpå virksomhederne sikrer en verden i en positiv udvikling set i forhold til disse 3 fokusområder. På samme måde skal virksomhederne minimere negative påvirkninger inden for disse områder. Dette kan eksempelvis komme til udtryk i fokus på begrænsning CO2 udledning mv (Dansk Erhverv: "CSR").

CSR bliver i takt med udviklingen i samfundet mere og mere relevant for virksomhederne at være opmærksomme på. Virksomhedens sociale ansvar, CSR, kan inddeles i 7 fokuspunkter: Organisering, menneskerettigheder, arbejdsforhold, miljø, god forretningsskik, forbrugerforhold og lokal samfundsudvikling. Disse fokuspunkter kan i høj grad kobles op på begrebet om virksomhedens samfundsansvar over for omverdenen.

Organisering, menneskerettigheder og arbejdsforhold kan i nogen grad defineres som socialt ansvar, hvor der er fokus på ligestilling mellem køn og ansatte, herunder diversitet i ledelsen, det frie valg og rettigheder for medarbejdere mv.

God forretningsskik, forbrugerforhold og lokal samfundsudvikling kan i nogen grad defineres som samfundsansvar, hvor ledelsen skal sikre, at virksomheden er ansvarlige i deres daglige drift med fokus på gode forhold for omverdenen.

Overordnet set kan de 7 kerneområder kobles på både socialt ansvar, samfundsansvar og bæredygtighed.

De 7 kerneområder indenfor CSR kan betegnes som nedenfor:

5.1.1 Organisering

Under kerneområdet organisering indgår både organisering i forhold til eksterne parter samt organisering i forhold til den interne ledelse. Virksomheden skal have fokus på de vigtigste interessenter og kende til deres fokuspunkter over for virksomheden. De vigtigste interessenter omfatter bl.a. kunder, samarbejdspartnere og medarbejdere. Disse har interesse i virksomhedens standpunkt over for CSR. Det særligt væsentlige i forhold til organisering er med hovedfokus på, hvad og hvordan virksomhedens CSR-politik kommunikeres til interessenterne. Herunder skal der laves en strategi, samt skabes en kultur i virksomheden, der sikrer at ansatte har fokus på CSR politikkerne i deres daglige arbejde. Organisering er dermed et vigtigt kerneområde, når der skal arbejdes med CSR ude hos virksomhederne.

5.1.2 Menneskerettigheder

Menneskerettigheder er et væsentligt kerneområde, når virksomheder skal forholde sig til CSR. Dette omfatter bl.a. hensyn til ansattes interesser. Herunder ansattes egne muligheder for frit valg af fagforening samt ret til privatliv. Derudover er der i høj grad fokus på sikring af ligestilling på ledelsesniveau. Ligestilling skal bl.a. omfatte lige vilkår og løn mellem køn. Ligestilling og arbejde hermed kan eksempelvis oplyses i CSR-regnskabet, hvor virksomheden har mulighed for at oplyse fordelingen mellem køn i ledelsen mv. Menneskerettigheder kan også omhandle sikring af medarbejdernes muligheder for at indgive klager. For at sikre muligheden for medarbejdere i forhold til klager, kan der eksempelvis oprettes whistleblowerordninger.

5.1.3 Arbejdsforhold

Arbejdsforhold er væsentligt i forhold til CSR, hvor virksomhederne skal sikre ordentlige arbejdsforhold for både ansatte og leverandører. Dette er væsentligt i forhold til samfundsansvar samt det sociale ansvar. Arbejdsforhold omfatter eksempelvis ansættelsesforhold, arbejdsvilkår, sundhed og udviklingsmuligheder.

5.1.4 Miljø

Miljø omfatter fokus på forebyggelsen af miljøpåvirkningen fra virksomheden. Virksomheden skal i henhold til CSR minimere forurening samt beskytte natur og klima. Virksomheder skal

sikre forebyggelse af forurening med henblik på at sikre klimaet og jordkloden på sigt. Forebyggelse af forurening har tidligere været et af de store fokusområder inden for virksomhedernes sociale ansvar. Miljøet er ligeledes vigtigt i forhold til bæredygtig brug af ressourcer, herunder fokus på genbrug af materialer samt minimering af energiforbrug. Disse faktorer skal bl.a. være med til at bekæmpe klimaforandringerne. Klimaforandringerne er en af de store faktorer i forhold til samfundets forventninger samt interessepunkter for nuværende. Miljøet er dermed en af de væsentlige faktorer i forhold til CSR.

5.1.5 God forretningsskik

God forretningsskik indeholder fokuspunkter som beskriver den etiske adfærd for/hos virksomheden. Den etiske adfærd er væsentlig i forhold til omverdenens bedømmelse af virksomhedens drift og påvirkning på samfundet. Herunder kan nævnes fokus på antikorruption, hvor virksomheden har procedurer/retningslinjer, der skal modarbejde risikoen for dette. Herudover bør der være åbenhed/gennemsigtighed omkring politiske retninger og bidrag, der bliver udøvet fra virksomhedens side. CSR omhandler ligeledes fair konkurrence, hvor der skal være fokus på minimering af konkurrenceforvridende adfærd.

5.1.6 Forbrugerforhold

Forbrugerforhold er forholdet over for virksomhedens kunder, der køber varer hos virksomheden. Forbrugerforhold under emnet CSR omhandler bl.a. klar og gennemsigtig kommunikation om virksomhedens produktinformationer, overholde markedsføringsregler herunder tilbudsregler mv. Forbrugerforhold omhandler ligeledes hensyn til forbrugernes sundhed. Forbrugernes sundhed må ikke tilsidesættes, hvis forventninger om virksomhedens sociale ansvar skal overholdes. Dette kan eksempelvis betyde, at virksomheden kan blive nødt til at tilbagetrække hele produktlinjer eller blot enkelte leverancer, hvis der opleves for stort indhold af sundhedsskadelige stoffer.

5.1.7 Lokal samfundsudvikling

Den lokale samfundsudvikling er ligeledes væsentlig, når CSR-politikken i en virksomhed skal fastlægges. Det kan være væsentligt, at deltage i udviklingen af et lokalsamfund, hvis virksomheden ønsker handel med forbrugere i deres lokalområde. Dette kan eksempelvis komme til

udtryk i sponsorater til lokale foreninger, støtte kulturudviklingen i lokalsamfundet eller jobskabelse i lokalområdet, hvor virksomheden kan være med til at øge beskæftigelsen. Disse eksempler kan spille ind i forhold til udvikling i velstand og udvikling i lokalsamfundet. En sådan indvirkning på lokalsamfundet, kan være med til at skabe en positiv profil overfor potentielle kunder (Fonden Dansk Standard: "De syv kerneområder i ISO 26000").

De ovenstående 7 områder er nogle af de væsentligste områder virksomheder skal overveje, når der skal udarbejdes CSR-politikker. CSR, Corporate Social Responsibility, er dermed et bredt begreb, der dækker over en virksomheds samspil med omverdenen, herunder både internt i virksomheden samt det eksterne miljø og samfund.

6. Lovgrundlag

Lovgrundlaget i Danmark for samfundsansvar er jf. Årsregnskabslovens § 99, at denne kun omfatter store virksomheder omfattet af Årsregnskabslovens regnskabsklasse C-stor samt virksomheder omfattet af regnskabsklasse D. Årsregnskabslovens lovkrav har haft den virkning, at de største danske virksomheder siden 2009 har været pålagt at offentliggøre deres påvirkning på samfundet og dermed en række oplysninger om samfundsansvar og CSR.

Efter Årsregnskabslovens § 99a fremgår det, at store virksomheder i regnskabsklasse C og regnskabsklasse D er omfattet af lovkravet om samfundsansvar. Det vil sige, at de omfattede virksomheder er regnskabsklasse C-stor, hvor størrelsesgrænserne er som nedenfor:

- Balancesum > 156 mio. kr.
- Omsætning > 313 mio. kr.
- Antal ansatte > 250 heltidsbeskæftigede

Såfremt virksomheden overstiger 2 af de 3 ovenstående størrelsesgrænser i 2 efter hinanden følgende regnskabsår, er virksomheden i regnskabsklassen C-stor, hvor der er krav om rapportering af samfundsansvar efter Årsregnskabsloven.

Regnskabsklasse D er defineret ved børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber. I denne regnskabsklasse er der ikke defineret en talmæssig størrelsesgrænse.

Virksomheder kan, efter de gældende regler jf. Årsregnskabslovens § 99a, vælge mellem 2 placeringer til redegørelsen for samfundsansvaret. Virksomheder, der er underlagt krav om redegørelsen, har mulighed for at placere denne som en supplerende beretning til årsrapporten. Derudover har virksomheden også mulighed for at placere redegørelsen på dennes hjemmeside. Virksomheden/ledelsen skal henvise til placeringen af redegørelsen for samfundsansvar i ledelsesberetningen i årsrapporten.

6.1 Revisors udtalelse om ledelsesberetningen

Årsregnskabslovens § 135, stk. 5. omhandler revisors pligt til udtalelse om ledelsesberetningen. Da der skal være en henvisning i ledelsesberetningen i årsrapporten til redegørelsen om samfundsansvaret, CSR, har revisor derfor til opgave at give en udtalelse om, hvorvidt oplys-

ningerne i ledelsesberetningen stemmer overens med årsregnskabet. Revisor skal altså sammenholde oplysningerne med det resterende af årsregnskabet. Det har den betydning for revisor, at denne skal foretage et konsistentstjek af CSR-redegørelsen. Konsistentstjekket vil betyde, at revisor skal sammenholde CSR-oplysningerne med de resterende oplysninger i årsregnskabet og dermed udtale sig om realiteten i CSR-oplysningerne.

Såfremt virksomheden vælger at placere redegørelsen for samfundsansvaret på virksomhedens hjemmeside, skal revisor desuden ligeledes sikre, at hjemmesidens adresse er korrekt angivet. Hjemmesidens adresse skal være en direkte henvisning til virksomhedens redegørelse. Herudover skal det fremgå klart og tydeligt, at redegørelsen er omhandlende samfundsansvar jf. Årsregnskabslovens § 99a. Redegørelsen må ikke kunne forveksles med andre oplysninger. Det skal ligeledes fremgå på hjemmesiden, at redegørelsen er en del af ledelsesberetningen i årsrapporten. Redegørelsen på hjemmesiden skal desuden ligeledes omhandle perioden tilsvarende til årsrapporten, hvor henvisningen fremgår.

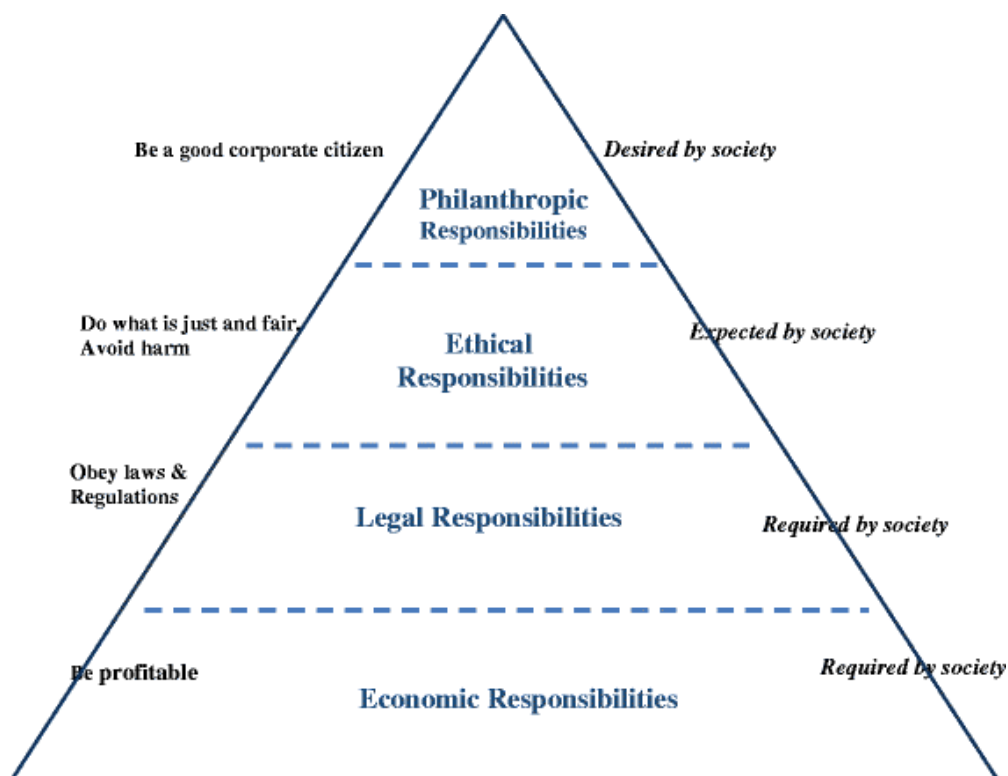
Forekommer der en situation, hvor ovenstående ikke overholdes skal revisor omtale dette i sin udtalelse om ledelsesberetningen, hvor det skal fremgå, at der er fejl og mangler i denne.

Virksomheder, der ikke er i regnskabsklasserne, hvor det kræves, at der skal udarbejdes en redegørelse for samfundsansvar, har mulighed for tilvalg af disse. Virksomheder kan foretage tilvalg af regler fra overliggende regnskabsklasser. Dette tilvalg skal foretages systematisk, hvilket betyder at tilvalget gælder alle relevante oplysninger fra det enkelte område jf. Årsregnskabslovens § 7, stk. 6. En virksomhed i regnskabsklasse B har dermed mulighed for tilvalg af redegørelse for samfundsansvar. Dog skal virksomheden, på trods af denne ikke er afkrævet redegørelsen jf. Årsregnskabsloven, følge alle bestemmelserne i § 99a, medmindre der bliver tilkendegivet klart i beretningen, at det blot er et delvist tilvalg af kravene i § 99a. Oplyser virksomheden ikke om denne afgrænsning fra visse af kravene i Årsregnskabslovens § 99a, er virksomheden nødsaget til at overholde alle kravene i Årsregnskabslovens § 99a. I lighed med årsrapporten generelt, er oplysningerne afgivet vedrørende virksomhedens samfundsansvar underlagt samme tilsvarende kvalitetskrav som det resterende af årsrapporten. Det vil sige, at Årsregnskabslovens grundlæggende forudsætninger skal være overholdt. Herunder kravet om et retvisende billede. Det vil altså medføre, at oplysningerne om samfundsansvaret kan

medføre en udtalelse fra revisor om fejl i ledelsesberetningen, hvis der henvises til redegørelsen heri. Revisor kan dermed ende med at skulle påpege et forhold om fejl og mangler i udtalelsen om ledelsesberetningen på trods af, at dette er et frivilligt tilvalg. Dette skyldes, at årsrapporten ikke må være vildledende for eventuelle interessenter (Erhvervsstyrelsen: "Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar").

7. Historisk udvikling i CSR-rapportering

Virksomhedernes samfundsansvar, CSR, bliver i 1991 illustreret i nedenstående figur. Archie Carrolls figur illustrerer, hvorledes det forventes i samfundet, at en virksomhed skal agere i forhold til det omkringliggende samfund. I forbindelse med denne figur er virksomhederne blevet mere opmærksomme på, at disse skal efterleve yderligere krav end blot økonomiske og lovgivningsmæssige forhold.



Figur 1: Carroll's pyramid of CSR (Carroll's pyramid of CSR)

Det økonomiske ansvar er krævet overholdt i samfundet af virksomheden. Virksomheden skal være profitabel. Derudover er det afkrævet af virksomheden, at denne skal overholde gældende lovgivning. Det økonomiske ansvar er det fundamentale, der skal sikre, at virksomheden har mulighed for at efterleve de øvrige ansvar over for samfundet. Efterlevelse af det økonomiske ansvar kan desuden påvirke samfundet ved at skabe nye arbejdspladser. Det lovgivningsmæssige ansvar skal desuden ligeledes overholdes før virksomheden kan efterleve de to øverste lag i Carroll's CSR-pyramide.

Tredje lag i Carroll's CSR-pyramide er omhandler det etiske ansvar. Det etiske ansvar er i Carroll's CSR-pyramide beskrevet som værende forventet overholdt. Det etiske ansvar i Carroll's CSR-pyramide omfatter, at virksomheder skal agere retfærdigt og redeligt over for samfundet. Virksomheden er dermed i sit samfundsansvar nødt til at agere redeligt over for omverdenen. Desuden indeholder det etiske lag i Carroll's pyramide, at virksomheden ikke må skade eventuelle interessenter eller samfund. Fjerde lag i Carroll's CSR-pyramide omhandler det filantropiske ansvar over for samfundet. I dette lag er det ønsket, at virksomheden efterlever samfundets krav om at virksomheden skal agere som en god samfundsborger.

I forhold til det danske fokus på virksomhedernes samfundsansvar, blev den første lov herom vedtaget i 1995. I forbindelse med tilkomsten af Lov om udarbejdelse af grønne regnskaber var fokus at give samfundet adgang til oplysninger omkring virksomhedernes miljømæssige forhold samt udviklingen og fokus herpå. Loven indeholdte krav om, at de virksomheder, der påvirkede miljøet mest skulle redegøre for deres energi- og ressourceforbrug. Herunder skulle virksomhederne desuden redegøre for forbrug af råvarer samt udledning af forurening. Virksomhederne der blev omfattet af kravet om offentliggørelse af grønne regnskaber omfattede følgende brancher jf. bilag 1 i Bekendtgørelse om visse virksomheders afgivelse af miljøoplysninger:

- *"Fremstilling og forarbejdning af jern, stål og metal*
- *Forarbejdning af visse råstoffer, herunder cement- og kulfabrikker mv.*
- *Indvinding og behandling af olie og gas*
- *Kemisk og biologisk fabrikation*
- *Oparbejdning af vegetabiliske og animalske råvarer*
- *Kraft- og varmeproduktion*
- *Nyttiggørelse og bortskaffelse af affald"* (Bekendtgørelse om visse virksomheders afgivelse af miljøoplysninger, bilag 1)

Virksomhederne var indtil 2015 pligtige til at skulle indberette et grønt regnskab. Bekendtgørelse om visse virksomheders afgivelse af miljøoplysninger blev afskaffet grundet aftagende effekt på miljøet. Loven om grønne regnskaber bygger i høj grad om decideret lovgivning, hvor der ikke er decideret fokus på at være en god samfundsborger (Miljøstyrelsen: "PRTR & Grønne regnskaber").

EU-kommissionen udsender i 2001 en grønbog omhandlende Corporate Social Responsibility. Grønbogen, der er en udgivelse med emner, der skal virke som diskussionsgrundlag og dermed en udvikling inden for et område (Folketinget: "Hvad er en grønbog og en hvidbog?"), bliver udgivet med navnet "Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility". Grønbogens formål blev at skabe et fælles grundlag for CSR-rapportering samt fælles fokus her på medlemslandene i mellem. Grønbogen beskriver CSR som et delvist frivilligt arbejde for hver enkelt virksomhed. Der bliver dermed ikke udstukket en linje, der skal følges i forbindelse med grønbogen om CSR. Interessenter i de enkelte virksomheder opfordres dog at presse virksomhederne til at arbejde med CSR-politikker. Herunder et pres om grøn omstilling og fokus på socialt ansvar. Grønbogens formål blev dermed at skabe et øget fokus i EU-landene og dermed være medvirkende til en udvikling i forholdet til virksomhedernes samfundsansvar (Grønbog: "Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility").

CSR blev i 2008 en del af de danske begreber, hvor lanceringen af en ny handlingsplan blev præsenteret. Handlingsplanen blev endnu en skærpelse af virksomhedernes krav til fokus på deres samfundsansvar. Handlingsplanen medførte i december 2008, at der blev vedtaget en ændring til Årsregnskabsloven. Herefter var større virksomheder underlagt krav til rapportering om deres arbejde og fokus på virksomhedens samfundsansvar. Fokus blev på at skulle forene væksten med ansvar for virksomhederne. Rapporteringen skulle foretages i ledelsesberetningen, hvor det skulle forklares hvorvidt og hvorledes, der blev arbejdet med ansvaret overfor samfundet (CSR.dk: "Lov om samfundsansvar vedtaget").

I 2012 bliver kravene i Danmark endnu en gang skærpet for de danske virksomheder. Dette sker på baggrund af en ny EU CSR-strategi. De skærpede krav blev indarbejdet i Årsregnskabs-

lovens § 99a. Herunder kom der særligt fokus på både menneskerettigheder og klima. Virksomhederne blev underlagt krav om, at disse skulle redegøre for, hvorvidt og hvorledes disse havde fokus og interne politikker, der skulle sikre overholdelse samt virksomhedernes fokus på at respektere menneskerettighederne.

I 2013 bliver der lempet på Årsregnskabsloven. Lempelserne er af administrativ karakter, der skulle fritage nogle af de danske virksomheder for de u hensigtsmæssige byrder og krav, der var i forbindelse med rapporteringen om CSR. Ændringen sikrede, at virksomhederne havde mulighed for en mere fleksibel tilgang til brugen af rapportering efter de internationale anerkendte standarder. Herunder mulighed for fravalg af visse oplysninger, hvis disse ikke er relevante for den enkelte virksomhed (Forslag til Lov om ændring af Årsregnskabsloven, selskabsloven og forskellige andre love).

I 2014 blev der fra EU udsendt et tilpasningsdirektiv, der skulle implementeres i medlemslandene. EU's tilpasningsdirektiv 2014/95/EU. Tilpasningsdirektivet blev i 2015 implementeret i dansk lovgivning, hvor Årsregnskabslovens § 99a blev ændret. Implementeringen af direktivet blev tilpasset over 2 perioder. Årsregnskabsloven § 99a indeholder kravene som beskrevet tidligere i denne rapport. Herunder ligeledes en specifikation om, hvilke områder virksomhederne skal rapportere om. Implementeringen gjorde det til lovkrav fra regnskabsåret 2016, at børsnoterede virksomheder skulle rapportere om virksomhedernes samfundsansvar. Anden fase i 2018 betød, at virksomheder i regnskabsklasse C-stor ligeledes blev omfattet af kravene i Årsregnskabslovens § 99a. I forbindelse med implementering af EU's tilpasningsdirektiv blev den tidligere lov fra 1995 om grønne regnskaber afskaffet. I 2018 bliver der desuden ændret i Årsregnskabslovens § 99a, der skulle sikre ensretning af krav og ensartethed i rapporteringen fra virksomhederne (Dansk Industri: "Bæredygtighedsrapportering (ikke-finansiell rapportering)").

Efter implementering af EU's tilpasningsdirektiv er der kommet bekendtgørelser, der bl.a. har omfattet en redegørelsesbekendtgørelse. Årsregnskabslovens § 99a er fortsat den gældende lovgivning for danske virksomheder, der aflægger regnskab efter Årsregnskabsloven. Seneste

tilpasning af denne lovgivning er trådt i kraft for store virksomheder gældende for regnskabsåret, der begynder d. 1. januar 2020 eller senere (Erhvervsstyrelsen: " Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar").

Fremadrettet, bliver lovgivningen inden for rapporteringen om virksomhedernes samfundsansvar ændret grundet overgangen til det nye CSR-direktiv for EU. Det nye direktiv er kaldet Corporate Sustainability Reporting Directive forkortet CSRD. En redegørelse og analyse af direktivets standarder og underliggende punkter følger i kommende afsnit.

8. Nyt EU-direktiv

EU-kommissionen fremlagde den 21. april 2021 et forslag til et nyt EU-direktiv "Corporate Sustainability Reporting Directive" forkortet til CSRD. Forslaget blev til en foreløbig aftale mellem Det Europæiske Råd og Europa-Parlamentet den 21. juni 2022, og den 29 juni blev den foreløbige aftale godkendt af medlemslandene. I det nye direktiv bliver forskellige virksomheder omfattet af en rapporteringspligt. Rapporteringen skal indeholde oplysninger om de enkelte virksomheders arbejde med CSR, herunder påvirkning af miljøet, sociale forhold og ledelse. Det nye direktiv indeholder forskellige standarder, der skal overholdes, for at leve op til det nye direktiv. Udkast til de enkelte standarder, der er udgivet af European Financial Advisory Group (også kaldet EFRAG) har været i høring frem til 8. august 2022, og det endelige direktiv forventes vedtaget i udgangen af 2022.

Det nye direktiv bliver implementeret i tre forskellige stadier. De første, der bliver omfattet af det nye direktiv, er store virksomheder med offentlig interesse, hvor der er over 500 ansatte. De skal starte med at rapportere i henhold til det nye direktiv og standarden fra regnskabsår, der starter fra 1. januar 2024 og frem. De næste virksomheder, der bliver omfattet af det nye direktiv, er de store virksomheder. I dansk lovgivning vil det formentlig omfatte virksomheder i regnskabsklasse C-stor. Virksomhederne skal overskride to af følgende tre satser på hinanden to følgende år: Balancesum på mere end 156 mio., nettoomsætning på mere end 313 mio., og flere ansatte end 250. De bliver omfattet fra regnskabsår, der starter fra 1. januar 2025 og senere. De sidste virksomheder, der bliver omfattet er små børsnoterede selskaber. De bliver omfattet fra regnskaber, der starter fra 1. januar 2026, men her kan de vælge at undlade det frem til 1. januar 2028. Efter den fulde implementering, forventes ca. 2.300 virksomheder i Danmark at blive omfattet af rapporteringspligten (Erhvervsstyrelsen: "CSRD og europæiske bæredygtighedsstandarder").

8.1 Opbygningen af ESRS-standarder

Udkastene til de enkelte standarder, der er udgivet af EFRAG, er delt op i flere hovedgrupper. Der er to overordnede og tværgående standarder: Den ene indeholder de generelle principper bag rapporteringen, mens den anden blandt andet beskriver den generelle strategi, og væ-

sentlighedsvurderingen ved rapporteringen. De underliggende standarder er delt op i overskrifterne miljø, sociale forhold og ledelse. Under disse enkelte hovedgrupper er der særskilte standarder, der har hver sit underliggende emne.

Under miljø er der flere specifikke standarder, der omhandler forskellige emner:

- ESRS E1 omhandler klimaændringer
- ESRS E2 omhandler forurening
- ESRS E3 omhandler vand og marine ressourcer
- ESRS E4 omhandler biodiversitet og økosystemer
- ESRS E5 omhandler ressourceforbrug

Under de sociale forhold er der ligeledes specifikke emner, der har deres egen standard:

- ESRS S1 omhandler egen arbejdsstyrke
- ESRS S2 omhandler ansatte i hele værdikæden
- ESRS S3 omhandler hvilke samfund, der berøres
- ESRS S4 omhandler hvilke forbrugere og slutbrugere der berøres

Under ledelse er de specifikke emner i standarderne:

- ERRS G1 omhandler ledelse, risikostyring og interne kontroller
- ESRS G2 omhandler forretningsadfærd

Exposure Drafts

Working papers not yet adopted by the Commission

Not yet released

CSRD

Structure of the draft ESRS (EU Sustainability Reporting Standards) and topics covered

CROSS-CUTTING	SECTOR-AGNOSTIC STANDARDS			SECTOR-SPECIFIC / ENTITY SPECIFIC STANDARDS		PRESENTATION
Strategy, governance, impacts, risks, opportunities	Environment	Social	Governance	Classification	ESG sector-specific disclosures	
ESRS 1 General principles	ESRS E1 Climate change	ESRS S1 Own workforce	ESRS G1 Governance, risk management and internal control	ESRS SEC1 Sector classification	(Standards set to be finalized in 2023)	ESRS P1 Sustainability statements
ESRS 2 General, strategy, governance and materiality disclosure requirements	ESRS E2 Pollution	ESRS S2 Workers in the value chain	ESRS G2 Business conduct			
	ESRS E3 Water & marine resources	ESRS S3 Affected communities				
	ESRS E4 Biodiversity and ecosystems	ESRS S4 Consumers and end-users				
	ESRS E5 Resource use and circular economy					

Figur 2: Oversigt standarder CSRD (EY – Presentation, fra interview)

Udkast til de branchespecifikke standarder bliver først udarbejdet senere. De første standarder er altså standarder, der omfatter brancher på tværs og kommer derfor til at omfatte alle de førnævnte virksomheder.

De enkelte standarder er bygget op på samme måde. Første afsnit i standarderne handler om det generelle, strategien for virksomheden, ledelse og dobbelt væsentlighed. Næste afsnit omhandler hvilke politikker virksomheden har implementeret i henhold til emnet for den pågældende standard, hvilke mål virksomheden har i henhold til den pågældende standard, hvilke handlingsplaner, der er igangsat og hvilke ressourcer der er afsat til at leve op til målene og opfyldelsen af målene i henhold til den pågældende standard. Det sidste afsnit i standarder handler om de målinger, der kan eller skal foretages i henhold til den pågældende standard. Det er præstationsmålinger af hvorvidt virksomheden lever op til sine mål og det er muligt at se, om de handlingsplaner, der er indført og de ressourcer der er allokeret hertil er med til at opfylde målene.

8.2 ESRS 1 – Generelle principper

ESRS 1 er den overordnede standard, der omhandler forskellige overordnet emner. Første punkt er beskrivelsen af formålet med standarden. Herefter forklarer standarden hvordan virksomhederne skal overholde standarderne i de enkelte specifikke emner. Med følgende underliggende emner:

- Hvad forskellen er på de standardiserede oplysninger og de virksomhedsspecifikke oplysninger
- Hvad forskellen er på de sektorspecifikke og ikke-sektorspecifikke standarder er
- Forholdet mellem de forskellige ikke-specifikke og specifikke standarder

Næste punkt omhandler implementeringen af CSRD, herunder følgende underliggende emner:

- Karakteristika af informationskvaliteten
- Dobbelt væsentlighed som grundlæggende for bæredygtighedsspørgsmål
- Grænser og værdikæden
- Tidshorisonten
- Due Diligence

I næste punkt beskriver standarden de offentliggørelsesprincipper, der er ved implementeringen af standarderne hos de enkelte virksomheder, og hvad skal med i rapporteringen i forbindelse med implementeringen af standarderne. De er delt op i tre følgende forskellige principper, der vedrører forskellige oplysninger:

- Det første princip er oplysninger vedrørende hvilke politikker, der er vedtaget i virksomheden i forbindelse med implementeringen af ESRS-standarderne
- Det næste princip handler om oplysninger om hvilke mål, fremskridt og effektivitet i sporing af disse mål og fremskridt.
- Det tredje princip vedrører oplysninger om tiltag, handlingsplaner og hvilke resourcer der er i forhold til de vedtaget politikker og opsatte mål.

Det næste punkt omhandler grundlaget for rapporteringen og præsentationen af information. Afsnittet er opdelt i følgende elementer:

- De generelle principper bag præsentationen
- Præsentation af sammenlignelig information
- Estimering ved usikkerhed af data
- Information om begivenheder indtruffet efter balancedagen
- Information ved ændringer af grundlag og/eller præsentation
- Oplysninger om fejl i tidligere rapportering
- Negativ indflydelse og finansiell risiko
- Valgfrie oplysninger
- Konsolideret præsentation
- Anden bæredygtighedsrapportering

Næste punkt omhandler kobling mellem rapportering i henhold til de underliggende standarder og anden rapportering. Det gælder både en kobling til anden bæredygtighedsrapportering og kobling til den finansielle rapportering for virksomheden.

Det sidste punkt omhandler selve strukturen af rapporteringen. Her har virksomheden tre valgmuligheder for at strukturere deres ikke-sektor specifikke rapportering. Efter standarden er den foretrukne mulighed at indarbejde beskrivelsen i et enkelt separat afsnit i ledelsesberetningen med sin egen overskrift. Virksomheden kan også vælge at dele oplysningerne op

efter inddelingen af standarder, en fordeling i fire forskellige afsnit: generelle oplysninger, miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige oplysninger. Den sidste mulighed er at samle de krævede oplysninger og oplyse dem forskellige steder i ledelsesberetningen. Vælges en af de to sidste muligheder, skal virksomheden lave en tabel med henvisninger til, hvor regnskabsbrugeren kan finde oplysninger om de enkelte områder af ESRS-standarderne. Se eksempel nedenfor:

List of sustainability parts	Location in the management report
General information - ESRS 2	p. 25-32
Environmental information - ESRS E1 – ESRS E5	p. 35-44
Disclosures pursuant to article 9 of the Taxonomy Regulation	p. 47-50
Social information - ESRS S1 – ESRS S5	p. 51-62
Governance information - ESRS G1 – ESRS G2	p. 67-75

Figur 3: Eksempel på henvisninger i henhold til ESRS 1 (ESRS 1 – "General principles" Appendix E)

8.3 ESRS 2 – Generel strategi, ledelse og væsentlighedsvurdering

ESRS 2 handler om oplysningskravene i forbindelse med virksomhedens generelle strategi, ledelse og væsentlighedsniveau. Standarden starter som de andre standarder, med at beskrive formålet med standarden. Formålet er at beskrive de krav, der er af generel karakter og kan deles op i fire kategorier. Der er krav om oplysninger af generel karakter, krav om oplysninger om virksomhedens strategi og forretningsmodel, krav om oplysning om ledelse i henhold til bæredygtighed og krav om oplysning af virksomhedens syn på dobbelt væsentlighed i forhold til indvirkning, muligheder og risici i forbindelse med bæredygtighed. Herefter præcisere standarden, at såfremt nogle af oplysningskravene er oplyst andetsteds i ledelsesberetningen eller årsregnskabet, skal dette ikke gentages.

Standarden er delt op i flere forskellige overskrifter, jf. ovenfor. Under de enkelte overskrifter er oplysningskravene mere specifikt præsenteret og delt op i flere enkelte underpunkter. Under overskriften "Generelle oplysningskrav" har underoverskrifterne bogstaverne GR (General Requirements). Der er i alt 10 forskellige krav til oplysninger af generel karakter:

- GR-1 Generel information om virksomhedens bæredygtighedsrapportering
 - Skal indeholde generel information om strukturen af bæredygtighedsrapportering og hvilke valg, der er lavet i forbindelse med bæredygtighedsrapporteringen.
- GR-2 Sektorer af aktiviteter
 - Skal indeholde oplysninger virksomhedens hovedaktivitet, antal ansatte og sammensætningen af indtægter. Herunder hvilke produkter og/eller ydelser virksomheden udbyder, hvilke markeder virksomheden er på og hvilke kunder virksomheden har.
- GR-3 Hovedpunkter i værdikæden
 - Skal indeholde oplysninger om hovedpunkterne i virksomhedens værdikæde, herunder en beskrivelse af hvilke typer enheder, der er i værdikæden og det gælder både værdikædens enheder før og efter virksomheden selv. Det skal også beskrives hvad de enkelte enheder i værdikæden bidrager med.
- GR-4 Nøgledrivere for værdiskabelsen
 - Her skal virksomheden beskrive hvordan værdikæden skaber værdi og hvilke der er nøgledrivere.
- GR-5 Brug af tilnærmelige oplysninger i forhold til afgrænsning og værdikæden
 - Skal indeholde oplysninger om, hvorvidt virksomheden har benyttet sig af sektordata eller lignende i situationer, hvor der ikke har været muligt at indsamle data. Virksomheden skal ligeledes redegøre for, hvad de i fremtiden vil gøre for at mindske situationer, hvor de mangler data.
- GR-6 Oplysninger om væsentlig usikkerhed
 - Her skal virksomheden beskrive hvilke områder, der har været usikkerheder ved og hvilken påvirkning det kan have på bæredygtighedsrapporteringen.
- GR-7 Ændring i indsamling og præsentation
 - Skal indeholde oplysninger om, hvorvidt indsamling eller præsentation af de indsamlede data er ændret. Er de det, skal virksomheden oplyse om den påvirkning det har på tallene, samt oplyse om hvorvidt sammenligneligheden er påvirket.

- GR-8 Fejl i tidligere perioder
 - Hvis relevant skal virksomheden oplyse om de fejl, der har været i tidligere perioder. Det skal vises for hver enkelt område og virksomheden skal beskrive hvordan og hvornår fejlen er opstået og fundet.
- GR-9 Anden bæredygtighedsrapportering
 - Såfremt virksomheden aflægger anden bæredygtighedsrapportering efter andre krav, skal virksomheden oplyse om dette.
- GR-10 Generel erklæring om overholdelse af ESRS
 - Herunder oplysninger om overholdelse af nuværende og eventuelle fremtidige ESRS-standarder, der ikke er trådt i kraft endnu.

Ud over de ovenstående generelle oplysningskrav er der ligeledes krav i henhold til oplysningskrav om virksomhedens strategi og forretningsmodel. De er angivet med SBM (Strategy and business model). Formålet med det afsnit er at virksomheden skal beskrive strategien og forretningsmodellen med henblik på bæredygtighedsrapportering og hvordan bæredygtighed hænger sammen med virksomhedens strategi og forretningsmodel.

- SBM-1 Oversigt over virksomhedens strategi og forretningsmodel
 - Her skal virksomheden beskrive tre ting i forhold til hvordan strategien og forretningsmodellens sammenhæng med bæredygtighed er. Først det overordnede formål med virksomheden. Herefter en oversigt over hovedpunkterne i virksomhedens strategi og forretningsmodel. Til sidst en beskrivelse af påvirkningen af bæredygtighed på virksomhedens forretningsmodel og strategi. Herunder virksomhedens mission, vision, formål og værdier.
- SBM-2 Virksomhedens interessenters synspunkter, interesser og forventninger
 - Her skal virksomheden beskrive hvordan interessenternes synspunkter, interesse og forventninger hænger sammen med virksomhedens strategi og forretningsmodel.

- SBM-3 Sammenhæng mellem påvirkninger og virksomhedens strategi
 - Her skal virksomheden oplyse om de sammenhænge, der er mellem påvirkningen af mennesker og miljø og deres forretningsmodel i forhold til bæredygtighed. Eksempelvis skal virksomheden beskrive hvordan virksomhedens strategi og forretningsmodel er forenelig med specifikke bæredygtigheds mål.
- SBM-4 Sammenhæng mellem risici og muligheder og virksomhedens strategi og forretningsmodel
 - Formålet med afsnittet er at beskrive hvilke risici og muligheder, relateret til bæredygtighed, virksomhedens strategi og forretningsmodel giver. Virksomheden skal beskrive hvilke risici og muligheder, der er i relation til bæredygtighed, hvordan de relatere sig til strategien og forretningsmodellen og hvordan virksomheden tilpasser strategien og forretningsmodellen til disse risici og muligheder. Herunder strategiske beslutninger og eventuelle ændringer i strategi eller forretningsmodel, der er foretaget for at imødekomme risiciene og mulighederne i henhold til bæredygtighed.

Det næste overordnede punkt er vedrørende oplysningskravene om ledelsen af virksomheden. De er angivet med GOV (Governance). Formålet med afsnittet er at beskrive ledelsen af virksomheden i henhold til bæredygtighedsspørgsmål og så præciseres det, at alle krav i henhold til ledelse gælder på tværs af alle områder og emner inden for bæredygtighedsrapporteringen.

- GOV-1 Rollefordeling og ansvar hos administrations-, ledelses- og tilsynsorganer
 - Her skal virksomheden beskrive rollerne og ansvarsfordelingen mellem ledelsesorganerne og ledelsesniveauerne med hensyn til bæredygtighedsspørgsmål.
- Gov-2 Information fra administrations-, ledelses- og tilsynsorganer om bæredygtighedsspørgsmål
 - Her skal virksomheden oplyse om hvorvidt, og hvordan de forskellige ledelsesorganer bliver informeret om de enkelte bæredygtighedsspørgsmål. Herunder påvirkningen af bæredygtigheden i forhold til strategi og forretningsmodellen på deres enkelte ansvarsområder.

- Gov-3 Behandling af bæredygtighedsspørgsmål af virksomhedens administrative-, ledelses- og tilsynsorganer
 - Her skal virksomheden oplyse om hvilke særskilte bæredygtighedsspørgsmål de enkelte organer har haft fokus på i perioden, og virksomheden skal ligeledes beskrive hvordan de enkelte organer har handlet i forhold de specifikke bæredygtighedsspørgsmål i virksomheden.
- Gov-4 Indarbejdelse af incitamenter til overholdelse af bæredygtighedsstrategier og bæredygtighedsmål
 - Her skal virksomheden beskrive hvorvidt der er indført ordninger, der giver incitament til at overholde de mål og strategier, der er for bæredygtighed i virksomheden. Det gælder både på ledelsesniveau og medarbejderniveau.
- Gov-5 Erklæring om due dilligence
 - Her skal virksomheden beskrive sin måde hvorpå elementer af due dilligence er integreret i deres bæredygtighed.

Det sidste overordnede punkt i ESRS 2 er punktet om væsentlighedsvurderingen af påvirkninger, risici og muligheder i henhold til bæredygtighedsspørgsmål. Disse punkter er angivet med IRO (Impacts, Risks and Opportunities). Formålet med dette afsnit er at få virksomheden til at beskrive hvilken påvirkning, muligheder og risici der er i forbindelse med bæredygtighedsspørgsmålene, og hvordan virksomheden forholder sig til disse.

- IRO-1 Beskrivelse af processen vedrørende identifikation af påvirkning, risici og muligheder
 - Virksomheden skal beskrive, hvordan de har identificeret de tre områder, ligesom virksomheden skal beskrive omfanget af identifikationen. Herunder skal de oplyse om hvilke ressourcer og metoder der er brugt til at identificere de tre områder. Det kan f.eks. være ved brug af ejere, interessenter i virksomheden og eventuelle eksterne eksperter. Virksomheden skal også oplyse om seneste dato for gennemgangen af de tre områder.

- IRO-2 Resultatet af virksomhedens vurdering af påvirkninger, risici og muligheder i henhold til bæredygtighed
 - Her skal virksomheden være opmærksomme på at oplyse om tre forskellige ting, der er gældende for alle efterfølgende ESRS-standarder. De tre ting er først oplysninger om, hvordan virksomheden forholder sig til de enkelte påvirkninger, risici og muligheder. Efterfølgende skal virksomheden oplyse om, hvilke initiativer der er igangsat for enten at mindske de nævnte risici eller udnytte de nævnte muligheder. Til sidst skal virksomheden beskrive, hvis og hvorfor oplysninger ikke er vurderet væsentlige på området.
- IRO-3 Resultatet af virksomhedens vurdering af påvirkninger, risici og muligheder i henhold til bæredygtighed, som ikke hører under ESRS
 - Her skal virksomheden oplyse om påvirkninger, risici og muligheder, der ikke er omfattet af ESRS. Det vil sige, samme krav som IRO-2, men på de områder, der ikke er omfattet af ESRS.

8.3.1 Opsummering

ESRS 1 og 2 er to standarder fra det nye direktiv, der omhandler emner på tværs af de resterende ESRS-standarder. ESRS 1 er de generelle og overordnede principper bag ESRS-rapporteringen, mens ESRS 2 uddyber de enkelte krav til særskilte afsnit og overordnet information om virksomheden i forhold til bæredygtighedsspørgsmål. Det drejer sig både om generelle spørgsmål, strategi og forretningsmodellen, og til sidst om ledelse. De efterfølgende standarder, som er delt op efter miljø, sociale forhold og ledelse, går mere i dybden med oplysningskrav, der er inden for de enkelte områder. På de enkelte områder er det op til virksomheden at vurdere, hvorvidt de enkelte områder er relevante og væsentlige.

8.4 Klimarelaterede standarder

Efter de indledende standarder er der fem standarder på hvert sit område indenfor klimarelaterede emner. Det drejer sig om klimaforandringer, udledning, vand og havressourcer, biodiversitet og økosystemer, og til sidst ressourceforbrug og cirkulær økonomi. Disse klimarelaterede standarder skal give information om forskellige aspekter af virksomhedens påvirkning

på miljøet. De enkelte standarder har forskellige krav til virksomhedens oplysninger om strategier og tilpasning af forretningsmodellen, til de enkelte emner ligesom de enkelte standarder indeholder forskellige målpunkter for virksomhedens påvirkninger af miljøet.

8.4.1 ESRS E1 Klimaforandringer

ESRS E1 omhandler virksomhedens oplysningskrav i henhold til klimaforandringer. De første afsnit omhandler oplysningskravene om virksomhedens strategi, ledelse og væsentlighedsvurdering i henhold til klimaforandringer. De næste afsnit omhandler hvilke præstationsmålinger, der er i forbindelse med måling af virksomhedens bidrag i henhold til klimaforandringer.

Første afsnit i standarden omhandler formålet med standarden ESRS E1. Formålet med ESRS E1 er at oplyse om de oplysningskrav, der er for, at brugerne af bæredygtighedsrapporteringen kan, forstå følgende seks ting om virksomheden:

- Hvordan virksomheden påvirker klimaforandringerne, det kan både være positivt og negativt og det gælder ikke kun de faktiske påvirkninger, men også de potentielle påvirkninger.
- Tidligere, nuværende og eventuelle fremtidige indsatser, for at mindske påvirkningen af klimaforandringerne. Her med henblik på den nuværende Paris-aftale om at begrænse den globale opvarmning til 1,5 grader.
- Virksomhedens planer og kapacitet til at tilpasse forretningsmodellen til at overholde begrænsningen på de 1,5 grader.
- Virksomhedens andre handlinger og dispositioner, der er med til at afhjælpe de faktiske eller potentielle negative påvirkninger af klimaforandringerne.
- Typen og omfanget af virksomhedens mest væsentlige risici og muligheder som følge af virksomhedens påvirkning af klimaforandringerne, og hvad virksomheden gør ved dem.
- Virksomhedens påvirkninger af klimaforandringerne i relation til virksomhedens risici og muligheder på kort, mellemlang og lang sigt.

De seks ovenstående punkter er formålet med, at virksomheden skal opfylde de efterfølgende oplysningskrav i de enkelte afsnit om oplysningskrav. Herefter komme de enkelte oplysningskrav, der er, som nævnt ovenfor, opdelt i tre grupper. E1-1 er generelt, E1-2 til E1-4 er politikker, mål, planer og ressourcer, E1-5 til E1-7 er præstationsmålinger.

- E1-1 Overgangsplan for afbødning af og tilpasning til klimaforandringerne
 - Virksomheden skal her oplyse om planen for at sikre, at deres forretningsmodel og strategi er i overensstemmelse med at opfylde kravet om en klimaneutral økonomi og begrænsning af den globale opvarmning til 1,5 grader.
- E1-2 Politikker implementeret til at håndtere klimaforandringerne
 - Virksomheden skal oplyse om de politikker, der er implementeret for at afbøde og tilpasse virksomheden til klimaforandringerne og hvordan andre politikker kan være ændret for at tilpasse disse til klimaforandringerne.
- E1-3 Målbare mål for afbødning af og tilpasning til klimaforandringerne
 - Her skal virksomheden oplyse om de målbarre mål, der er opsat i forhold til klimaforandringerne. Målene skal have sammenhæng med de præstationsmålinger, der er i de efterfølgende afsnit.
- E1-4 Handlingsplaner for afbødning af og tilpasning af klimaforandringerne
 - Virksomheden skal oplyse om de handlingsplaner, der er i virksomheden for at afbøde og tilpasse sig klimaforandringerne, ligesom de skal oplyse om de ressourcer, der er allokeret hertil.
- E1-5 Energiforbrug
 - Her skal virksomheden oplyse om energiforbruget. Det skal indeholde oplysninger om forbrug af forskellige arter af energi. Det er eksempelvis forbrug af kul, olie, naturgas, atomkraft og andre fossile brændsler. Derudover skal virksomheden oplyse om forbrug af ikke-fossile brændsler.
- E1-6 Energiforbrug sammenholdt med nettoomsætning
 - Virksomheden skal oplyse om energiforbruget i sammenhæng med aktiviteterne der ligeledes bruger energi.
- E1-7 Scope 1 udledning drivhusgasser
 - Her skal virksomheden oplyse om drivhusgasserne efter Scope 1

- E1-8 Scope 2 udledning drivhusgasser
 - Her skal virksomheden oplyse om drivhusgasserne efter Scope 2
- E1-9 Scope 3 udledning drivhusgasser
 - Her skal virksomheden oplyse om drivhusgasserne efter Scope 3
- E1-10 Drivhusgasser total
 - Her skal virksomheden oplyse om den samlede udledning af drivhusgasser. Virksomheden skal ligeledes oplyse om hvorvidt udledningen kommer fra virksomheden selv eller andre steder i værdikæden.
- E1-11 Drivhusgasudledning sammenholdt med nettoomsætning
 - Virksomheden skal oplyse om udledningen af drivhusgasser i sammenhæng med aktiviteterne der ligeledes udleder drivhusgasser.
- E1-12 Fjernelse af drivhusgasser i egen virksomhed eller i værdikæden
 - Her skal virksomheden oplyse hvorvidt de har indført planer om helt at fjerne drivhusgasser fra atmosfæren eller hvorvidt der støttes om en fjernelse af drivhusgasser fra atmosfæren. Det skal beskrives ud fra hver enkelt aktivitet og hvor meget den aktivitet bidrager til formålet med.
- E1-13 Projekter til reduktion af drivhusgasser, der er finansieret gennem CO2-kvoter
 - Her skal virksomheden oplyse om hvorvidt, der er projekter uden for værdikæden, der er finansieret gennem CO2-kvoter.
- E1-14 Undgået udledning af drivhusgasser fra produkter og ydelser (valgfri oplysning)
 - Denne oplysning er valgfri, men her kan virksomheden eksempelvis oplyse om hvad et valg af produkter har betydet for udledningen af drivhusgasser modsat et andet fravalgt produkt. Virksomheden kan oplyse om hvor meget de valg, de har foretaget, har betydet for deres udledning af drivhusgasser.
- E1-15 Potentielle økonomiske konsekvenser fra de enkelte risici
 - Her skal virksomheden oplyse om de potentielle finansielle konsekvenser de klimarelaterede risici kan få for virksomheden på kort, mellemlang og lang sigt. Det gælder både på områder for både resultatopgørelsesposter og aktiverne i virksomheden.

- E1-16 Potentielle økonomiske konsekvenser fra de klimarelaterede overgange
 - Her skal virksomheden oplyse om de potentielle finansielle konsekvenser de klimarelaterede overgange kan få for virksomheden på kort, mellemlang og lang sigt. Det gælder både på områder for både resultatopgørelsesposter og aktiverne i virksomheden.
- E1-17 Potentielle økonomiske effekter fra de klimarelaterede muligheder
 - Her skal virksomheden oplyse om hvordan de kan drage fordel af de eventuelle klimarelaterede muligheder.

Ovenstående punkter har i Appendix B i standarden hver sin yderligere forklaring på hvordan oplysninger kan opstilles og lignende hjælp til rapporteringen. Den er ligeledes med til at oplyse om hvordan hele standarden bliver implementeret.

8.4.2 ESRS E2 Forurening

ESRS E2 omhandler de oplysningskrav, der stilles i forhold til virksomhedens forurening. Forureningen gælder både for luftforurening, vandforurening, jordforurening og forurening, der påvirker levende organismer og mad.

ESRS E2 er opbygget som de andre standarder med først et afsnit om formålet, derefter lidt om sammenhæng mellem de andre ESRS-standarder- Herefter kommer de enkelte oplysningskrav, som igen er delt op efter de enkelte oplysningskrav. E2-1 til E2-3 omhandler politikker, mål handlingsplaner og ressourcer. E2-4 og E2-7 omhandler præstationsmåling.

Formålet med ESRS E2 forurening er at give oplysningskrav, der giver brugerne af bæredygtighedsrapportering en viden om følgende ting:

- Positive og negative påvirkninger forårsaget af virksomheden på luftforurening, vandforurening, jordforurening og forurening, der påvirker levende organismer og mad.
- Alle truffet beslutninger og resultater af de beslutninger, der er truffet for at afbøde eller fjerne faktiske eller potentielle påvirkninger på forurening.
- Virksomhedens planer og kapacitet til at tilpasse strategi og forretningsmodel, så det stemmer overens med en bæredygtig økonomi. Herunder forebyggelse, kontrol og eliminering af forurening. Det gælder både for luftforurening, vandforurening og jordforurening.

- Arten, typen og omfanget af virksomhedens væsentlige risici og muligheder relateret til forureningsrelaterede emner og hvordan virksomheden ligeledes forvalter de risici og muligheder.
- Virkningerne af de risici og muligheder de er relateret til forureningsrelaterede emner.

Ovenstående underbygges af nedenstående specifikke oplysningskrav:

- E2-1 Politikker implementeret for at forebygge og kontrollere forurening
 - Her skal virksomheden oplyse om i hvilket omfang virksomheden har implementeret politikker, der er med til at fokusere på vurdering, styring og reduktion af påvirkninger, risici og muligheder med henblik på forureningsrelaterede spørgsmål. Det gør sig gældende for både luftforurening, vandforurening og jordforurening. Derudover skal det beskrives hvorvidt det er med til at forebygge, minimere, undgå eller afhjælpe forureningen.
- E2-2 Målbare mål for forurening
 - Virksomheden skal oplyse om de mål, der er sat for virksomheden med hensyn til deres påvirkning, risici og muligheder med henblik på forurening.
- E2-3 Handlingsplaner og ressourcer vedrørende forurening
 - Virksomheden skal oplyse om de handlingsplaner, der er i virksomheden for at forebygge, afbøde og afhjælpe virksomhedens forurening, ligesom de skal oplyse om de ressourcer, der er allokeret hertil.
- E2-4 Luftforurening, vandforurening og jordforurening
 - Virksomheden skal oplyse om den forurening der generes eller anvendes under produktionen og såfremt produkter, produktdele eller tjeneste forurenere, skal dette også oplyses. Det gælder for både luftforurening, vandforurening og jordforurening.
- E2-5 Særlige stoffer og de mest skadelige stoffer
 - Virksomheden skal give særlige oplysninger, om de stoffer, der vurderes særligt farlige i forhold til forurening.

- E2-6 Forureningsrelaterede hændelser og påvirkninger og risici samt finansiell sårbarhed for virksomheden
 - Virksomheden skal oplyse hvordan eventuelle forureningsrelaterede hændelser kan påvirke miljøet og samfundet og/eller virksomheden på kort, mellem-lang og lang sigt. Herunder også den finansielle sårbarhed, der er hos virksomheden.
- E2-7 Finansielle effekter fra forureningsrelaterede påvirkninger, risici og muligheder
 - Virksomheden skal oplyse om de forureningsrelaterede finansielle effekter af risici og muligheder, der er som følge af virksomhedens forurening på kort, mellem-lang og lang sigt. Virksomheden skal oplyse om forebyggelse og kontrol af forureningen.

Ovenstående punkter har i Appendix B i standarden hver sin yderligere forklaring på hvordan oplysninger kan opstilles og lignende hjælp til rapporteringen. Den er ligeledes med til at oplyse om hvordan hele standarden bliver implementeret.

8.4.3 ESRS E3 Vand- og havressourcer

Formålet med denne standard er, at virksomheden skal beskrive hvorvidt virksomheden påvirker vand- og havressourcer. ESRS E3 er opbygget på samme måde, som ovenstående ESRS E2. De første tre punkter E3-1, E3-2 og E3-3 er magen til de punkterne i ESRS E2. Her skal virksomheden oplyse politikker, der er implementeret, målbare mål for påvirkningen af vand- og havressourcer og oplyse om handlingsplaner og ressourcer allokeret til dette område. E3-4 til E3-6 er præstationsmålinger, disse er lidt anderledes end ved ESRS E2 og vil derfor blive gennemgået. E3-7 er magen til den i E2-7 og her skal virksomheden ligeledes oplyse om risici og muligheder, der er på området for vand- og havressourcer.

De overordnede formål med ESRS E3 Vand- og havressourcer er at virksomheden skal oplyse om følgende områder:

- Hvordan virksomheden påvirker vand- og havressourcerne, det kan både være positiv og negativ påvirkning. Det gælder også både de nuværende påvirkninger og de potentielle påvirkninger.

- Virksomhedens handlinger og resultater af disse, for at beskytte vand- og havressourcer. Det kan eksempelvis gøres ved reduktion af vandforbrug, vandudledninger i vandområder og i havene eller mindske trykket på havets ressourcer.
- Virksomhedens bidrag til at opfylde den europæiske aftale om frisk luft, rent vand, en sund jord og biodiversitet. Derudover virksomhedens bidrag til andre europæiske aftaler om bæredygtighed.
- Virksomhedens planer og kapacitet til at tilpasse strategi og forretningsmodel, så det stemmer overens med en bæredygtig økonomi. Herunder bevarelse og genopretning af vand- og havressourcer.
- Arten, typen og omfanget af virksomhedens væsentlige risici og muligheder relateret til virksomhedens påvirkning og afhængighed af vand- og havressourcerne. Og hvordan virksomheden ligeledes forvalter de risici og de muligheder.
- Virkningerne af de risici og muligheder, der er i forbindelse med virksomhedens påvirkning og afhængighed af vand- og havressourcerne.

De ovenstående punkter bliver yderligere præciseret i hvert enkelt punkt i standarden. Som skrevet er der en del af punkterne, der er magen til punkterne i ESRS E2, dog med henblik på det særskilte emne. Derfor er punkterne E3-4 til E3-6 valgt som de punkter, der gennemgås yderligere.

- ESRS E3-4 Forvaltning af vandressourcer
 - Virksomheden skal oplyse om sin forvaltning af vandressourcer. Virksomheden skal oplyse om virksomhedens vandkredsløb, ned på hver enkel enhed, herudover skal virksomheden oplyse om de fremskridt, der er frem mod de opstillede mål. Det skal indeholde oplysninger om vandudledningen i tusinder m³ og eventuel genanvendt eller genbrugt i tusinder m³.

- ESRS E3-5 Intensitet af vandforbrug
 - Virksomheden skal oplyse om vandforbrug og vandudledning sammenholdt med nettoomsætningen. Det skal gøres på forskellige måder.
 1. Udtag af ferskvand i m3 pr. nettoomsætning
 2. Det samlede vandforbrug i m3 pr. nettoomsætning
 3. De samlede vandudledninger i m3 pr. nettoomsætning
- ESRS E3-6 Havressourcerelateret præstationsmålinger
 - Virksomheden skal oplyse om indikatorer, der relaterer sig til deres påvirkninger, risici og muligheder med hensyn til havressourcer. Det er en oplysning, der skal bruges til at forstå virksomhedens påvirkning af marine ressourcer og hav farvande og hvilke fremskidt, virksomheden har haft i forhold til de opsatte mål.

Ligesom de andre standarder er der her ligeledes et Appendix B, der med til at hjælpe virksomheden med at få implementeret og opfyldt kravene i denne standard.

8.4.4 ESRS E4 Biodiversitet og økosystemer

Formålet med denne standard er at forstå virksomhedens påvirkninger af biodiversitet og økosystemer. Enkelte af punkterne er sammenlignelige med de forrige standarder, det gælder punkterne E4-2 til E4-4, der omhandler politikker, mål, handlingsplaner og ressourcer. Punkt E4-10, der omhandler de finansielle effekter er ligeledes magen til de foregående standarders afsnit herom. De er derfor ikke medtaget videre i dette afsnit. Der hvor forskellene i standarder er, er ved de enkelte præstationsmålinger. Disse bliver gennemgået i afsnittet. Ligesom de andre standarder har denne standard ligeledes nogle områder, der ønskes oplyst i forbindelse med de enkelte oplysningskrav i denne standard.

- Virksomhedens påvirkninger af biodiversitet og økosystemer i form af positive og/eller negative faktiske og/eller potentielle påvirkninger.
- Virksomhedens handlinger og resultater af disse, for at forebygge, afbøde eller afhjælpe faktiske eller potentielle negative påvirkninger og for at genoprette biodiversitet og økosystemer.

- Omfanget af virksomhedens bidrag til opfyldelse af EU's biodiversitetsstrategi og respekt for globale miljøbegrænsninger.
- Virksomhedens planer og mulighed for at tilpasse forretningsmodellen og driften i overensstemmelse med omstillingen til en bæredygtig økonomi og med bevarelse og genopretning af biodiversiteten og økosystemer. Her især målsætningen om at sikre, at alle verdens økosystemer i 2050 er genoprettet til god tilstand, modstandsdygtige og beskyttet.
- Arten, typen og omfanget af virksomhedens væsentlige risici og muligheder relateret til virksomhedens påvirkning og afhængighed af biodiversitet og økosystemer. Og hvordan virksomheden forvalter de risici og muligheder.
- Virkningerne af de risici og muligheder der er i forbindelse med virksomhedens påvirkning og afhængighed af biodiversitet og økosystemer. Det gælder både på kort, mellem- og lang sigt.

De ovenstående punkter bliver yderligere præciseret i hvert enkelt punkt i standarden. De fornævnte punkter, der er magen til tidligere standarder bliver ikke omtalt.

- ESRS E4-1 Overgangsplan i overensstemmelse med målene om intet nettotab i 2030, nettogevinst fra 2030 og fuld genopretning inden 2050.
 - Virksomheden skal oplyse om planerne for at sikre, at deres forretningsmodel og strategi er forenelig med målene for 2030 og frem til 2050. Det gælder for selve virksomheden, men også for værdikæden, både upstream og downstream.
- ESRS E4-5 Måling af påvirkninger
 - Virksomheden skal oplyse om de faktorer, der påvirker biodiversiteten og økosystemerne. Det skal omfatte arealanvendelse, habitatændringer, klimaændringer, forurening og brug af naturressourcer.

- ESRS E4-6 Måling af indvirkninger
 - Virksomheden skal oplyse om påvirkninger af biodiversitet og økosystemer efter geografisk placering og/eller materialer til råvarer. Formålet med afsnittet er at virksomheden skal oplyse og give en forståelse af fremskridtene hen imod målene for 2030 og frem til 2050.
- ESRS E4-7 Måling af resultater
 - Virksomheden skal oplyse om og give en forståelse af hvordan de minimere, rehabilitere eller genopretter indvirkningen på biodiversitet og økosystemer.
- ESRS E4-8 Biodiversitetsvenligt forbrug – valgfrit krav
 - Her kan virksomheden vælge at oplyse om deres biodiversitetsvenlige forbrug og produktion. Det kan være mængde af forsyninger, der kommer fra certificeret leverandører, eller der kommer fra steder, hvor biodiversiteten er overvåget og rapporteres jævnligt.
- ESRS E4-9 Biodiversitetsforskydninger – valgfrit krav
 - Virksomheden kan oplyse om eventuelle projekter, der modvirker en eventuel dårlig indvirkning på biodiversitet og økosystemer. Virksomheden har mulighed for at oplyse om kvaliteten og omfanget af eventuelle nuværende eller fremtidige projekter og/eller programmer, der kompenserer for en eventuel negativ påvirkning. Det kan være i hele virksomhedens værdikæde.

8.4.5 ESRS E5 Ressourceforbrug og cirkulær økonomi

Formålet med denne standard er at forstå virksomhedens forbrug af ressourcer og strategi for cirkulær økonomi. Enkelte af disse punkter er også sammenlignelige med de forrige standarder, det gælder punkterne E5-1 til E5-3, der omhandler politikker, mål, handlingsplaner og ressourcer. Punkt E5-9, der omhandler de finansielle effekter er ligeledes magen til de foregående standarders afsnit herom. De er derfor ikke medtaget videre i dette afsnit. Der hvor forskellen også er i denne standard, er ved de enkelte præstationsmålinger. Disse bliver gennemgået i afsnittet. De overordnede områder, der ønskes belyst i denne standard er følgende:

- Virksomhedens påvirkning af ressourceanvendelse, herunder forbrug af ikke-vedvarende energiresourcer. Det gælder både positive og negative, samt faktiske og potentielle påvirkninger.

- Virksomhedens handlinger og resultater af disse, for at forebygge, afbøde eller afhjælpe faktiske eller potentielle negative påvirkninger på ressourceforbrug og cirkulær økonomi.
- Virksomhedens planer og kapacitet til at kunne tilpasse sin forretningsmodel i overensstemmelse med cirkulære økonomiske principper, det drejer sig om eliminering af affald, genbrug af produkter og regenerering.
- Arten, typen og omfanget af virksomhedens væsentlige risici og muligheder relateret til virksomhedens følge af ressourceforbrug og cirkulær økonomi. Og hvordan virksomheden forvalter de risici og muligheder.
- Virkningerne af de risici og muligheder, der relaterer sig til virksomhedens påvirkning og afhængighed af ressourceforbrug og cirkulær økonomi. Det gælder både på kort, mellemlang og lang sigt.

De ovenstående punkter bliver yderligere præciseret i hvert enkelt punkt i standarden. De fornævnte punkter, der er magen til tidligere standarder bliver ikke omtalt.

- E5-4 Ressourcetilstrømning
 - Virksomheden skal oplyse om de ressourcer, der anvendes i virksomhedens egen drift. Her skal ressourcerne opdeles i vedvarende og ikke-vedvarende ressourcer, ligesom det skal vurderes hvorvidt, der er tale om bæredygtige materialer eller ej. Målepunkterne er den samlede vægt af anvendte materialer i perioden, vægten og procentdelen af vedvarende materialer, der bruges til fremstilling af produkter og ydelser og vægten og procentdelen af genbrugt eller genanvendte materiale, der bruges til emballering af virksomhedens produkter.
- E5-5 Ressourceudstrømning
 - Virksomheden skal oplyse om bidraget til en cirkulær økonomi. De måder virksomheden kan bidrag med det på er ved at øge holdbarheden, reparerbarheden, opgraderbarheden og genanvendeligheden på deres produkter og materialer.

- E5-6 Affald
 - Virksomheden skal oplyse om affaldshåndteringsstrategi. Målepunkterne er her den samlede mængde produceret affald og opdeling af farligt og ikke-farligt affald og håndteringen af dette.
- E5-7 Optimering af ressourceforbrug
 - Virksomheden skal oplyse om deres optimering af ressourceanvendelse. Afsnittet skal give en forståelse af virksomhedens forbrug af materialer og deres formåen til at tilpasse designs på produkter for at forbedre levetiden, reparerbarheden og øge genbrugsindhold i produkterne.
- E5-8 Støtte til cirkulær økonomi
 - Virksomheden skal oplyse om de tiltag, der bliver gjort for at fremskynde overgangen til en cirkulær økonomi. Det kan blandt andet være ved indgåelse af partnerskaber om produkter. Virksomheden skal ligeledes oplyse om de produkter og ydelser, der er med til at fremme en overgang til en cirkulær økonomi.

8.4.6 Opsummering

De fem klimarelaterede standarder kan på hver sin måde vise virksomhedens intentioner og mål inden for de enkelte emner. Ligeledes er de med til at skabe et overblik over hvilke strategier og hvilke tilpasninger til forretningsmodellen, virksomheden har for at leve op til de enkelte krav i henhold til klimaaftaler, men også i forhold til deres egne opsatte mål på klimapåvirkning. Derudover giver det en forståelse af de muligheder og risici de enkelte klimapåvirkninger giver til virksomheden, og virksomheden har mulighed for at oplyse om hvordan de vil håndtere de enkelte muligheder og risici på hvert af de enkelte områder.

8.5 Socialrelateret standarder

De fire næste standarder i direktivet omhandler socialrelaterede emner. Det gælder både i forhold til egen arbejdsstyrke i virksomheden, arbejdere i værdikæden, påvirkede samfund og virksomhedens forbrugere. Hvert enkelt område har hver sin standard med oplysningskrav.

8.5.1 ESRS S1 Egen arbejdsstyrke

Formålet med denne standard er at forstå virksomhedens påvirkning af deres egen arbejdsstyrke. Det gælder de enkelte indførte politikker i forhold til arbejdsstyrken, work-life-balance, lønforskelle og menneskerettigheder. Standarden er delt op i forskellige hovedgrupper, som det ligeledes gjorde sig gældende for de klimarelaterede standarder. Der er de generelle strategier, politikker, mål handlingsplaner og ressourcer og præstationsmål. Derudover er der grupper med overskriften arbejdsforhold, lige muligheder og andre arbejdsrelateret rettigheder.

- S1-1 Politikker relateret til egen arbejdsstyrke
 - Virksomheden skal oplyse om de politikker der er indført, til at håndtere egen arbejdsstyrke sammen med de risici og muligheder, der er i forbindelse hermed. Det skal give en forståelse af, i hvilket omfang virksomheden har indført politikker, der er med til at identificere, vurdere, styre og/eller afhjælpe væsentlige påvirkninger, risici og muligheder for virksomhedens egen arbejdsstyrke.
- S1-2 Processer til at fremme drøftelser med egen arbejdsstyrke og arbejdsstyrkens repræsentanter om påvirkninger
 - Virksomheden skal oplyse om de generelle processer, der er i forbindelse med egen arbejdsstyrke og repræsentanterne for arbejdsstyrken, samt drøftelser af nuværende og potentielle påvirkninger af egen arbejdsstyrke. Det gælder både de positive og de negative påvirkninger.
- S1-3 Kanaler for egen arbejdsstyrke og arbejdsrepræsentanter til at meddele om bekymringer
 - Virksomheden skal beskrive de kanaler, der er for medarbejdere, med et behov for at meddele bekymringer eller behov til virksomheden, ligeledes skal tilgængeligheden for disse kanaler beskrives og virksomheden skal beskrive hvorledes disse kanaler overvåges og følges op på af virksomheden.

- S1-4 Mål relateret til håndtering af væsentlige negative påvirkninger, fremme af positive påvirkninger og styring af væsentlige risici og muligheder
 - Virksomheden skal oplyse om mål, der relaterer sig til at reducere negative indvirkninger, fremme positive indvirkninger og styringen af risici og muligheder.
De ting, der eksempelvis kan måles på er:
 - Arbejdernes forhold, herunder uddannelse og udvikling, sundhed, work-life-balance og lønninger
 - Arbejdernes adgang til lige muligheder, herunder fri for forskelsbehandling på baggrund af køn, race, etnisk oprindelse, nationalitet, religion, handicap, alder eller seksuel orientering
 - Arbejdernes øvrige rettigheder, herunder foreningsfrihed, social dialog, børnearbejde, tvangsarbejde og privatliv på arbejdspladsen
 - S1-5 Handling på væsentlige påvirkninger på egen arbejdsstyrke og effektiviteten af disse handlinger
 - Virksomheden skal oplyse om tre forskellige ting under dette punkt:
 - Hvilke handlinger der er planlagt eller i gang for at forhindre, afbøde eller afhjælpe negativ påvirkning på arbejdsstyrken
 - Eventuelle yderligere handlinger, der er i gang for at levere positive virkninger på arbejdsstyrken
 - Hvordan virksomheden vurderer effekten af de handlinger, der udføres
- Ved oplysning om de tre ovenstående ting skal det give en bedre forståelse af virksomhedens planer og tanker om at forbedre arbejdernes liv.

- S1-6 Fremgangsmåde til at mindske væsentlige risici og forfølge muligheder relateret til egen arbejdsstyrke
 - Virksomheden skal oplyse om de handlinger, der er planlagt eller i gang for at mindske risici, der opstår for virksomheden og de handlinger, der er planlagt eller i gang for at forfølge mulighederne for virksomheden i forhold til egen arbejdsstyrke. Virksomheden skal beskrive hvordan de fremgangsmåder er med til henholdsvis at mindske risiciene og forfølge mulighederne
- S1-7 Karakteristika for virksomhedens ansatte
 - Dette oplysningskrav skal, sammen med oplysningskravet i S1-8, give en indsigt i virksomheden tilgang til beskæftigelse og ansættelse, herunder omfanget og arten af påvirkninger fra den tilgang. Der skal oplyses om antal:
 - Ansatte og opdeling pr. land, hvor virksomheden har 50 eller flere
 - Fastansatte og opdeling efter køn
 - Midlertidige ansatte og en opdeling efter køn
 - Ikke garanterede time-ansatte og opdeling efter køn
 - Fuldtidsansatte og en opdeling efter køn
 - Deltidsansatte og en opdeling efter køn
- S1-8 Karakteristika for ikke-ansatte arbejdere i virksomhedens egen arbejdsstyrke
 - Dette oplysningskrav skal ligeledes være med til at give indsigt i virksomhedens tilgang til beskæftigelse og ansættelse, dette dog for ikke-ansatte i egen arbejdsstyrke, det vil sige personer der arbejder på kontrakter fra en anden virksomhed, i modsætning til S1-7. Oplysningerne skal indeholde information om den mest brugte type af arbejdere og den type arbejde, der udføres.
- S1-9 Indikatorer for træning og udvikling af færdigheder
 - Virksomheden skal oplyse om omfanget af uddannelse og udvikling, der er stillet til rådighed for virksomhedens egen arbejdsstyrke. Det skal vise hvorvidt virksomheden er i stand til at stille nogle rammer op, der udvikler og uddanner arbejdsstyrken. Det skal være med til at øge beskæftigelsesegnethed og udvide og opdatere kompetencerne i arbejdsstyrken.

- S1-10 Dækning af sundheds- og sikkerhedssystemet
 - Virksomheden skal oplyse om hvorvidt deres egne ansatte er omfattet af sundheds- og sikkerhedssystemet. Det skal give en forståelse af om virksomhedens systemer, er med til at forhindre skade og fremme sundhed blandt de ansatte. Der skal oplyses om de enkelte systemer og hvor stor en del af de ansatte, der er omfattet heraf.
- S1-11 Virkningen af sundheds- og sikkerhedssystemet
 - Virksomheden skal oplyse om hvorvidt sundheds- og sikkerhedssystemer virker. Det gøres ved at oplyse om antallet af hændelser med arbejdsrelateret skader, dårligt helbred og dødfald blandt egen arbejdsstyrke.
- S1-12 Arbejdstid – valgfrit oplysningskrav
 - Her kan virksomheden vælge at oplyse om hvor stor en procentdel af medarbejderne, der overholder EU's fastsatte 48-timers regel.
- S1-13 Work-Life Balance-indikatorer
 - Virksomheden skal oplyse om den praksis, der foreligger blandt medarbejderne for at tage familierelateret orlov. Der måles på tre forskellige punkter:
 - Procentdelen af ansatte, der er berettiget til at tage familierelateret orlov, opdelt efter køn
 - procentdelen af berettigede medarbejdere, der tog familierelaterede orlov, opdelt efter køn
 - tilbagevenden til arbejde og fastholdelsesprocenter for medarbejdere, der tog, barsel og/eller forældreorlov, opdelt efter køn
- S1-14 Fair vederlag
 - Virksomheden skal oplyse om lønnen på de arbejdere, der tjener den mindste løn i virksomheden. Det skal give en forståelse af om alle arbejdere tjener en rimelig løn, gør alle ikke det, skal virksomheden oplyse om procentdelen af arbejdere, der ikke får en rimelig løn. Derudover skal virksomheden oplyse om metoden, der er brugt til at fastlægge den rimelige løn og den laveste løn.

- S1-15 Dækning af social sikring
 - Virksomheden skal oplyse om hvor stor en del af medarbejderne, der er berettiget til social sikring. Det kan både være omfattet af intern, men også statslig social sikring. Er alle ikke omfattet skal virksomheden oplyse om den procentdel af medarbejderne, der ikke er omfattet og hvilken konsekvens, det har.
- S1-16 Lønforskel mellem kvinder og mænd
 - Virksomheden skal oplyse om de eventuelle lønforskelle mellem kvinder og mænd, der er i virksomheden, derudover skal virksomheden oplyse om eventuelle foranstaltninger, der er truffet for mindske de eventuelle lønforskelle.
- S1-17 Årlig kompensation
 - Virksomheden skal give en forståelse af niveauet af kompensationsmuligheder i virksomheden.
- S1-18 Diskrimineringshændelser relateret til lige muligheder
 - Virksomheden skal oplyse om antallet af diskriminationshandlinger, eventuelle korrigerede handlinger og bøder relateret hertil. Det skal give en forståelse af forekomsten af diskriminerende handlinger i virksomheden, det gælder både seksuelle og ikke-seksuelle hændelser.
- S1-19 Ansættelse af personer med handicap
 - Virksomheden skal oplyse om procentdelen af personer i arbejdsstyrken med et handicap. Disse skal ligeledes oplyses efter køn.
- S1-20 Forskelle i levering af ydelser til ansatte med forskellige ansættelseskontrakttyper
 - Virksomheden skal oplyse om de ydelser der er for en standard fuldtidsansat, men ikke gælder for de ansatte, der er ansat som vikar eller på deltid. Det kan være forskel på pensionsordninger, uddannelse og kompetenceudvikling, aktieprogrammer eller forskellige forsikrings- eller plejeordninger.

- S1-21 Klager og klager relateret til andre arbejdsrelaterede rettigheder
 - Virksomheden skal oplyse om antallet af modtagne og løste klager, der relaterer sig til arbejdsstyrkens øvrige rettigheder. Det skal give en forståelse af de kanaler, der er i virksomheden til at klage og en forståelse af virksomhedens håndtering af disse klager.
- S1-22 Overenskomstdækning
 - Virksomheden skal oplyse om, i hvilket omfang arbejdsvilkår og ansættelsesvilkår fastlægges eller påvirkes af overenskomster.
- S1-23 Arbejdsnedlæggelser
 - Virksomheden skal oplyse omfanget af større arbejdsnedlæggelser, både strejke og lockout, på grund af uoverensstemmelser mellem virksomheden og arbejdsstyrken. Der skal oplyses om antallet af større arbejdsnedlæggelser, for hver arbejdsnedlæggelse skal det oplyses om antallet af involverede arbejdere, længden i dage og en beskrivelse af årsagen til arbejdsnedlæggelsen.
- S1-24 Social dialog
 - Virksomheden skal oplyse om omfanget og funktionen af den sociale dialog mellem repræsentanter fra arbejdsstyrken og virksomheden.
- S1-25 Identificerede tilfælde af alvorlige menneskerettighedsproblemer og hændelser
 - Virksomheden skal oplyse om antallet af alvorlige menneskerettighedsspørgsmål og hændelser tilknyttet virksomhedens arbejdsstyrke. Det kan være spørgsmål om tvangsarbejde, børnearbejde og menneskehandel.
- S1-26 Privatliv på arbejdspladsen
 - Virksomheden skal oplyse om virksomhedens foranstaltninger vedrørende beskyttelse af personoplysninger på arbejdsstyrken og arten og omfanget af medarbejderovervågning i virksomheden.

8.5.2 ESRS S2 Arbejdere i værdikæden

Denne standard har samme formål som ESRS S1, denne standard gælder oplysninger dog i stedet for arbejdstagerne i værdikæden, det gælder både i upstream og downstream af værdikæden. Det betyder også, at de punkter, der er i ESRS S2, er gengangere fra ESRS S1. Der er seks punkter, der definere særskilte oplysningskrav, de kan alle seks ligeledes findes i ESRS S1.

De oplysningskrav, der går igen fra ESRS S2 er de oplysningskrav, der er beskrevet i ESRS S1 under punkterne fra S1-1 til og med S1-6. Omhandlende politikker, processer til at engagere arbejderne, kanaler til arbejderne, hvor de kan komme med bekymringer, mål relateret til håndteringen af de negative påvirkninger, fremme de positive og styre de eventuelle kommende risici og muligheder og hvilke handlinger, der igangsæt for at styre de væsentligste påvirkninger og effekten af de handlinger, ligesom tilgangen til at mindske de kommende risici og fremme de kommende muligheder. Forskellen på de to standarders oplysningskrav er således, at ESRS S2 omhandler arbejdere uden for virksomheden, det vil sige i virksomhedens værdikæde, både upstream og downstream.

8.5.3 ESRS S3 Påvirkede samfund

Denne standard har samme formål som ESRS S1, denne standard gælder oplysninger dog i stedet for de samfund, som virksomheden påvirker gennem virksomheden selv og gennem virksomhedens værdikæde. For at kunne opfylde de oplysningskrav, skal virksomheden beskrive hvorledes de påvirker et samfunds økonomiske, sociale og kulturelle rettigheder. Virksomheden skal også beskrive påvirkningen af samfundets borgerlige og politiske rettigheder, eksempelvis ytringsfrihed og forsamlingsfrihed. Det skal virksomheden oplyse ved hjælp af seks oplysningskrav, som går igen fra både ESRS S1 og ESRS S2. Gengangerne er ligesom i ESRS S2 punkterne fra ESRS S1 fra S1-1 til og med S1-6.

8.5.4 ESRS S4 Forbruger og slutbrugere

Denne standard har samme formål som ESRS S1, denne standard gælder oplysninger dog i stedet for de forbrugere og slutbrugere, som virksomheden påvirker gennem virksomhedens produkter og ydelser. Oplysningskravene i denne standard handler om, at beskrive hvorledes virksomheden påvirker forbrugere og slutbrugere i form af informationsrelaterede virkninger, herunder især privatlivets fred og frihed til udtryk og adgang til information. Der skal også oplyses om forbrugerens/slutbrugerens personlige sikkerhed, herunder især sundhed og sikkerhed og beskyttelse af børn. Til slut skal virksomheden ligeledes oplyse om social integration for forbruger/slutbruger, herunder især ikke at forskelsbehandle i forhold til adgangen til virksomhedens produkter og tjenester. Det skal virksomheden oplyse ved hjælp af seks oplysningskrav, som går igen fra både ESRS S1 og ESRS S2. Gengangerne er ligesom i de to forgående standarder punkterne fra ESRS S1 fra S1-1 til og med S1-6.

8.5.5 Opsummering

De fire ovenstående sociale standarder bruger de samme oplysningskrav på alle fire områder, egen arbejdsstyrke, arbejder i værdikæden, påvirkede samfund og forbrugere og slutbrugere. Den centrale og mest omfattende standard omhandler virksomhedens egen arbejdsstyrke, hvilket også giver udtryk i de mange oplysningskrav og målepunkter, der i standarden. De tre andre standarder er mindre omfattende og bruger samme oplysningskrav, til at oplyse om virksomhedens politikker, processer og kanaler til at oplyse om påvirkninger.

8.6 Ledelsesrelateret standarder

De sidste udkast til standarder, er standarder, der omhandler det ledelsesmæssige i virksomheden. Oplysningskravene i disse standarder omhandler ledelse, risikostyring, interne kontroller og forretningsadfærd. Ligesom de foregående standarder har de ledelsesrelateret standarder ligeledes specifikke oplysningskrav, dette, ligesom de andre standarder, inden for strategi, politikker mv. og målbare oplysningskrav.

8.6.1 ESRS G1 Ledelse, risikostyring og interne kontroller

Formålet med denne standard er at give en forståelse af virksomhedens ledelsesstruktur, de interne kontroller og risikostyringssystemer. Der skal ligeledes oplyses om virksomhedens indvirkning på mennesker og miljø, og hvilke risici og muligheder, der relaterer sig til virksomhedens påvirkninger og afhængighed af mennesker og miljø, der skal oplyses om virksomhedens situation på kort, mellemlang og lang sigt.

- G1-1 Ledelsesstruktur og sammensætning
 - Virksomheden skal oplyse om strukturen og sammensætningen af roller i alle lag af virksomheden. Det drejer sig om de administrative, ledelses- og tilsynsorganer, udøvende og operationelle niveauer. Det skal oplyses jf. følgende punkter:
 - Beskrivelse af ledelsesorganets struktur
 - Identiteten af ledelsesmedlemmer
 - Klassificering af medlemmer i udøvende og ikke-udøvende
 - Medlemmers uafhængighed
 - Medlemmers embedsperiode

- Hvert medlems væsentlige stillinger og forpligtelser
- Repræsentation af interessentgrupper
- Kompetencer, der er relevante for virksomhedens sektor, produkter og geografiske placering
- G1-2 Virksomhedsledelsens kodeks eller politik
 - Virksomheden skal oplyse om kodeks, politikker eller praksis der bestemmer funktionen af ledelsen. Det skal give en forståelse af om eventuelle juridiske eller regulatoriske krav, der har indvirkning på udformningen af virksomhedens ledelsesstruktur. Ud over det skal virksomheden oplyse om eventuelle andre implementerede aspekter, der ikke er en del af love eller krav.
- G1-3 Nomineringsproces
 - Virksomheden skal oplyse om udvælgelsesproceduren ved udvælgelse af medlemmer til ledelsesorganer. Virksomheden skal beskrive de kriterier, der anvendes til at udnævne og udvælge. De kriterier, der skal oplyses om er hvilke interessenter er involveret i processen, om mangfoldighed tages i betragtning ved udvælgelse, om uafhængighed overvejes og om der tages højde for kompetencer, der nødvendige for virksomheden.
- G1-4 Mangfoldighedspolitik
 - Virksomheden skal oplyse om den politik, der bruges i henhold til ledelsesorganerne. Virksomheden skal oplyse om de politikker, der anvendes ved hvert af følgende emner: køn, alder, mindretal eller udsatte grupper, uddannelsesmæssig baggrund og andre relevante aspekter.
- G1-5 Evalueringsproces
 - Virksomheden skal oplyse om den proces, der følges ved evalueringen af ledelsens resultater og om hvorvidt den evaluering er uafhængig eller ej og hvor tit den evaluering udføres. Derudover skal virksomheden oplyse om de foranstaltninger, der er truffet på baggrund af de evalueringer.

- G1-6 Aflønningspolitik
 - Virksomheden skal oplyse om den politik, der anvendes i forbindelse med aflønning af ledelsesorganerne. Der skal oplyses om hvorvidt det er uafhængige medlemmer af ledelsen eller om det er et uafhængigt lønningsudvalg, der bestemmer aflønningspolitikken. Ligeledes skal de oplyses om eksterne konsulenter er involveret og om aktionærerne er involveret i bestemmelsen af aflønningspolitikken.
- G1-7 Risikostyringsprocesser
 - Virksomheden skal oplyse om de processer, der er i virksomheden med hensyn til de risici, der opstår for virksomheden og interessenterne. Virksomheden skal oplyse om tilgangen til deres risikovurdering, risikoprioritering og omfanget af risikostyringsprocesserne.
- G1-8 Interne kontrolprocesser
 - Virksomheden skal oplyse om de interne kontrolprocesser, herunder relateret til bæredygtighedsrapporteringen. Det gælder også en oplysning om tilsynet med og overvågningen af de interne kontrolprocesser
- G1-9 Sammensætningen af ledelsesorganer
 - Virksomheden skal oplyse om mangfoldigheden i ledelsesorganerne. Der skal oplyses om procentdelen af uafhængige aktionærvalegte medlemmer og procentdelen af hver af følgende: køn, aldersgrupper og andre relevante mangfoldighedsindikatorer.
- G1-10 Møder og deltagelsesprocent
 - Virksomheden skal oplyse om det samlede antal møder i ledelsesorganerne og den procentvise deltagelse af ledelsesmedlemmerne for hvert afholdte møde.

8.6.2 ESRS G2 Forretningsadfærd

Formålet med denne standard er at oplyse om de strategier, tilgange, processer og procedure virksomheden har i forbindelse med forretningsadfærd. Det drejer sig om forholdet vedrørende forretningsetik og virksomhedskultur, herunder antikorruption og mod bestikkelse.

- G2-1 Forretningsadfærdskultur
 - Virksomheden skal oplyse om initiativer, der er med til at etablere, udvikle og fremme en forretningsadfærdskultur. Virksomheden skal oplyse om ledelsens dannelse, overvågning, fremme og vurdering af forretningsadfærds-kulturen. Det skal ligeledes oplyses om de emner der diskuteres og vurderes af ledelsen, hvordan ledelsen fremmer forretningsadfærds-kulturen, om det er oppefra og ned eller nedefra og op. Om der er indført incitamenter til at fremme eller tilskynde en bestemt forretningskultur.
- G2-2 Politikker og mål for forretningsadfærd
 - Virksomheden skal oplyse om hvorvidt de er i stand til at afbøde eventuelle negative påvirkninger og fremme positive påvirkninger relateret til forretnings-adfærd, det gælder for hele værdikæden. Det kan eksempelvis være håndte-ring af bekymringer om korruption eller bestikkelse.
- G2-3 Forebyggelse og afsløring af korruption og bestikkelse
 - Virksomheden skal oplyse om de mekanismer og procedure, der er for at fore-bygge, opdage, efterforske og reagere på korruption eller bestikkelsesrelateret hændelser eller påstande. Virksomheden skal oplyse om de procedurer der er på plads, antallet af indberettede beskyldninger om korruption eller bestik-kelse modtaget fra whistleblower ordninger, antallet af interne undersøgelser og systemet til at rapportere om resultaterne af disse undersøgelser til ledelsen.
- G2-4 Forebyggelse og afsløring af konkurrencebegrænsende adfærd
 - Dette oplysningskrav minder om G2-3, her er der blot tale om situationer med konkurrencebegrænsende adfærd. Det vil sige tilfælde hvor virksomheder ikke handler uafhængigt af hinanden i en konkurrencesituation.
- G2-5 Anti-korruption og anti-bestikkelsestræning
 - Virksomheden skal oplyse om de uddannelsesprogrammer, der stilles til rådig-hed for virksomheden såvel som værdikæden, der er med til at udvikle og op-retholde opmærksomheden på antikorruption og anti-bestikkelse. Virksomhe-den skal oplyse om de personer, hvor risikoen for korruption eller bestikkelse er størst, arten og omfanget af programmer, der tilbydes, procentdelen af de

mest udsatte, der er med i programmerne og vurderingsmetoden til at fastslå, om alle har opnået den nødvendige viden.

- G2-6 Korruption eller bestikkelses hændelser
 - Virksomheden skal oplyse om eventuelle sager med korruption eller bestikkelse. Der skal oplyses om resultater af eventuelle retssager, information om igangværende retssager, antallet af undersøgelser af og afskedigelser som følge af korruption eller bestikkelses hændelser og antallet af undersøgelser, der har medført opsigelse eller manglende forlængelser af kontrakter på baggrund af korruption eller bestikkelse.
- G2-7 Hændelser med konkurrencebegrænsende adfærd
 - Virksomheden skal oplyse om eventuelle undersøgelser af konkurrencebegrænsende hændelser. Det drejer sig om undersøgelser af om der er foregået overtrædelser vedrørende eksempelvis monopol. Ligeledes skal der oplyses om antallet af nye, fortsættende eller afsluttede sager i relation til konkurrencebegrænsende adfærd og resultaterne af de afsluttede sager.
- G2-8 Reelt ejerskab
 - Virksomheden skal oplyse om de personer, der reelt ejer og kontrollere virksomheden og kontrolstrukturen relateret hertil.
- G2-9 Politisk engagement og lobbyaktiviteter
 - Virksomheden skal oplyse om politiske bidrag, lobbyvirksomhed eller fortalervirksomhed. Det drejer sig om typer, formål og omkostninger ved de tre nævnte. Virksomheden skal oplyse om de samlede bidrag, både i kontanter og naturalier, der er foretaget direkte og indirekte af virksomheden.
- G2-10 Betalingspraksis
 - Virksomheden skal oplyse om de betalingsmetoder, der bruges i virksomheden. Det skal give en forståelse af de forskellige kontraktlige betalingsbetingelser og de gennemsnitlige faktiske betalinger.

8.6.3 Opsummering

De ledelsesrelateret standarder skal være med til at give en forståelse af hvordan ledelsen er involveret i forskellige processer og hvordan ledelsen sammensættes. Derudover er oplysningskravene med til at give en forståelse af hvorvidt ledelsen er opmærksom på kulturel adfærd, både i forhold til virksomhedens opfattelse af korruption og bestikkelse og i forhold til mangfoldighed i ledelsen.

8.7 Sammenfatning af ERS-standarden

ERS-standarden indeholder samlet set 13 særskilte standarder med hver deres enkelte oplysningskrav. Disse oplysningskrav kan være både beskrivelser af dele af virksomheden, men det kan også være målepunkter, der skal bruges til at vise virksomhedens arbejde med det enkelte område. De centrale ting, som skal opfyldes og er gennemgående i standarden er beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel og strategi. Virksomheden skal beskrive, hvorvidt deres forretningsmodel og strategi passer til at opfylde de enkelte krav til eksempelvis klima. Passer forretningsmodellen og strategien ikke til kravene, skal virksomheden oplyse om de eventuelle fremtidige ændringer, de har planer om og ligeledes hvilke ressourcer, der er allokeret hertil. I forbindelse med beskrivelsen af forretningsmodellen og strategien, skal virksomheden ligeledes oplyse om, hvilke risici og muligheder, de ser, der er for dem i fremtiden, relateret til de enkelte emner. ERS 1 og 2 er generelle tværgående standarder, der indeholder oplysninger, der relaterer sig til og bliver henvist fra i de øvrige standarder. De klimarelaterede standarder indeholder oplysningskrav om virksomhedens påvirkning af forskellige dele af miljøet og klimaet. Oplysningskravene indebærer, at virksomheden skal oplyse om de enkelte aktiviteter i virksomheden og hvorledes de aktiviteter påvirker miljø og klima. Virksomheden skal ligeledes oplyse om de risici og de muligheder, de ser i forbindelse med de påvirkninger, som de selv laver, men også i forhold til hvordan klima og miljø ændrer sig. I de socialrelaterede standarder er fokus på påvirkningen af egen arbejdsstyrke, arbejder i værdikæden, samfundet og forbrugere. Det største fokus lægger på påvirkningen af egen arbejdsstyrke, hvilket ses på de mange oplysningskrav, der er i ERS S1. Dette i modsætning til oplysningskravene i ERS S2, ERS S3 og ERS S4, hvor oplysningskravene er relativt få. Ved de ledelsesrelateret er fokus på ledelsesadfærd. Her skal virksomhederne oplyse om ledelsesadfærd og ledelsesstrukturen og hvordan ledelsen påvirkes. Under ledelsesadfærd er der fokus på at mindske

korruption, bestikkelse og konkurrencebegrænsende adfærd. Virksomheden skal oplyse om tiltag til at mindske de tre ting. Overordnet set er opfyldelsen af oplysningskravene i ESRS-standarder omfattende set over alle de 13 standarder. Det kræver en stor mængde data og stiller store krav til virksomhedens beskrivelse af forretningsmodel og strategier.

9. Forskelle i rapporteringskrav

Den væsentligste forskel fra kravene i Årsregnskabslovens § 99a til det nye rapporteringsstandarder European Sustainability Reporting Standards, ESRS, er primært muligheden for sammenlignelighed på tværs af landegrænser inden for EU. CSR-direktivet samt ESRS-rapporteringsstandarderne har til formål at ensarte rapporteringen på tværs af EU-landene og dermed sikre sammenlignelighed på tværs af virksomheder i forskellige lande. Herudover er der, i de nye European Sustainability Reporting Standards, stort fokus på behandlingen af både miljømæssige forhold, men ligeledes også på governance og lignende menneskerettigheds- og ligestillingsforhold.

Overordnet set kan de største forskelle og ændringer i rapporteringskravene opstilles som nedenfor:

Tekst og historier om CSR → Ensartet tal og data er udgangspunkt for tekst

CSR-rapportering som ønsket → Krav til indhold i CSR-rapportering efter ESRS

Få krav til store virksomheder → Mange krav til store virksomheder

Ingen deciderede regnskabsregler om ESG-nøgletal → Klare regnskabsregler om ESG-nøgletal

Ingen krav til revisor på CSR-rapportering → Opstart, begrænset sikkerhed → Høj sikkerhed

Ingen bøder for urigtige oplysninger → Bøder op til 4 % af omsætning for urigtige oplysninger

Historisk har CSR-rapporteringen i stor stil været båret af fokus miljørapporteringen, hvor starten var lov om grønne regnskaber som beskrevet i den historiske gennemgang af CSR og CSR-rapportering i denne rapport. Dette er særligt ændret med de nye rapporteringsstandarder ESRS, hvor ESG-nøgletallene består af 3 grupper i form af Environment(E), Social(S) og Governance(G).

En anden væsentlig ændring er forholdet i ESRS-rapporteringen, hvor der er fokus på udtrykket "double materiality". Double materiality dækker over forholdet, der gør at virksomhederne skal tænke dobbelt væsentlighed ind i CSR-rapporteringen efter ESRS-rapporteringsstandarderne. Herunder skal virksomhederne både tænke indvirkning på sam-

fund og bæredygtighed, samt samfundets og klimaets indvirkning på virksomheden. Virksomheden skal dermed overveje, at et forhold både kan være væsentligt i forhold til samfundet, men ligeledes også/eller væsentlig for indvirkningen fra samfundet og ind på virksomheden. Virksomheden skal i den henseende overveje, hvorvidt ændringer i CO2 afgifter eller regler om genbrug påvirker virksomhedens mulighed for produktion mv. Et andet eksempel kan ligeledes være regler om produktion af enkelte varer. Såfremt samfundets regler påvirker virksomhedens mulighed for at kunne drive produktion kan virksomheden være nødsaget til at flytte virksomheden. Virksomheden skal dermed i CSR-rapporteringen både tænke indefra og ud og udefra og ind (Erhvervsstyrelsen: " Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar").

Mere end det firedobbelte antal virksomheder bliver omfattet af de nye rapporteringsstandarder end de tidligere. Nærmere beskrevet bliver op mod 50.000 virksomheder omfattet af de nye regler og krav om bæredygtighedsrapportering. Dette er mere end en firedobling i forhold til de nuværende 11.700 virksomheder, der er omfattet af kravene om bæredygtighedsrapportering for store virksomheder i EU-regi. De mere end 50.000 virksomheder, der forventes at blive omfattet er alene virksomheder, der overskrider størrelsesgrænserne for ESRS-rapporteringen. I praksis forventes flere end de 50.000 virksomheder at blive omfattet af rapporteringskravene grundet forventninger fra investorer og samarbejdspartnere (Interview – Nicklas Martens, Consultant Climate Change and Sustainability Services, EY). Disse nye krav om CSR-rapportering skal desuden medvirke til at EU og EU's-medlemslande bliver de førende nationer inden for de standarder om bæredygtighedsrapportering (Pressemeddelelse EU-parlamentet: " Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals").

En stor del af ændringerne i det nye rapporteringskrav fra de gamle regler til de nye krav i forbindelse med CSR-direktivet betyder, at der forekommer større fokus på data i stedet for tekst. Tidligere har kravene omfattet beskrivelser af arbejdet med samfundsansvar på baggrund af tekst, mens de nye rapporteringskrav i højere grad bliver båret af data. CSR.dk har ved spørgsmål til deres partnervirksomheder spurgt til deres oplevelser af de største forandringer i forhold til rapportering af samfundsansvar. Nilfisk har ved Malene Thiele, Global Director, ESG & Sustainability i Nilfisk, svaret som følger:

”I overordnede vendinger er den største forandring af rapporteringsdagsordenen et skifte fra at være et tekst-båret dokument til at blive et data-båret dokument. CSR- og Sustainability-data bliver det bærende element i rapporten fremadrettet, og det betyder fx, at vi skal forme teksten på baggrund af data, ikke omvendt. Det stiller blandt andet krav til virksomhedernes interne data systemer og datakvalitet.” (Malene Thiele, Global Director, ESG & Sustainability i Nilfisk)

Nilfisk vurderer på baggrund af ovenstående svar, at de største ændringer bliver fokuset på data i CSR-rapporteringen. For at kunne rapportere pålideligt efter de nye ESRS-standarder om samfundsansvar er Nilfisk i højere grad udfordret i forhold til indsamling af data, hvorimod det tidligere har været muligt at bero rapporteringen på baggrund af tekst og oplysninger om arbejdet med samfundsansvar. Teksten skal i den forbindelse bero på data i forhold til tidligere, hvor teksten ikke på samme måde har skulle underbygges af data fra virksomheden. Dette er blandt andet med til at øge kravene i Nilfisks dataoutput fra deres systemer samt sikring af kvaliteten af data. Dette krav til data bliver, som nævnt tidligere, den helt store forskel fra tidligere rapporteringsansvar.

Ved CSR.dk's undersøgelse blandt samarbejdspartnere om forandringer er der ligeledes fokus på ændringen i fokuset på det økonomiske aspekt over for bæredygtigheden. Dorthe Aaboe Kallestrup, Global CSR Lead i Ege Carpets har svaret følgende til undersøgelsen om de største forandringer:

”For os er det nyt at skulle sætte økonomiske beregninger ind i ligningen. Vi har ikke tradition for at opgøre den tredje bundlinje helt konkret i kroner og ører, og vores produkter er meget komplekse. Vi har arbejdet med bæredygtighed i så mange år, at det er en integreret del af vores tankesæt og vores produktionsprocesser, og jeg ved endnu ikke, hvordan vi kan gøre det op i kroner i ører, at vi genanvender 80% af farvestofferne, at vi sender overskudsvarme ud i fjernvarmesystemet, at vi sender affald til genanvendelse osv. Omvendt ved vi heller ikke endnu præcis, hvad kravene omkring dette bliver. Måske er det slet ikke det, vi skal. Derfor er der meget usikkerhed om, hvad vi reelt skal gå i gang med.” (Dorthe Aaboe Kallestrup, Global CSR Lead i Ege Carpets)

Ege Carpets har på baggrund af ovenstående samme overvejelser som Nilfisk fokus på data og pålidelighed af disse. En af de helt store faktorer bliver indsamlingen af data og brugen heraf i forbindelse med opgørelsen af bundlinje i forhold til bæredygtighed. Dorte Aaboe Kallestrup kommer med eksemplet på genanvendelsen af forskellige materialer og energikilder. Målingen af hvorledes det påvirker bundlinjen kan være kompleks af opgøre. Disse opgørelser vil stille store krav til virksomhedernes interne arbejde med data. Opgørelserne, der stiller fokus på både bæredygtighed og bundlinje er i overensstemmelse med den grundlæggende sætning i det nye CSR-direktiv om dobbelt væsentlighed, double materiality, der er en af hjørnestenene i det nye CSR-direktiv (CSR.dk: " Rapport fra frontlinjen: Sådan forbereder virksomhederne sig på nye rapporteringskrav").

Dobbelt væsentlighed skal altså i denne henseende forstås som fokuset på det fuldstændige påvirkning på virksomheden i forbindelse med deres arbejde med samfundsansvar. Princippet om dobbelt væsentlighed er særdeles relevant, når virksomhederne skal vurdere de enkelte standarders væsentlighed for den enkelte virksomhed, der skal aflægge rapporteringen af samfundsansvar.

Fokuset på tal og data bliver, som beskrevet ovenfor, en af de helt store faktorer i virksomhedernes fremtidige CSR-rapportering. Herudover bliver CSR-rapporteringen også mere fastlagt end den tidligere har været. Som beskrevet tidligere i denne rapport har Årsregnskabslovens § 99a primært været en lovbestemmelse, hvor virksomhederne har skulle beskrive forskellige områder indenfor CSR, hvis disse blev vurderet væsentlige for virksomhederne. Efter de nye rapporteringsstandarder skal virksomhederne i højere grad vurdere hvorvidt underliggende emner og målepinde inden for de forskellige områder i virksomhedernes samfundsansvar er væsentligt. Denne ændring medfører, at virksomhederne i større grad bliver pålagt at omtale forskellige områder, hvorfor der kommer strammere krav til rapporteringen. Virksomhederne har dermed ikke samme mulighed for at CSR-rapporteringen kan følge deres egen ønskede retning og fokus.

Kravene til store virksomheder bliver desuden mere omfangsrige grundet de skærpede krav til rapporteringen. Herunder større fokus på data og beregninger end tidligere. Data og beregningerne skal, som nævnt tidligere i denne rapport, danne grundlag for handlingsplaner og argumentation for virksomhedernes CSR-rapportering efter ESRS.

Regnskabsreglerne i forhold til ESG-nøgletal er i de nye ESRS-rapporteringsstandarder mere fastlagte, hvor der er større krav til stringente regnskabsregler i modsætning til Årsregnskabslovens § 99a. De nye regnskabsregler skal være med til at sikre sammenligneligheden på tværs af landegrænser og brancher. Tidligere har regnskabsreglerne været mere lempelige i forhold til hvorledes og hvad der skal inddrages i tal og beregninger.

Kravet om revisorerklæring på CSR-rapporteringen er ligeledes en stor ændring i forhold til tidligere. Ved implementeringen af de nye ESRS-standarder forventes der ikke at være væsentlig forskel grundet kravet om begrænset sikkerhed. Fra og med regnskabsåret 2030 bliver der krav om en revisorerklæring med høj grad af sikkerhed. Denne ændring bliver en mærkbar forskel fra tidligere, da virksomhederne fremover skal have deres CSR-rapportering revideret. Herudover bliver CSR-rapporteringen ligeledes et større område med stort fokus fra omverdenen. Revisionspåtegningen skal indføres som en sikkerhed for det retvisende billede i CSR-rapporteringen. Revisionspåtegningen er dermed krævet for at sikre, at virksomhederne der aflægger CSR-rapporteringen ikke kan foretage greenwashing (Interview – Nicklas Martens, Consultant Climate Change and Sustainability Services, EY).

Greenwashing kan fremover medføre bøder af betydelig størrelse. Tidligere har der ikke været samme omfang af give bøder eller lignende sanktioner for greenwashing, da der ikke har været samme fokus og krav til CSR-rapporteringen. Virksomheder har derfor tidligere kunne vinkle deres rapportering om samfundsansvar efter deres eget ønske. Fremover bliver der mulighed for at give bøder på op mod 4 % af omsætningen for greenwashing. Dette skyldes ændringer i markedsføringsloven, der forbyder at vildlede forbrugeren. Denne ændring er ny EU-lovgivning om forbrugerbeskyttelse (Markedsføringsloven § 19, stk. 7).

Overordnet kan det konkluderes, at de væsentligste forskelle mellem de gamle og de nye rapporteringskrav i stor grad består af kompleksiteten i behandlingen af emnerne. Herunder skærpede krav til rapporteringen, der fremad i større grad skal bero på data og beregninger frem for blot tekstbeskrivelser af arbejdet med samfundsansvaret. Virksomhedernes arbejde med samfundsansvaret bliver dermed i større eller mindre grad mere komplekst grundet beregninger og indhentning af data til disse. Særligt pålideligheden og relevansen af data i beregninger forventes at blive udfordrende, grundet de store ændringer i krav til målinger, der vurderes at have betydning for kompleksiteten for de enkelte virksomheder. Som omtalt af Dorthe Aaboe Kallestrup, Global CSR Lead i Ege Carpets, vil virksomheder have udfordringen med at opgøre præcist, hvorledes genanvendelsen af farvestoffer og overskudsvarme påvirker virksomheden. Ligeledes hvorledes produktionen og produktionsomkostningerne påvirkes af disse faktorer.

Disse ændringer i krav og sanktioner har medført stor interesse og frygt fra de store virksomheder, der bliver omfattet af disse krav. Som nævnt tidligere forventes mere end 50.000 virksomheder i EU at blive ramt af den nye EU-lovgivning. Virksomhederne, der fremover skal rapportere om positive og negative indvirkninger på miljøet ved deres handlinger, står over for en udfordring i forhold til at skulle indsamle data pålideligt til brug for denne rapportering. Data og kravene til opstillingen fremgår i de nye regnskabsstandarder om bæredygtighedsrapporteringen ESRS. De store virksomheder, der bliver ramt af disse rapporteringskrav frygter omfanget og kompleksiteten i beregninger og dataindsamling. Dette ses bl.a. ved udtalelser fra 3 store danske virksomheders CSR-afdelinger tidligere i denne rapport. Dansk Industri, erhvervs- og arbejdsgiverorganisation for danske virksomheder indenfor bl.a. produktion, IT, byggeri og fødevarer, rapporterer ligeledes om stor frygt blandt virksomhederne, der forventeligt bliver ramt af disse nye krav til bæredygtighedsrapportering. Dansk Industri mener, at hensigten og visionen med implementering af de nye ensrettede krav til bæredygtighedsrapporteringen er den rigtige vej at bevæge sig i EU. Dog frygter flere virksomheder kompleksiteten og omfanget af de nye rapporteringsstandarder. Særligt omfanget og påvirkningen af underleverandører forventes at give problemer for de store virksomheder (Dansk Industri: "ESG-direktiv vedtaget – selv de store frygter omfanget").

Virksomheder, der bliver omfattet af disse nye rapporteringskrav, skal rapportere om hele værdikædens påvirkning på miljøet. Både negative og positive indvirkninger på miljøet skal behandles i bæredygtighedsrapporteringen. Rapporteringen om påvirkningen fra hele værdikæden er en sikkerhedsforanstaltning, der skal sikre, at virksomhederne ikke blot benytter andre virksomheder til de risikofyldte områder inden for bæredygtighed. På den måde kan greenwashing forhindres på de enkelte produkter. Dog kan det blive en udfordring at rapportere om samfundspåvirkningen i gennem hele værdikæden. Dette skyldes, at mindre og mellemstore virksomheder ikke bliver omfattet af kravene direkte. Derfor skal de store virksomheder allerede fra start kræve data og oplysninger fra deres leverandører og forbrugere. Eftersom store virksomheder frygter omfanget og kompleksiteten i denne rapportering, vurderes det at være en endnu større udfordring fra mindre virksomheder, der bliver ramt af kravet som leverandører og forbrugere. Denne type virksomheder vil i nogle tilfælde ikke have ressourcer til at skulle varetage indsamling af data samt rapporteringen om bæredygtighed (Dansk Industri: "NYE REGLER OM RAPPORTERING OM BÆREDYGTIGHED").

10. Sammenlignelighed

En del af formålet med implementeringen af CSR-direktivet og ESRS rapporteringsstandarderne er at skabe sammenlignelighed på tværs af landegrænser og brancher. CSR-direktivet og ensartningen af rapporteringskravene skal sikre gennemsigtighed på tværs af landegrænser inden for EU. Herudover er formålet ligeledes, at rapporteringen skal være pålidelig. Dette skal være med til at skabe et overblik for interessenter, hvor fokuset på CSR har været stigende i forbindelse med udviklingen i samfundet (Dansk Erhverv: "EU's nye krav til bæredygtighedsrapportering").

Kvaliteten i bæredygtighedsrapporteringen er ligeledes et af fokusområderne. Dette kommer til udtryk i regnskabsreglerne i ESRS-rapporteringsstandarderne, hvor der er fokus på data og beregninger frem for tekst og forklaringer. Ved at bæredygtighedsrapporteringen skal bero på tal og data, der skal kommenteres med tekst, bliver virksomhederne i større omfang underlagt ens krav til rapporteringen. Dette skyldes, at udgangspunktet bliver data og beregninger, hvor beregningsmetoder er ensartede. Overgangen fra ikke-finansiell rapportering med de nuværende krav i Årsregnskabslovens § 99a udgår og bliver erstattet af krav med klare regnskabsregler. ESRS rapporteringsstandarderne, der omfatter regnskabsreglerne i forhold til bæredygtighedsrapportering, skal sikre at rapporteringen bliver standardiseret på tværs af virksomhederne. Ved at ensrette rapporteringen om bæredygtighed er forventningen at fremme investeringerne i bæredygtigheden. Dette skyldes at CSR og bæredygtighed bliver et konkurrenceparameter i fremtiden, hvor interessenterne har nemmere ved at sammenligne virksomhedernes indsats og arbejde med samfundsansvaret.

Samtidig med dette bliver det mere håndgribeligt at skulle sammenligne forbrugeren, da fokus på data vil sikre, at virksomheder bliver nødt til at forholde sig til de egentlige realiteter i virksomheden. Herudover er der i samme ombæring fokus på specifikke punkter i de enkelte ESRS-rapporteringsstandarder. De mange specifikke punkter i ESRS-rapporteringsstandarderne skal sikre, at virksomhedernes CSR-rapportering bliver mere ensartede. Særligt specificationsgraden i rapporteringsstandarderne vurderes at have betydning for sammenligneligheden, da virksomhederne ikke har mulighed for, på samme måde som

tidligere, at tilpasse rapporteringen efter deres eget ønske. Overgangen fra Årsregnskabslovens § 99a til CSRD og ESRS-rapporteringsstandarden betyder eksempelvis overgang fra "beskrivelse af miljøforhold" til "ESRS-rapporteringsstandarden om miljø, hvor det er beskrevet punkt for punkt, hvad virksomheden skal forholde sig til. Dette stemmer desuden overens med overblikket over de væsentligste forskelle, der bl.a. er analyseret frem til at omhandle overgangen fra løse/ingen regnskabsregler om CSR til klare regnskabsregler herom.

Desuden vurderes sammenligneligheden ligeledes at blive påvirket i positiv retning af de skærpede krav til markedsføringsloven. Herunder ændringer i den danske markedsføringslov pr. 28. maj 2022 på baggrund af EU's direktiv om håndhævelse og modernisering af reglerne om forbrugerbeskyttelse. Indførelsen af risikoen for bødestraf ved greenwashing vurderes at have et element af forebyggende effekt, da virksomhederne i højere grad vurderes at ville være påpasselige med formuleringer, der kan defineres som greenwashing. Kravet om målepunkter vurderes ligeledes at påvirke ligeledes at påvirke muligheden for potentiel greenwashing, da disse udspecificerer hvilke områder, der skal behandles i CSR-rapporteringen.

Overordnet set vurderes de væsentligste forskelle, som gennemgået i afsnittet om forskelle i rapporteringskravene, at påvirke sammenligneligheden på tværs af forskellige virksomheder.

11. Revisors proces i forbindelse med CSR-arbejde

Selskaberne, der bliver omfattet af kravene om CSR rapportering efter Corporate Sustainability Reporting Directive er, som udgangspunkt, underlagt revisionspligt. Dette betyder, at selskaberne skal have en ekstern godkendt revisor tilknyttet, der skal revidere selskabets årsrapport. Revisor er ansat som offentlighedens tillidsrepræsentant, der skal være bindeled med virksomheden og omverdenen. Revisor har ved dennes rapportering på regnskabet mulighed for at oplyse om væsentlige forhold i regnskabet. Dette kommer til udtryk i revisors erklæring på regnskabet.

11.1 Kundeaccept

Ved opstart af kundeforhold skal revisor gennemgå de samme overvejelser som ved alle andre erklæringsopgaver. Revisor skal overveje hvorvidt de overhovedet kan acceptere kunden, herunder overvejelser om uafhængighed og fornødne kompetencer.

Revisor skal overveje hvorvidt denne har de fornødne kompetencer til ønskede ydelser. Dette kan være en problemstilling ved disse nye rapporteringsstandarde og review/revision af disse. Problemstillingen kan opstå, da disse nye regler og krav er nye og ligger uden for revisors sædvanlige opgaver om finansiell rapportering. Revisor kan dermed komme ud for nye problemstillinger, hvor revisor inden yderligere uddannelse/kurser ikke besidder de fornødne kompetencer til erklæringsarbejde vedrørende CSR-rapporteringen efter de nye regler.

Revisor bør i forbindelse med kundeaccepten/opgaveaccepten overveje:

Har vi de fornødne kompetencer?

Har vi interesse i afgivelse af erklæringer på CSR-rapportering?

Har vi de tilstrækkelige ressourcer?

Revisor skal dermed inden accepten af opgaven overveje, hvorvidt revisor har interesse i at udføre den pågældende opgave. I nogle tilfælde vil enkelte revisionsvirksomheder være nødsaget til at afslå opgaver grundet størrelsen og omfanget på disse. Nogle revisionsvirksomheder vil blive nødsaget til at skulle fravælge denne type opgaver, da de ikke har tilstrækkelige ressourcer til assistance med disse opgaver. Eksempelvis vil nogle revisionsvirksomheder være

nødsaget til at skulle afslå opgaver, hvis kunder, der efterspørger ydelsen, ikke selv kan indsamle de nødvendige data. Det forventes ikke, at alle revisionsvirksomheder vil kunne forestå assistance med indsamling af disse data grundet kompleksiteten i de forskellige områder. I disse tilfælde vil revisor være nødt til at skulle afslå kunden.

Såfremt revisor har de fornødne kompetencer og ressourcer til løsning af opgaven og erklæringsarbejdet, skal revisor dog fortsat gennem yderligere overvejelser. Herunder uafhængighedstrusler mv. Uafhængighedstruslerne kan særligt være en udfordring i opgaver, hvor revisor assisterer med indsamling af data.

11.2 Uafhængighed

Ved revision og erklæringer på regnskaber og andre opgaver, er en af de grundlæggende forudsætninger, at underskrivende revisor er uafhængig af parten som opgaven vedrører. Revisorlovens § 24 om uafhængighed lyder som følger:

”En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvormed der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet” (Revisorloven § 24)

Revisorloven dikterer dermed direkte, at revisor skal være uafhængig af virksomheden som opgaven omhandler. Dette er en helt grundlæggende forudsætning i forhold til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Offentlighedens tillidsrepræsentant er et udtryk, der bruges om revisor i forbindelse med afgivelse af erklæringer på regnskaber mv. Revisors arbejde skal være bindeledet mellem virksomheden og omverdenen. Revisors erklæring på regnskabet skal, som tidligere nævnt i denne rapport, sikre, at regnskabet giver et revisende billede af virksomhedens finansielle stilling. Revisor er dermed omverdenens sikkerhed for at regnskabet er retvisende. Revisor er på den måde den eneste eksterne part, der har mulighed for at få indsigt i årsrapportens grundlag. I den sammenhæng er netop bestemmelsen om uafhængighed væsentlig. Revisor skal være uafhængig for at kunne agere som offentlighedens

tillidsrepræsentant. Såfremt revisor ikke er uafhængig vil offentligheden/regnskabsbruger kunne være skeptisk overfor om revisor behandler alle forhold i regnskabet troværdigt. Regnskabsbrugere vil i denne sammenhæng kunne blive udfordret på deres overbevisning om, at revisor, i dennes revisionspåtegning, har omtalt og fremhævet alle væsentlige forhold. Revisors muligheder for at gøre opmærksomme uenigheder i regnskabet er behandlet tidligere i denne rapport (FSR: "Hvad er revision?").

Udfordringer i forhold til uafhængighed ved revisor kan opstå i mange forskellige situationer. Revisorlovens § 24 stk. 2 omhandler forholdet, hvor revisor har en direkte eller indirekte økonomisk interesse i virksomheden. Revisorlovens § 24 stk. 2 lyder som følger:

"Stk. 2. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører." (Revisorloven § 24 stk. 2)

Revisor er dermed ikke uafhængig, hvis revisor har interesse i virksomhedens økonomiske stilling. Overtrædes bestemmelserne om uafhængighed skal revisor fratræde. Uafhængighed vurderes, som der står formuleret i loven, altid ud fra betragtningen om en velinformeret tredjemand. En velinformeret tredjemand må dermed ikke kunne vække tvivl om en eventuel interesse i virksomhedens økonomiske stilling. Dette omfatter både interesse fra den underskrivende revisor, men ligeledes også teamet omkring udførelsen af opgaven. Såfremt en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om uafhængigheden bør revisor ikke tiltræde i første omgang. Ved tiltrædelsen skal revisor vurdere, hvorvidt denne vil acceptere kundeforholdet, hvor der bl.a. skal vurderes på uafhængigheden og udfordringer i forbindelse hermed. Denne vurdering er dog ikke statisk, da der kan ske ændringer i kundeforholdet, der betyder at revisor pludselig kan komme i udfordringer i forhold til uafhængigheden. Eksempler på in-

teresse i virksomheden kan være økonomisk interesse i form af store forretningsmæssige forbindelser mellem kunde og revisor. Herunder lån- og eller betalingsbetingelser, der ikke følger markedsmæssige vilkår. Et andet eksempel på udfordring med uafhængighed i forhold til det økonomiske perspektiv kan være deltagelse i ledelsen eller andre væsentlige stillinger i virksomheden. Det vil sige, at revisor ved pludselige ændringer i ejerkreds, bestyrelse o. lign. kan komme ud for at skulle fratræde opgaven, hvis der kommer sammenfald mellem i personkredsen omkring forretningsmæssige forbindelser. Eksempel herpå kan være, at revisor indtræder i en kundes bestyrelse. I sådanne tilfælde vil revisor være nødsaget til at skulle fratræde sin opgave som revisor. Uafhængigheden er en væsentlig rolle i forhold til revisors arbejde med det nye CSR-direktiv. Ved afgivelsen af erklæringer på regnskaberne er revisor uanset sikkerhed nødsaget til at skulle forholde sig til uafhængigheden. Det vil sige, at revisor fra 2024, hvor der kommer krav om erklæring med begrænset sikkerhed, skal være uafhængig af kunden i lighed med alle andre arbejder med erklæringer.

Revisor kan ligeledes i andre situationer også være udfordret på uafhængigheden. Denne udfordring vil i større grad være relevant ved arbejdet med CSR-direktivet. Revisor kan have en udfordring med uafhængighedsbestemmelserne, hvis revisor kommer i en situation, hvor denne skal revidere sit eget arbejde. Dette er behandlet i Revisorlovens § 24 stk. 3:

”Stk. 3. I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.” (Revisorloven § 24 stk. 3)

Stk. 3 er i høj grad væsentlig, når revisor skal vurdere på sin uafhængighed over for kunde. Revisor skal jf. Revisorloven § 24 stk. 3 hele tiden forholde sig til risikoen for selvrevision eller andre handlinger, der kan bringe uafhængigheden i fare. Herudover indeholder Revisorlovens § 24 stk. 3 ligeledes omtale af uafhængighedsudfordringer ved nære personlige relationer, herunder familie og andre nærtstående. Denne udfordring ved nære personlige relationer vurderes ikke at være særlig udfordret i forhold til rapporteringen af samfundsansvaret og

revisors arbejde i forbindelse hermed. Dog kan der i yderste tilfælde være udfordringer med disse, hvis revisor eller ansatte i revisionsvirksomheden har nære relationer til personer, der har assisteret med opstilling af CSR-rapporteringen efter de nye ESRS-standarder. Dette kan eksempelvis være, hvis virksomheden, der skal aflægge rapportering har hyret ekstern assistance til opstillingen af CSR-rapporteringen. Hvis revisor har nære relationer til/ved denne virksomhed, der har ydet assistancen kan revisor være udfordret på uafhængigheden. Nicklas Martens fra EY udtaler i interview, at der i nogen grad vil være tilfælde, hvor virksomheder hyrer ekstern assistance til indsamling af data samt forarbejdning af disse. Dermed kan der forekomme situationer, hvor der vil opstå en interessekonflikt og dermed udfordringer ved uafhængigheden.

Den største udfordring i forhold til Revisorlovens § 24 stk. 3 vurderes dog i høj grad at være udfordringen med selvrevision. Selvrevision er et udtryk for revision af eget arbejde. Revisor må ikke revidere eget arbejde, da dette kan skabe incitament til ikke at rette eventuelle fejl og mangler. Derfor er der indsat denne uafhængighedsregel, der skal sørge for adskillelse og uafhængighed mellem revisor og den virksomhed, der modtager erklæringen.

Erhvervsstyrelsen har i deres bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed almindelige bestemmelser følgende definition på selvrevision/egenkontroltrussel:

”Selvrevision (egenkontroltrussel):

Dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når revisor træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af kundens ledelse.” (Bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed)

Selvrevision er dermed en definition på en frygt for, at revisor ikke opretholder objektiviteten i dennes arbejde. Udfordringer i forhold til objektiviteten, og dermed uafhængigheden vurderes at kunne udfordre tilliden til branchen for revisorer, da objektiviteten er en væsentlig faktor for at kunne udføre arbejdet som offentlighedens tillidsrepræsentant. I forbindelse med

vurderingen af uafhængighed er det væsentligt at vurdere hvor alvorlig truslen er. Uafhængigheden skal, som tidligere nævnt, vurderes efter en velinformeret tredje mands synspunkt. Herunder kan følgende scenarier nævnes:

Et eksempel på selvrevision kan eksempelvis være revision af et regnskab, hvor revisor eller en medarbejder i revisionsteamet har været med til at foretage/haft indflydelse på bogføringen. Herunder indflydelse på beslutninger i regnskabet om værdiansættelse mv. Det er derfor væsentligt for revisor at opstille sikkerhedsforanstaltninger, hvis der assisteres med bogføring. Eksempelvis kan man som revisor kræve kassekladder med kontering af bilag, hvorefter revisor blot skal indtaste de oplyste bilag og konteringer. På den måde sikrer revisor, at denne blot laver databearbejdningen på vegne af kunden og dermed ikke kommer til at trække beslutninger på vegne af kunden.

Et andet eksempel på selvrevision kan forekomme, hvis revisor træffer beslutninger om værdiansættelsen, præsentation o. lign. Hvis dette scenarie forekommer kan revisor komme i en situation, hvor revisor står i et dilemma, hvor der kan være incitament til ikke at ændre en evt. fejl eller mangel. Eksempelvis kan dette være ved værdiansættelsen af debitorer, herunder beslutning om hensættelse til tab. Revisor kan blive udfordret på selvrevision og uafhængigheden, hvis revisor har truffet beslutningen om den, i bogføringen, foretagne hensættelse. I sådanne tilfælde er revisor udfordret på selvrevision og dermed uafhængighed, da revisor vil have incitament til ikke at rette fejlen. En rettelse kan evt. få revisor til at stå i en position, hvor revisor kan ske at skulle ændre et resultat, hvor revisor på forhånd har lovet et andet resultat på baggrund af bogføringen.

På samme måde kan revisor blive udfordret på uafhængigheden i form af selvrevision ved opstilling og revisorerklæring på CSR-rapporteringen. Ved implementeringen af de nye rapporteringsstandarder i forhold til CSR-rapportering efter ESRS forventes det, at der i nogen grad kan være behov for ekstern assistance i forbindelse med indsamlingen og bearbejdningen af de relevante data. Et eksempel på udfordring i forhold til selvrevision kan dermed være, at revisor bliver stillet til opgave at assistere med indsamlingen og bearbejdningen for derefter at skulle revidere det retvisende billede i CSR-rapporteringen. I dette tilfælde vil revisor blive

udfordret på at skulle revidere sit eget arbejde, hvorfor revisor bliver stillet et scenarie med mulig selvrevision.

Opstillet i eksempel kan udfordringen være, at en kunde, herefter kaldet ApS 1, kommer til revisor med ønske om assistance til opstilling af bæredygtighedsrapporteringen.

ApS 1 tager henvendelse til sin revisor med nedenstående forespørgsel:

ApS 1: Hej Revisor. Jeg har hørt, at der kommer nye krav til bæredygtighedsrapportering, herunder krav om mere fokus på tal og beregninger frem for tekst og historier. Kan du forklare lidt om det?

Revisor svarer herefter kunden og oplyser om de nye rapporteringsstandards, hvor der er fokus på tal og beregninger. Disse rapporteringsstandards ESRS er forklaret tidligere i denne rapport. Revisor forklarer desuden, at der kommer krav til revisorerklæring på arbejdet. Først med begrænset sikkerhed og senere med høj grad af sikkerhed.

Efter svaret fra revisor er ApS 1 stadig i fortvivlelse over de nye krav til rapporteringen. ApS 1 har derfor ønske om assistance fra revisor.

ApS 1: Det lyder omfattende og kompleks. Jeg har derfor brug for din hjælp til indsamling og opstilling af data og beregninger samt opstilling af selve rapporten. Vil du være behjælpelig med dette?

Herfra bliver revisor nødt til at vurdere på sin uafhængighed. Nedenfor kommer 2 eksempler på revisors arbejde og udfordringer i forbindelse hermed.

Scenarie 1:

ApS 1 ligger alt ansvaret over på revisor og vil ikke selv tage stilling til beregninger eller dataindsamling. I scenarie 1 bliver der dermed lagt op til, at revisor skal foretage alt indsamling af data samt foretage beregninger og vurdere på væsentlighed. Revisor bliver på baggrund af ovenstående pålagt at tage beslutninger på vegne af ledelsen. Dette er en kraftig trussel mod uafhængigheden og bør ikke accepteres af revisor, hvis denne skal afgive erklæring på arbejdet. Dette strider imod uafhængighedsbestemmelserne om selvrevision, hvor revisor i bund

og grund kontrollerer sit eget arbejde. Truslen mod dette kan være udfordringen i forhold til objektiviteten. Som erhvervsstyrelsen har redegjort, kan selvrevision defineres som nedenfor:

”Selvrevision (egenkontroltrussel):

Dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når revisor træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af kundens ledelse.” (Bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed)

Scenarie 1 strider dermed imod kravene om uafhængighed grundet revisor dilemma med egenkontrol af egne ydelser. Revisor har i scenarie 1 skulle træffe beslutninger på egen hånd, der burde være truffet af ledelsen.

Objektiviteten er dermed truet i stor grad. Objektiviteten er, som tidligere beskrevet, væsentlig at tage højde i forhold til revisors arbejde som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor bør derfor ikke kunne acceptere opgaven i scenarie 1 med henblik på senere erklæringsarbejde. Bøder for brud på uafhængighed er i mange tilfælde over 100.000 kr. I værste tilfælde kan revisor frakendes bestillingen som godkendt revisor/godkendt revisionsfirma.

Scenarie 2:

ApS 1 efterspørger hjælp til opstilling af rapporten samt til assistance med udregninger på baggrund af formler og data fastlagt af ledelsen i ApS 1. Ledelsen indsamler dermed både data og kommer med ønsker/krav til beregningerne. Ledelsen træffer dermed alle beslutningerne i scenarie 2. Revisor kan dermed sidestilles med en form for lommeregner, der ikke selv skal tage stilling til inputtet. På den baggrund bliver revisor ikke udfordret på sin uafhængighed i stor grad, da revisor dermed ikke træffer beslutninger om beregningerne.

På samme måde har ledelsen vurderet på væsentligheden af oplysninger og beregninger for bæredygtighedsrapporteringen. Revisor skal dermed heller ikke ved opstillingen vurdere på væsentligheden af opstillingen af CSR-rapporteringen. Revisor er dermed holdt helt ude af beslutningstagen ved CSR-rapporteringen.

På den baggrund er uafhængighedstruslerne ikke udfordret i stor grad ved scenarie 2. Revisor vurderes på baggrund af ovenstående overvejelser dermed, i scenarie 2, godt at kunne acceptere opgaven med henblik på senere erklæringsarbejde inden for samme område.

Det kan dog være en anbefaling til revisor at opstille sikkerhedsforanstaltninger internt i revisionsfirmaet. I Revisorloven § 24, stk. 5 er det beskrevet, at revisor skal minimere truslerne mod uafhængigheden ved at opstille sikkerhedsforanstaltninger:

”Revisionsvirksomhederne skal sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.” (Revisorloven § 24 stk. 5)

Sikkerhedsforanstaltninger kan, i nogle tilfælde, afbøde truslerne mod uafhængigheden. I scenarie 1, hvor revisor skal opstille og træffe beslutninger om beregninger og væsentlighed, kan det være besværligt at opstille tilfredsstillende sikkerhedsforanstaltninger, der kan mindske risikoen tilstrækkeligt.

I scenarie 2 vurderes det, at revisor kan opstille tilfredsstillende sikkerhedsforanstaltninger til at mindske truslerne mod uafhængigheden. Dette kan eksempelvis gøres ved at sikre adskillelse mellem ansatte, der laver beregninger og assisterer med opstilling på baggrund af ledelsens oplysninger/krav og ansatte, der skal udføre arbejdet i forbindelse med erklæringsarbejdet. Ved at holde adskillelse mellem disse kan truslerne mod uafhængigheden minimeres, da man på den måde mindsker risikoen for egenkontrol. Dertil vurderes det ligeledes nemmere at opretholde objektiviteten ved kontrol af andres arbejde kontra kontrol af eget arbejde. I den henseende er det særligt væsentligt at vurdere på incitament til at rette egne fejl.

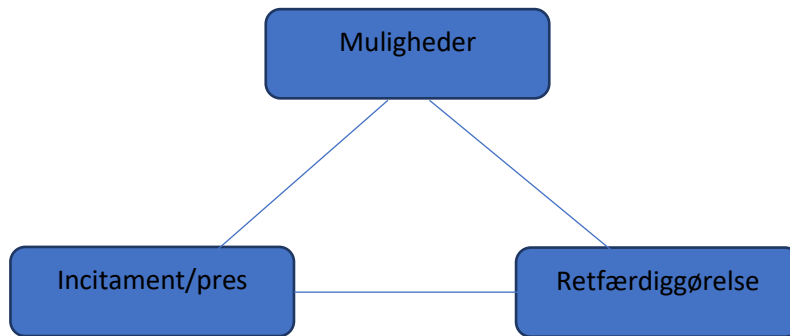
Det kan altså konkluderes, at revisor skal overveje nøje hvorvidt uafhængighedsbestemmelserne er udfordret ved assistance med beregninger og opstillingen af CSR-rapporteringen. Der er ved vurderingen af uafhængighed flere udfordringer at tage højde for. Mange af uafhængighedsudfordringerne kan mindskes ved at indføre sikkerhedsforanstaltninger, der skal sikre mod risiko for selvrevision. Revisor skal ved assistance med opstilling og beregninger med henblik på senere erklæringsarbejde i alle situationer vurdere truslen mod uafhængigheden efter en velinformeret tredjemand.

11.3 Planlægning

11.3.1 Kundekendskab

Efter opgaven/kunden har været i gennem revisor opgaveaccept kan der begyndes på planlægningen af erklæringsarbejdet. Planlægningsfasen er noget af det mest væsentlige i revisors arbejde. Det er her, hvor revisor skal fastlægge risiko og væsentlighed på de enkelte poster. En væsentlig forudsætning for revisors risikovurdering er kundeskabet efter revisionsstandarden ISA 315. I sit virke som revisor skal revisor have kendskab til risici og trusler hos modparten, der modtager ydelsen. Dette omfatter både kendskab til kundens branche og interne kontroller, herunder funktionsadskillelse mv. Kundekendskabet er ved CSR-rapportering minimum ligeså væsentligt som ved revisors kerneydelser i form af finansiel rapportering.

Særligt branchen er væsentlig at have kendskab til, når revisor skal planlægge sin revision/review af CSR-rapporteringen. Branchen er særligt vigtig for at kunne fastlægge, hvor revisor skal lægge sit fokus ved revisionen. Dette skyldes ved CSR-rapporteringen, at de forskellige oplysninger, om eksempelvis miljø, varierer i væsentlighed fra branche til branche. Revisor bliver derfor nødsaget til at kende til de enkelte branchers miljøpåvirkning for at kunne målrette sin indsats. Væsentligheden kan i stor grad fastsættes på baggrund af kendskabet til branchen, da CSR-rapporteringen, i stor grad, vil være afhængig af branchen for de forskellige virksomheder. I nogle brancher vil nogle ESRS-standarder være væsentlige, hvor der i andre brancher vil være større fokus på andre ESRS-standarder. Revisor kan i samme ombæring bruge kendskabet til branchen til at fastlægge risikoen for greenwashing. I nogle brancher bliver fokuset på enkelte ESRS-standarder en konkurrencemæssig faktor, der skal differentiere de enkelte virksomheder fra hinanden. CSR arbejdet forventes derfor at kunne blive en væsentlig branding faktor, der skal sikre kunder i fremtiden, da efterspørgslen efter fokus på samfundsansvaret fylder mere og mere ved virksomhedernes interessenter. Dette omfatter både kunder, investorer og långivere mv. Derfor bør revisor i høj grad have øje for potentielle besvigelser i form af greenwashing. Fremgangsmåden i forbindelse med potentielle greenwashing kan tage udgangspunkt i ISA 240, herunder besvigelsestrekanten, hvor der skal vurderes på muligheder, incitament/pres og retfærdiggørelse.



Figur 4: Besvigelstrekanten (Egen tilvirkning)

Eventuelle besvigelser i form af greenwashing vil være udtryk for bevidste handlinger. Størst er risikoen for regnskabsmanipulation, da der ikke vurderes risiko for misbrug af aktiver. Greenwashing vil også være kategoriseret som regnskabsmanipulation, da det er misvisende i forhold til virksomhedens reelle arbejde med ansvaret over for det omkringliggende samfund.

Revisor er i samme grad nødsaget til at kende til virksomhedernes interne kontroller og fokus på de enkelte områder inden for CSR. Herunder miljø, ledelse og sociale forhold. Ved at opnå forståelse for virksomhedens interne kontroller i forhold til de forskellige ESRS-standarder inden for CSR, kan revisor målrette sit arbejde mod områder, hvor revisionsrisikoen vurderes størst. Revisionsrisikoen er en metode, hvorpå revisor kan måle risikoen for at ubevidste fejl i rapporteringen ikke bliver rettet. Ved at indføre stærke interne kontroller i virksomheden, kan revisionsrisikoen nedbringes. På den måde bliver risikoen for uopdagede fejl mindre. Revisionsrisikoen kan jf. revisionsstandarden ISA 200 beskrives som følger:

$$\text{Revisionsrisiko (RR)} = \text{iboende risiko (IR)} \times \text{kontrolrisiko (KR)} \times \text{opdagelsesrisiko (OR)}$$

Den iboende risiko er defineret ved kompleksiteten i forhold til det enkelte område inden for CSR-rapporteringen. Kontrolrisikoen er udtrykket for styrken af de interne kontroller i virksomheden. Hvis de interne kontroller er stærke vil revisionsrisikoen, risikoen for at revisor afgiver en forkert konklusion, blive minimeret. Derfor er det væsentligt at revisor skal kunne fastsætte, hvor de største risici i forhold til interne kontroller identificeres.

Væsentlighed og risiko kan dermed fastsættes ud fra ovenstående områder, der tager udgangspunkt i kundekendskabet. Revisor skal dermed i planlægningsfasen gennemgå rapporteringskravene og fastsætte væsentlighed og risiko for de enkelte områder.

11.3.2 Væsentlighedsniveau

Revisor skal ligeledes i forbindelse med planlægningen fastsætte et væsentlighedsniveau. Væsentlighedsniveauet er et udtryk for, hvorvidt revisor og virksomheden kan acceptere evt. fejl i rapporteringen, hvor CSR-rapporteringen fortsat kan give et retvisende billede af virksomhedens arbejde med samfundsansvaret. Kravet til CSR-rapporteringen er at give et retvisende billede, men det kan være besværligt at fastsætte et egentligt væsentlighedsniveau. Det fremgår af ESRS-rapporteringsstandarder, at CSR-rapporteringen skal være pålidelig, relevant og korrekt. Dog vurderes det, at det kan være svært at fastsætte et niveau for revisors erklæring med høj grad af sikkerhed. Dette skyldes, at CSR-rapporteringen aflægges i forskellige måleenheder, herunder tons CO₂, antal ansatte mv. Derfor kan der ikke på samme måde som ved normal finansiell rapportering, fastsættes et enkelt væsentlighedsniveau til brug for revisors arbejde. Revisor bliver derimod nødt til at forholde sig til væsentligheden ved hver enkelt faktor i CSR-rapporteringen.

11.3.3 Revisionsmål

Ved revisors erklæringsarbejde på CSR-rapportering er der fortsat revisionsmål, der skal opfyldes og på den måde sikre, at virksomhedens CSR-rapportering giver et retvisende billede. Revisionsmål er ligeledes anvendelige ved en normal finansiell rapportering. Revisionsmålene er udtryk, der bruges om revisors mål med de nødvendige handlinger til at opnå overbevisning om, at der ikke forekommer væsentlig fejlinformation. I forhold til CSR-rapporteringen vurderes revisionsmålene forekomst, fuldstændighed og præsentation som særligt væsentlige.

Forekomst er udtryk for kontrollen af, at der er et grundlag for det, i CSR-rapporten, rapporterede. Revisionsmålet forekomst vurderes særligt væsentlig for CSR-rapporteringen, da der skal være et reelt grundlag for oplysningerne i CSR-rapporteringen. Ved at afdække forekomsten kan revisor sikre sig mod fejlinformation i forhold til forkerte oplysninger, der er rapporteret på baggrund af forkert grundlag uden, at der er tale om en bevidst handling. Revisionsmålet forekomst kan ligeledes afdække eventuelle besvigelser i form af greenwashing. Revisionen kan i forhold til greenwashing afdække, at der ikke forekommer bevidste fejl i rapporteringen uden et reelt grundlag, der vedrører og eksisterer i virksomheden. I forhold til revisionsmålet forekomst tages der udgangspunkt i CSR-rapporten, der kontrolleres til grundlag.

Fuldstændighed er udtryk for kontrollen af, at alle væsentlige forhold der forekommer i virksomheden er medtaget i rapporteringen. Fuldstændigheden skal dermed sikre, at alle væsentlige forhold er medtaget. Det vil sige, at revisionsmålet fuldstændighed skal sikre, at alle væsentlige ESRS-standarder er medtaget i CSR-rapporteringen. Ledelsen kan enten ubevidst eller bevidst undlade væsentlig information i CSR-rapporteringen. Ved bevidst udeladelse af væsentlige oplysninger i rapporteringen, kan der være tale om greenwashing. Dette kan eksempelvis være, hvis virksomheden undlader at rapportere om en af standarderne på miljøområdet. Ved revisionsmålet fuldstændighed tager der udgangspunkt i egentlige begivenheder eller områder i virksomheden, der kontrolleres til CSR-rapporteringen.

Revisionsmålet præsentation skal afdække, at CSR-rapporteringen er opstillet og aflagt efter de gældende standarder. I dette tilfælde skal revisor opnå overbevisning om, at CSR-rapporten lever op til kravene i de nye ESRS-rapporteringsstandarder.

11.4 Udførelse

Revisor skal efter planlægningsfasen påbegynde selve arbejdet i forbindelse med revisionen/reviewet af virksomhedens CSR-rapportering.

11.4.1 Løbende revision

I starten med rapporteringen efter de nye ESRS-rapporteringsstandarder og EU's CSR-direktiv, CSRD, bliver den løbende revision ikke væsentlig i samme omfang som efter år 2030, hvor der skal være høj grad af sikkerhed. Efter år 2030, hvor der er krav om erklæring om høj grad af sikkerhed, vil revisor kunne opnå revisionsbevis i form af løbende revision. Ved den løbende revision vil revisor i høj grad kunne opnå egnet revisionsbevis i form af revision af interne kontroller og forretningsgange. Denne løbende revision vil kunne bekræfte eller afkræfte kontrolrisikoen i forbindelse med den løbende revision. Revisionsrisikoen kan dermed fastlægges på baggrund af efterprøvningen af de interne kontroller og forretningsgange. Derudover vil revisor også kunne opnå sikkerhed for dataindsamlingen foretages på pålidelig vis ved at gennemgå denne. Ved den løbende revision vil revisor skulle rapportere til ledelsen, hvorvidt der er fundet fejl/mangler, der skal rettes fremadrettet. På den måde kan revisor sikre, at evt. fejl i indsamlingen af data til CSR-rapporteringen kan rettes i opløbet. Revisor kan desuden påpege

områder i de interne kontroller, der ikke fungerer tilfredsstillende. På den måde kan revisor påvirke virksomhedens arbejde med CSR-rapporteringen i opløbet.

11.4.2 Statusrevision

Ved statusrevision skal revisor gennemgå/revidere oplysningerne i den endelige CSR-rapport. Hvis revisor har opnået høj grad af sikkerhed for de interne kontroller ved den løbende revision, kan revisor i stor grad bero sit arbejde på disse. Herefter er revisors arbejde primært at foretage en stikprøvevis substansrevision af de i CSR-rapporten opstillede oplysninger. En stor del af disse substanshandlinger vil være fysisk kontrol af målinger, efterprøvnings til eksterne oplysninger og efterregning af materiale. Disse handlinger kan eksempelvis være kontrol af målere på maskiner. Herunder kontrol af oplysninger på vand- og energiforbrug mv i forbindelse med forurening. Det kan ligeledes omfatte kontrol af materialeforbrug ved produktionen mv. Efterprøvnings til eksterne oplysninger kan eksempelvis omfatte kontrol af oplysninger på eksempelvis CVR.dk i forbindelse med ligestilling i ledelsen osv. Det kan desuden også omfatte bekræftelser fra eksempelvis eksterne ingeniører i forbindelse med beregninger og grundlag for disse. Revisors egne efterregninger på de opstillede oplysninger skal fange taste-fejl og regnefejl ved virksomhedens egne beregninger. Herudover foretager revisor ligeledes en analytisk gennemgang af udviklingen i arbejdet med målpindene samt forespørger ledelsen til forskellige forhold i CSR-rapporten.

11.4.3 Review

De første år med det nye CSR-direktiv er, som tidligere nævnt, med krav om revisorerklæring med begrænset sikkerhed. Dette betyder, at revisors handlinger ved udførelsen af erklæringsarbejdet på CSR-rapporten kan bero på handlinger svarende til en review erklæring. Det vil sige, at revisors handlinger de første 6 år, indtil år 2030, kan bero på analyser og forespørgsler til CSR-rapporteringen. Revisor skal, hvis der findes grundlag til dette, foretage supplerende handlinger til forespørgslerne.

Revisor skal efter udførelsen af revisionen afslutte sin opgave ved at afgive en erklæring på CSR-rapporteringen.

12. Revisors erklæringer

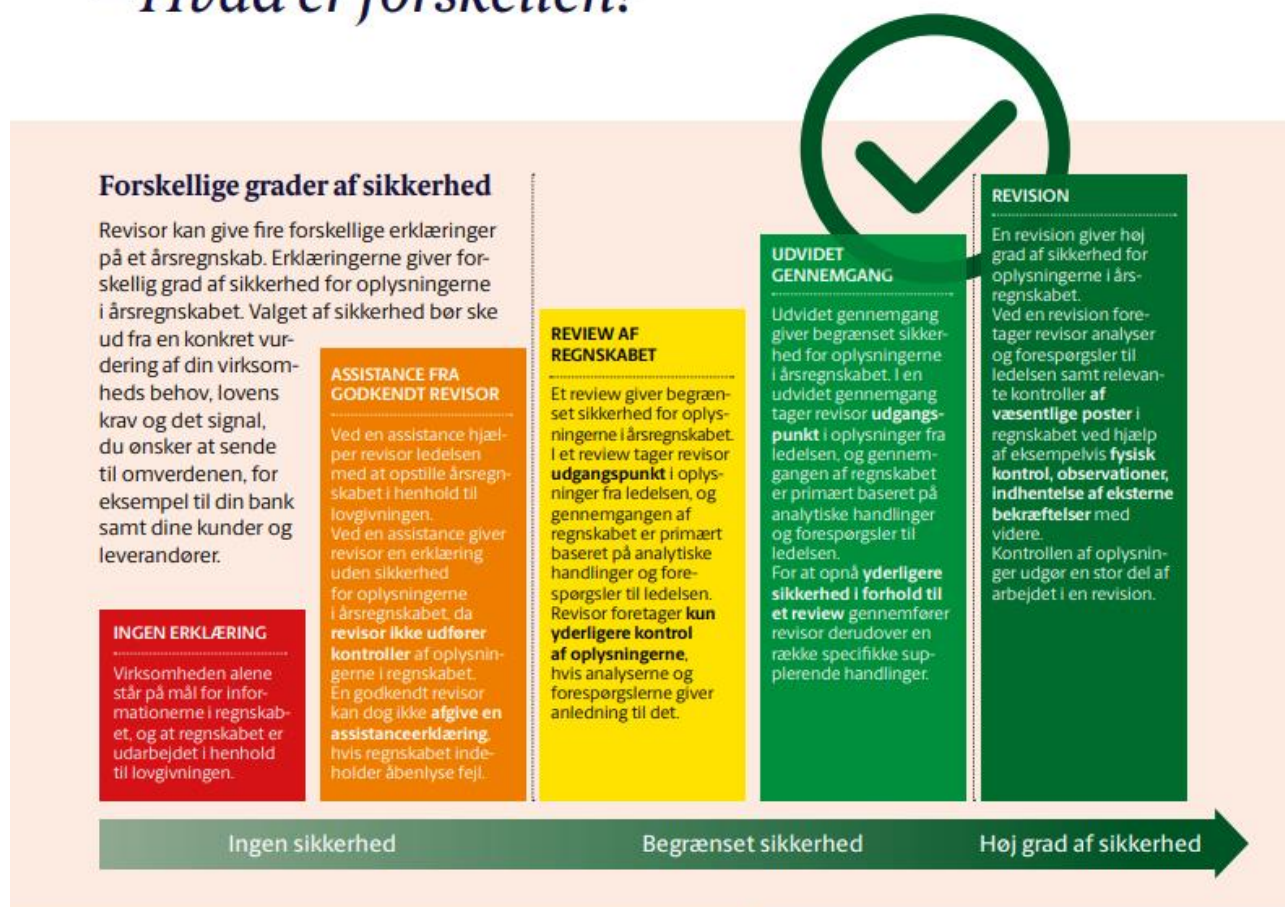
Revisors arbejde er som udgangspunkt, at komme med en erklæring på et regnskab, område, opstilling eller lignende. Inden erklæringen på regnskabet er revisor nødt til at opnå sikkerhed for at regnskabet er retvisende. Revisor har dog flere muligheder i sit arbejde. Såfremt selskabet, der skal aflægge årsregnskab er revisionspligtigt, har revisor naturligvis ikke mulighed for andre erklæringer end en revisionspåtegning. Hvis ikke selskabet er pålagt krav om revision er der andre muligheder for andre erklæringer fra revisor. Eksempler herpå kan nævnes såsom:

- Assistance med opstilling
- Review
- Udvidet gennemgang
- Revision

Disse er alle ydelser revisor kan tilbyde i forbindelse med en revisor erklæring på årsregnskabet. Sikkerheden i revisors arbejde er det afgørende i forhold til valg af erklæringstype. Valget af ydelsen/erklæringen er dermed i nogen grad afgørende for eksterne parter i forhold til troværdigheden af- og i regnskabet. Der forekommer ved revisionspåtegning og erklæring om udvidet gennemgang høj grad af sikkerhed for at regnskabet giver et retvisende billede, mens der ved assistance med opstilling og review blot forekommer begrænset eller ingen sikkerhed fra revisors side. Brancheforeningen for danske revisorer FSR har opstillet nedenstående model, der viser graden af sikkerhed ved de forskellige erklæringer.

REVISORS ERKLÆRINGER

– Hvad er forskellen?



Figur 5 – Revisors erklæringer, FSR (FSR: "Revisors erklæringer: Hvad er forskellen?")

Som nævnt ovenfor kan det være ufravigeligt at skulle lade sit regnskab revidere, såfremt sel-skabet opfylder kravene for revisionspligt. Det fremgår ligeledes af ovenstående figur, hvor-vidt revisor skal foretage flere eller færre handlinger alt efter hvilken type erklæring, der skal på regnskabet. Udover ovenstående handlinger har revisor ligeledes mulighed for andre typer arbejdsopgaver. Disse værende eksempelvis aftalte arbejdshandlinger, hvor revisor kan få stil-let til opgave, at komme med en erklæring om aftalte arbejdshandlinger inden for et enkelt

arbejdsområde. Herunder kan eksempelvis nævnes enkelte handlinger ved kontrol af debitorer eller varelager. Disse typer arbejde kan i nogen grad forventes at kunne overføres til arbejdet med CSR-direktivet for EU. Herunder enkelte handlinger til yderligere kontrol af efter ESRS-standarderne (FSR: "Revisors erklæringer: Hvad er forskellen?").

Der forventes også at skulle erklæring på en den kommende CSR-rapportering efter ESRS standarderne. I interview med Nicklas Martens, Consultant Climate Change and Sustainability Services, EY, er det oplyst, at der fra begyndelsen af implementeringen i 2024 er krav om en erklæring fra revisor med begrænset sikkerhed. Det vil sige, at revisor skal gennemgå den, af virksomhederne, aflagte ikke finansielle rapport efter CSRD. Revisor skal, i begyndelsen, dog ikke opnå høj grad af sikkerhed og kan dermed fravælge nogle handlinger kontra en erklæring med høj grad af sikkerhed i form af revision. Fra 2030 forventes der at være krav om en erklæring fra revisor med høj grad af sikkerhed i forbindelse med CSR rapporteringen efter CSRD (Interview – Nicklas Martens, Consultant Climate Change and Sustainability Services, EY).

I praksis kan dette betyde, at der fra 2024 kommer til at være revisorer, der skal gennemgå opstillingen af CSRD rapporteringen efter ESRS standarderne. Det kan betyde, at revisor skal gennemgå om opstillingen lever op til kravene i standarderne. Herunder om alle relevante områder er behandlet samt om områderne er behandlet korrekt.

Eksempelvis kunne revisors erklæring med begrænset sikkerhed være en review erklæring på CSR rapporteringen. Reviewet på CSR-rapporteringen vil primært bestå af nogle handlinger, der tager udgangspunkt i forespørgsler ved ledelsen. Revisor skal dermed blot sikre, at ledelsen oplyser, at de har foretaget de rigtige gennemgange af data samt vurderet på væsentligheden af oplysningerne i rapporteringen. Alle væsentlige områder efter ESRS standarderne skal være behandlet i CSR-Rapporteringen fra 2024 for de omfattede virksomheder. Revisor skal ved denne type erklæring udelukkende foretage yderligere handlinger, hvis ledelses svar på forespørgsler eller de analytiske handlinger giver anledning til dette. Brancheforeningen for danske revisorer FSR har opstillet nedenstående model, der viser graden af arbejdshandlinger fra revisors side ved de forskellige erklæringer.

REVISORS ERKLÆRINGER

– Hvad gør revisor?



REVISOR KAN GIVE FIRE FORSKELLIGE ERKLÆRINGER MED FORSKELLIGE GRADER AF SIKKERHED PÅ ET ÅRSREGNSKAB	ASSISTANCE FRA GODKENDT REVISOR Erklæring uden sikkerhed	REVIEW AF REGNSKABET Erklæring med begrænset sikkerhed	UDVIDET GENNEMGANG Erklæring med begrænset sikkerhed	REVISION Erklæring med høj grad af sikkerhed
REVISORS HANDLINGER				
Forståelse af virksomheden	✓	✓	✓	✓
Analyse og forespørgsler	÷	✓	✓	✓
Bekræftelser fra tredje mand og kontrol af indberetning til SKAT	÷	÷	✓	✓
Kontrol af væsentlige oplysninger ved eksempelvis fysisk kontrol, observation og efterregning	÷	÷	÷	✓
		*	**	**
		*	*	

Figur 6: Revisors handlinger, FSR (FSR: "Revisors erklæringer: Hvad er forskellen?")

Som det tydeligt fremgår af ovenstående figur er der stor forskel på revisors arbejde afhængigt af typen af erklæring på rapporteringen. Ved revision, der er en påtegning, hvor revisor giver en erklæring med høj grad af sikkerhed, er arbejdshandlingerne betydeligt mere omfattende end ved en erklæring med begrænset sikkerhed i form af et review. Herunder er forskellen særligt, at der ikke skal foretages kontrol af væsentlige oplysninger. Både i forhold til eksterne parter, men ligeledes i forhold til kontrol af underliggende dokumentation, fysisk kontrol samt efterregninger. Review kan i stor grad udføres ved analyse og forespørgsler ved ledelsen medmindre svarene herpå giver anledning til yderligere handlinger (FSR: "Revisors erklæringer: Hvad er forskellen?").

Det vil i praksis sige, at revisors arbejde i opstarten af arbejdet med CSR-direktivet, og rapporteringen efter de nye ESRS standarder, ikke bliver så omfangsrigt som det gør efter år 2030, hvor der skal afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed på ESRS rapporteringen fra de, efter reglerne, omfattede virksomheder. På dette tidspunkt forventes revisor i stor grad, at

foretage yderligere kontrol end blot forespørgsler. Revisor skal på dette tidspunkt efterprøve og efterregne samt kontrollere, at data og oplysninger giver et retvisende billede af virksomhedens, der aflægger CSR-rapportering, arbejde med CSR samt politikker herom.

Sammenholdes udviklingen i kravene til revisor, vurderes der dermed ikke at være store ændringer i revisors arbejde før kravet om høj grad af sikkerhed på erklæringen fra og med regnskabsåret 2030. Den nuværende lovgivning jf. Årsregnskabslovens § 99a stiller krav til revisor i form af en udtalelse om ledelsesberetningen, hvor revisor ikke skal afgive en decideret erklæring med høj grad af sikkerhed i forhold til CSR-rapporteringen. Det bliver efter implementeringen i 2024 samme udgangspunkt, hvor revisor skal afgive en erklæring med begrænset sikkerhed på ESRS-rapporteringen. Denne begrænsede sikkerhed vil forventeligt bestå af arbejde i form af forespørgsler fra revisor til ledelsen i forhold til CSR-arbejdet. Revisor skal dermed ikke dykke dybere ned i selve rapporteringen og tallene heri end blot forespørgsler. Revisor skal dog forsat sikre, at ledelsesberetningen og dermed CSR-rapporteringen indeholder de nødvendige oplysninger samt nøgletal efter kravene i hhv. Årsregnskabslovens § 99a eller ESRS-rapporteringen. Det betyder i praksis, at revisor skal sikre, at de nødvendige og krævede oplysninger indgår i rapporteringen. Revisor kan dog nøjes med forespørgsler til tallenes korrekthed i stedet for yderligere kontroller og gennemgang heraf.

Revisor har tidligere i større eller mindre grad kunne nøjes med en gennemgang af kravene i Årsregnskabslovens § 99a. Eksempelvis med gennemgang af tjekliste over for oplysningerne i ledelsesberetningen/rapporteringen på hjemmeside med henvisning hertil i ledelsesberetningen. Såfremt ledelsesberetningen omfattede de væsentlige punkter i rapporteringen af virksomhedernes samfundsansvar var der ikke krav om yderligere kontrol af oplysningerne fra revisors side. I samme grad vil revisor kunne afgive en erklæring med begrænset sikker på ESRS-rapporteringen. Dog vil revisor i større grad skulle forespørge ledelsen til oplysningernes grundlag. Herunder bl.a. analyser samt forespørgsler til ledelsen i form af udviklingen i ESG-nøgletal mv. Revisor skal dermed forespørge ledelsen om diverse stillinger i forhold til CSR-politikker og arbejde hermed. Fra og med regnskabsåret 2030 vil revisor dog i større grad skulle undersøge og gennemse beregninger samt korrektheden af oplysninger om eksempelvis miljøforhold. Særligt oplysningerne om miljøforhold kan forventes at give revisor større

udfordringer, da korrektheden af oplysninger/grundlag i beregninger vurderes at være besværlige at vurdere som pålidelige. Dette skyldes bl.a. kravet, der gør at oplysningerne om miljøforhold bliver mere komplekse, end tidligere, ved det nye ESRS-rapporteringsstandarder. ESRS-rapporteringen, European Sustainability Reporting Standards, stiller større krav til oplysninger om bæredygtighed end Årsregnskabslovens § 99a tidligere har gjort.

Kravene efter henholdsvis Årsregnskabslovens § 99a og de nye European Sustainability Reporting Standards er redegjort for tidligere i denne rapport.

13. Revisors rolle ved assistance med implementering af CSRD

Implementeringen af CSRD i virksomhederne kommer til at være omfattende. Det gælder både i forhold til dataindsamling, men også præsentationen af dataene og vurderingen af væsentlighed i forbindelse med rapporteringen. De to første standarder er de generelle principper og de generelle krav til præsentation og oplysninger og de er derfor centrale i forbindelse med implementeringen. De skal derfor overholdes igennem de tre andre grupper af oplysningskrav. I forbindelse med implementeringen af CSRD, er der i de enkelte standarder mange målepunkter at skulle overholde. Lægger man alle målepunkterne i ESRS-standarderne sammen bliver de ca. 1.000 forskellige målepunkter. Det centrale i forbindelse med implementeringen af de enkelte ESRS-standarder er at vurdere væsentligheden for den enkelte virksomhed. I de her situationer er der tale om dobbelt væsentlighed. Det betyder, at ved eksempelvis ESRS E1 Klimaændringer, skal virksomheden ikke kun vurdere væsentlighed ud fra hvor meget de påvirker klimaændringer, men også hvordan klimaændringer kan påvirke virksomheden. Processen i at vurdere væsentligheden er vigtig, både for at virksomheden oplyse det, der er relevant, men også for ikke at få for meget med, så det væsentlige bliver gemt væk i mindre væsentlige oplysninger. Det der går igen i mange af ESRS-standarderne er en beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel og tilpasning af denne, til påvirkninger af de enkelte områder i ESRS-standarderne. Det er derfor vigtigt at virksomheden har et overblik over forretningsmodellen, ved implementeringen af ESRS-standarderne. Det der også går igen er overvejelser om de muligheder og risici, der på de enkelte områder. De tre ting er de områder, hvor virksomheden skal ind og kigge på forretningsmodellen, som den er på nuværende tidspunkt, men også de overvejelser virksomheden gør om den fremtidige forretningsmodel. Det er den ene side af de oplysningskrav, der gør sig gældende ved implementeringen af ESRS-standarderne. Den anden side er de ca. 1.000 målepunkter, virksomheden kan benytte sig af. Målepunkterne er det, der skal give grundlag for beskrivelsen af forretningsmodellen og strategien. Det er derfor vigtigt at kunne indsamle valid data. For at kunne opfylde oplysningskravene om de målepunkter, kommer det til at kræve en omfattende dataindsamling. Der hvor den største udfordring vurderes at være, er ved indsamling af data i de ESRS-standarder, der vedrører miljøet. Her er der mange tekniske og specielle målepunkter i oplysningskravene. Det vurderes at mange virksomheder ikke besidder kompetencer til at indsamle, validere og

rapportere om de data. Det kommer derfor formentlig til at kræve assistance af eksterne specialister.

Revisors rolle vurderes ikke at være central i forhold til indsamlingen af de tekniske data, det vurderes at være uden for revisors kompetenceområder. Revisor skal efter Revisorloven, som nævnt tidligere, afstå opgaver hvor revisor ikke selv vurderer at have de rette kompetencer til. Der hvor revisors assistance kommer ind i billedet er ved opstilling og præsentation. Det kan sammenholdes med revisors nuværende rolle i forbindelse med opstilling af årsrapporten. På den baggrund, vurderes der ikke at være problemer med uafhængighed i forbindelse med opstillingen af data efter CSRD. Der hvor revisor kan blive udfordret på uafhængighed er i de situationer, hvor revisor er med til at tolke på data og beregninger. Det er specielt i forhold til de omfattende krav, der er i henhold til beskrivelsen af virksomhedens forretningsmodel og strategier. Har virksomheden, på trods af størrelsen, ikke en nedskrevet forretningsmodel eller en velformuleret strategisk plan, kan revisor blive en ressource, som virksomheden gør brug af til dette. Det vurderes at revisor er den foretrukne rådgiver til en opgave som denne, revisor er den eksterne rådgiver, der vurderes at have den fornødne viden til at kunne bistå med assistancen af en sådan opgave. Revisor skal være påpasselig med at foretage ledelsesbeslutninger, da uafhængighedsbestemmelserne såfremt ikke vil være overholdt, når det kommer til revisors afgivelse af erklæringen. Det vurderes at revisor kan assistere og komme med forslag til eventuelle formuleringer på baggrund data og beregninger foretaget af ledelsen, men det er vigtigt, at det ikke er revisor, der tager de endelige beslutninger. Revisors rolle i forbindelse med implementeringen vurderes hovedsagligt, at være at bistå med assistance med præsentation af data og beregninger foretaget af ledelsen eller eksterne specialister. Revisor vurderes ikke at have kompetencerne til at kunne foretage dataindsamlingen eller lave komplekse beregninger på baggrund heraf.

I forbindelse med implementeringen af ESRS-standarderne, skal de store virksomheder rapportere for hele værdikæden. Det vurderes at have en afsmittende effekt på de små og mellemstore virksomheder. Her vurderes det ligeledes at revisor får en rolle. Den rolle er en rolle med en erklæringsopgave, men vurderes derimod at være en rolle som rådgiver.

14. Konklusion

CSR-rapporteringen i EU har tidligere været et område, hvor der ikke har været faste regnskabsregler, da der ikke tidligere har været nedskrevne rapporteringsstandarder for dette. Disse manglende rapporteringsstandarder har medført at CSR-rapportering har været svær at sammenligne på tværs af landegrænser og brancher. EU's nye CSR-direktiv, CSRD, skal fremover være medvirkende til, at virksomhedernes CSR-rapportering bliver mere ensartet. På den baggrund er forhåbningen ligeledes, at virksomheder vil øge deres fokus på CSR-arbejdet.

Virksomhedernes fokus på CSR bliver i takt med udviklingen, i samfundets og lovgivers fokus på dette, større og større. CSR er en forkortelse, der benyttes om virksomhedernes ansvar over for det omkringliggende samfund. CSR, Corporate Social Responsibility, omfatter en række af områder, hvor virksomheden skal overveje, hvorvidt samfundet bliver påvirket af virksomhedens forretning. Herunder kan nævnes miljømæssige forhold, sociale forhold og ledelsesmæssige forhold. Begrebet CSR blev i 1991 introduceret ved Archie Carroll's Pyramid of CSR. Her blev virksomheder introduceret til de 4 lag om økonomisk, lovmæssige, etisk og filantropisk ansvar. Sidenhen er der kommet lovgivning inden for området. Lovgivningen har udviklet sig løbende og har, indtil EU's CSR-direktiv, været defineret Årsregnskabsloven § 99a, der er implementeret på baggrund af tilpasningsdirektiv fra EU.

Fra og med implementeringen af CSRD, fra regnskabsåret der starter d. 1. januar 2024 eller senere, er store virksomheder med offentlig interesse og mere end 500 ansatte underlagt kravene og reglerne rapporteringsstandarderne ESRS. Fra regnskabsåret der starter d. 1. januar 2025 eller senere, er store virksomheder i regnskabsklasse c-stor og regnskabsklasse D ligeledes underlagt kravene og reglerne rapporteringsstandarderne ESRS. Fra og med 2026 er små børsnoterede selskaber omfattet. I alt bliver forventeligt mere end 50.000 virksomheder i EU direkte omfattet af rapporteringsstandarderne ESRS. De nye rapporteringsstandarders formål har været at ensrette CSR-rapporteringen på tværs af EU's landegrænser.

De nye rapporteringsstandarder er, i de foreliggende udkast, inddelt i 13 særskilte standarder. Disse er inddelt i 2 generelle standarder, 5 standarder om miljøforhold, 4 socialt relaterede standarder og 2 ledelsesrelaterede standarder. De 5 standarder om miljøforhold omhandler

henholdsvis klimaændringer, forurening, vand- og marineressourcer, biodiversitet-og økosystemer samt ressourceforbrug. De 4 socialt relaterede standarder omhandler egen arbejdsstyrke, ansatte i hele værdikæden, samfund der berøres samt forbrugere og slutbrugere. De 2 ledelsesrelaterede standarder omhandler ledelse, risikostyring og interne kontroller samt forretningsadfærd. I hver enkelt af de 13 rapporteringsstandarder er der nedskrevne punkter, hvor virksomheden skal forholde sig til forskellige områder inden for hver enkelt standards hovedemne. De nye rapporteringsstandarder er medvirkende til en mere ensartet CSR-rapportering på tværs af EU's landegrænser. Dette skyldes de mere klare regnskabsregler og krav, der bliver indført i disse rapporteringsstandarder.

De væsentligste forskelle fra Årsregnskabslovens § 99a til ESRS rapporteringsstandarderne har været specificationsgraden af kravene og reglerne. Herudover er de nye krav til rapporteringsstandarderne i højere grad grundlagt ved data, der herefter skal kommenteres i forhold til virksomhedens CSR-arbejde og planer hermed. CSR-rapportering bliver dermed mere data-båret fremadrettet i forhold til tidligere, om end data i rapporteringen skal understøttes med tekst. Virksomhederne er dermed bundet mere op på at skulle rapportere om den reelle situation i virksomheden, hvor der ikke tidligere i samme grad har været faste regler eller målpunkter, der skulle følges.

Ved implementeringen af de rapporteringsstandarder kan der opstå udfordringer for virksomhederne med indsamlingen af data grundet kompleksiteten i disse. Det vurderes i tilfælde, hvor virksomheden ikke selv har ressourcer til at indsamle data, at der skal bruges fagligt kompetente folk til indsamlingen. Herunder kan nævnes ingeniører, der kan assistere med indsamlingen af data. Revisor skal overveje kompetencer og lignende, hvis kunde anmoder om assistance med indsamling af disse. Det vurderes i høj grad, at være risikofyldt for revisor i forhold til kompetencer. Opgaven bør derfor overvejes afstået af revisor. Revisor bør dermed ikke assistere med indsamling af disse. I samme ombæring bliver uafhængigheden ligeledes udfordret ved assistance med dataindsamling fra revisors side.

Fra og med implementeringen er virksomheder, der er omfattet af ESRS-rapporteringsstandarderne underlagt krav om revisorerklæring. Ved implementeringen fra 1.

januar 2024 er rapporteringen underlagt krav om erklæring fra revisor med begrænset sikkerhed. Fra og med regnskabsåret. Der begynder d. 1. januar 2030 eller senere er CSR-rapporteringen underlagt krav om erklæring med høj grad af sikkerhed. Det vil sige, at erklæringen går fra en negativ til en positiv erklæring. Overgangen fra begrænset sikkerhed til høj grad af sikkerhed, vil have betydning for mængden og kompleksiteten af revisors arbejdsopgaver.

Revisor kan ved implementeringen og kravene om revisorerklæring på CSR-rapporteringen i høj grad blive udfordret i forhold til uafhængighedsbestemmelserne. Herunder skal revisor være særligt opmærksom på bestemmelsen om selvrevision/egen kontrol. Revisor kan grundet kompleksiteten i behandling af data og formuleringer i CSR-rapporten blive udfordret på mulig deltagelse i beslutninger, der skulle være foretaget af ledelsen. Herunder redegørelser, der bør foretages/skrives af ledelsen.

Overordnet set kan det konkluderes, at revisors rolle i forhold til virksomhedernes CSR-rapportering i stor grad udvikler sig i en mere omfattende retning. Revisors rolle forventes at være i stil med tidligere kerneydelser for revisor, der har omfattet assistance med opstilling af regnskab efter gældende lovgivning samt erklæring på det udførte arbejde. Revisor bliver ved implementeringen af de nye ESRS standarder underlagt nye krav, der ikke tidligere har eksisteret i forhold til CSR-rapporteringen. Herunder mere klare regnskabsregler og krav til indhold. Revisors arbejdsproces vurderes ikke at blive ændret i forhold til øvrige erklæringsopgaver, hvor revisors arbejdsproces består af planlægning, udførelse og rapportering.

15. Litteraturliste

Bøger:

Nielsen, Ruth og Christina D. Tvarnø (2008), Retskilder & Retsteorier, 2. udgave, 1. oplag,
Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Interview:

Interview af Nicklas Martens, Consultant Climate Change and Sustainability Services, EY Foretaget 25. oktober 2022

Kan rekvireres om nødvendigt

Love, bekendtgørelser og standarder:

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven) (LBK nr 25 af 08/01/2021)

Bekendtgørelse om visse virksomheders afgivelse af miljøoplysninger (BEK nr 210 af 03/03/2010)

Grønbog – Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility

ISA 200

ISA 240

ISA 315

Markedsføringsloven

Udkast ESRS-standarder, 2022:

- ESRS 1
- ESRS 2
- ESRS E1
- ESRS E2
- ESRS E3
- ESRS E4
- ESRS E5
- ESRS S1
- ESRS S2

- ESRS S3
- ESRS S4
- ESRS G1
- ESRS G2

Revisorloven

Årsregnskabsloven

Lovforslag:

Forslag til Lov om ændring af Årsregnskabsloven, selskabsloven og forskellige andre love
(2013/1 LSF 23)

Vejledninger:

Erhvervsstyrelsen, 2021: " Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar"

Kan findes på: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-lovpligtig-redegørelse-samfundsansvar>

Besøgt: 10. oktober 2022

Erhvervsstyrelsen, 2022: " CSRD og europæiske bæredygtighedsstandarder"

Kan findes på: <https://erhvervsstyrelsen.dk/europaeiske-baeredygtighedsstandarder>

Besøgt: 29. oktober 2022 (Opdateret 25. november 2022)

Web:

Analyse FSR: " Hvad er en revision?"

Kan findes på: <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-er-en-revision>

Besøgt: 13. november 2022

Artikel, 2016: "Carroll's pyramid of CSR"

Kan findes på: <https://jcsr.springeropen.com/articles/10.1186/s40991-016-0004-6>

Besøgt: 17. oktober 2022

Artikel fra FSR, 2022: "Vi skal favne bredere"

Kan findes på: <https://www.fsr.dk/vi-skal-favne-bredere>

Besøgt: 13. september 2022

Dansk Industri: "Bæredygtighedsrapportering (ikke-finansiell rapportering)"

Kan findes på: <https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/virksomhedsregler-og-varktoljer/regnskab-og-rapportering/rapportering-om-baeredygtighed/national-csr-lovning/>

Besøgt: 17. oktober 2022

Dansk Industri: "NYE REGLER OM RAPPORTERING OM BÆREDYGTIGHED"

Kan findes på: <https://www.danskindustri.dk/baeredygtighed/nye-rapporteringsregler/>

Besøgt: 13. november 2022

Folketinget, 2021: "Hvad er en grøn bog og en hvid bog?"

Kan findes på: <https://www.eu.dk/da/faq/alle-faqs/hvad-er-en-groenbog-og-en-hvidbog>

Besøgt: 17. oktober 2022

Miljøstyrelsen: "PRTR & Grønne regnskaber"

Kan findes på: <https://mst.dk/erhverv/industri/prtr-groenne-regnskaber/>

Besøgt: 17. oktober 2022

Nyhed CSR.dk, 2008: "Lov om samfundsansvar vedtaget"

Kan findes på: <https://csr.dk/lov-om-samfundsansvar-vedtaget>

Besøgt: 17. oktober 2022

Nyhed Dansk Erhverv, 2022: "EU's nye krav til bæredygtighedsrapportering"

Kan findes på: <https://www.danskerhverv.dk/presse-og-nyheder/nyheder/2022/juli/eus-nye-krav-til-baeredygtighedsrapportering/>

Besøgt 17. november 2022

Nyhed Dansk Industri, 2022: "ESG-direktiv vedtaget – selv de store frygter omfanget"

Kan findes på: <https://www.danskindustri.dk/di-business/arkiv/nyheder/2022/11/esg-direktiv-vedtaget--selv-de-store-frygter-omfanget/>

Besøgt: 13. november 2022

Nyhed fra FSR, 2022: "Nye EU-standarder for bæredygtighedsrapportering i høring"

Kan findes på: <https://www.fsr.dk/nye-eu-standarder-for-baeredygtighedsrapportering-i-horing>

Besøgt: 13. september 2022

Pressemeddelelse Europaparlamentet, 2022: "Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals"

Kan findes på: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221107IPR49611/sustainable-economy-parliament-adopts-new-reporting-rules-for-multinationals>

Besøgt: 31. oktober 2022

Tema fra Dansk Erhverv: "CSR"

Kan findes på: <https://www.danskerhverv.dk/radgivning/csr/>

Besøgt: 10. oktober 2022

Udgivelse fra Fonden Dansk Standard: "De syv kerneområder i ISO 26000"

Kan findes på: <https://www.ds.dk/da/om-standarder/ledelsesstandarder/iso-26000-csr/csr-guide/de-syv-kerneomraader>

Besøgt: 10. oktober 2022

Undersøgelse CSR.dk, 2022: "Rapport fra frontlinjen: Sådan forbereder virksomhederne sig på nye rapportingskrav"

Kan findes på: <https://csr.dk/rapport-fra-frontlinjen-s%C3%A5dan-forbereder-virksomhederne-sig-p%C3%A5-nye-rapportingskrav>

Besøgt: 31. oktober 2022

Værktøjer FSR: "Revisors erklæringer: Hvad er forskellen?"

Kan findes på: <https://www.fsr.dk/vaerktoejer/fagboeger-og-publikationer/publikationer/revisors-erklaeringer>

Besøgt: 13. november 2022