

Der er identificeret tre overordnede udfordringer, der kan være med til at skabe en kompetencekløft. For det første kan der være en udfordring i, at der rent logistisk ikke er nok erfarne revisorer, der har interesse i at blive ESG-revisorer, og at der så i revisionshusene ikke er tilstrækkelige kompetencer til rådighed til faktisk at levere alle de erklæringer, som EU sætter krav om. Denne udfordring vil blive uddybet i afsnit 3.3, ”Udfordring I: Krav til revisors kompetencer i fremtiden”.

For det andet, så kan det også diskuteres, hvorvidt det er hensigtsmæssigt, at det er det samme revisionsteam, der foretager både den finansielle revision og afgiver erklæring på bæredygtighedsrapporteringen. Denne udfordring vil blive uddybet i afsnit 3.4, ”Udfordring II: Både finansiell og ESG-revisor samtidig?”

For det tredje, så er det endnu ikke fastlagt, hvem der skal sikre kompetenceniveauet i fremtiden. Hvem skal sikre uddannelse af nuværende og kommende revisorer? Er det revisionshusene selv, der skal stå for den interne undervisning? Dette vil blive uddybet i afsnit 3.5, ”Udfordring III: Facilitering af uddannelse for ESG-revisorer”.

3.3 Udfordring I: Krav til revisors kompetencer i fremtiden

Det er ifølge Jørgensen vigtigt, at vi har fokus på, at der i forhold til CSRD og implementeringen i dansk praksis skal være fokus på alle revisorer – dvs. godkendte revisorer og yngre revisor-medarbejdere fra både store, mellemstore og små revisionsfirmaer. Det kan godt være, at det i første omgang kun vil blive aktuelt for de revisionshuse, der servicerer klasse D og C-stor- virksomheder, men CSRD vil med tiden både direkte og indirekte også komme til at få betydning for de revisorer, der er ansat i mindre revisionshuse og betjener mindre virksomheder, hvorfor det er vigtigt at tænke ind i, hvordan vi sikrer et generelt kompetenceniveau i branchen. Derudover, så bliver banker også underlagt lignende rapporteringskrav, hvorfor de også begynder at være opmærksomme på deres porteføljer. Dette får en afledt effekt på SMV’erne, fordi de skal kunne rapportere over for banker eller for de virksomheder, som de er underleverandører til, at de arbejder med bæredygtighedsområdet, og det er derfor, at revisorer for SMV’er også skal kunne afgive erklæring samt rådgive om bæredygtighed. Den korteste tidshorisont er for de børsnoterede, der forventes at skulle aflægge bæredygtighedsrapport med begrænset sikkerhed allerede fra 1.1.2024. Disse er Jørgensen ikke så bekymrede for, da de allerede rapporterer om ikke-finansielle data og allerede er i dialog med deres revisor. Jørgensen er mere bekymret for de øvrige revisorer, om de når at få opbygget de nødvendige kompetencer, inden efterspørgslen for alvor kommer fra virksomhederne (Jørgensen, 2022).

Ifølge Accountancy Europe, så besidder revisionsbranchen som helhed med dens erfaring fra både finansiell revision og frivillige erklæringer på bæredygtighedsrapporteringer allerede kendskab til de systemer, interne processer, etiske principper og kvalitetskontroller, der skal til for at kunne afgive erklæring på en bæredygtighedsrapportering. Ydermere, så har branchen også allerede kendskab til brug af eksperter og interne revisorer arbejder, som kan være med til at styrke revisionsdokumentationen på de områder, hvor revisor måske i mindre grad har dybdegående kendskab til emneområdet. Overordnet har revisor allerede en del af de nødvendige kompetencer og værktøjer på plads for at kunne påtage sig at være erklæringsafgiver (AccountancyEurope, Sustainability Assurance under the CSRD - Key matters to respond to the upcoming CSRD requirements, 2022a, s. 10). Denne holdning deles med Mogensen og Pedersen, der samtidig tilføjer, at revisor har værktøjerne, der måske bare i nogle tilfælde skal anvendes på en anderledes måde eller i en ny kombination i forhold til, hvad der kendes til fra den finansielle revision eller andre typer af erklæringer (Mogensen, 2022; Pedersen, 2022).

Ifølge Stormer afhænger professionel dømmekraft af, at den enkelte revisor har tilstrækkelig erfaring og faglighed inden for revisionsfaget. Efter Stormers overbevisning, så vurderer hun ikke, at danske revisorer generelt set har tilstrækkelig ESG-faglighed og de rette kompetencer til at kunne sige, at de besidder ESG-relateret professionel dømmekraft. Det er kun de revisorer og erklæringsafgivere, der har arbejdet med bæredygtighedsrapportering gennem de sidste par år og gennem deres erfaring har opbygget en ESG-faglighed, der efter hendes overbevisning besidder tilstrækkelig, ESG-relateret professionel dømmekraft (Stormer, 2022). Hertil tilføjer Hansen, at der med EU- taxonien på kort tid kom krav om assurance og rådgivning herom, hvorfor flere teams er blevet besat af personer, der kom med en baggrund uden for revisionsverdenen – eksempelvis ingeniører og miljøkonsulenter. Det har dermed bevirket, at der ifølge Hansen på revisionsteamet primært er to profiler:

- 1) Kendskab til emneområderne: enten i form af dybdegående kendskab til forretningskæder, CO₂-udledning, forurening, menneskerettigheder etc. (konsulenter, ingeniører og lignende)
- 2) Kendskab til afgivelse af erklæring, har "risikobrillerne" og har erfaring ift. brug af professionel skepsis og professionel dømmekraft og har evnerne til at kunne stille de rette kritiske spørgsmål i forbindelse med afgivelse af erklæringer (revisorer)

Hansen tror ikke på, at en hybrid løsning vil fungere i praksis. Det kan godt være, at der eksisterer et par individer i praksis, der kan begge dele, men det vil i langt de fleste tilfælde ikke være fordelagtigt (Hansen, 2022).

I den forbindelse påpeger Pedersen, der selv har en baggrund som civilingeniør med efterfølgende efteruddannelse på HD (R), at det er mere kompliceret at gøre det den anden vej rundt; at læse revision eller lignende økonomisk uddannelse og så efterfølgende gå ud og videreuddanne sig i de tekniske ingeniørfag. Det er i praksis nærmest umuligt. Der udbydes ikke den type kurser, hvor man kan tage tekniske fag på aftenskole eller deltid, som man ser det med HD-uddannelserne. Kombinationen af det tekniske (at kunne tale og sparre med teknikerne og dataejerne hos kunden) samtidig med at have forståelsen for, hvad der skal til for, at vi kan afgive en erklæring, det har været en styrke for Pedersen personligt (Pedersen, 2022).

I samme tråd er Barton af den holdning, at ESG-relaterede emneområder kan blive meget komplekse, og det er derfor ikke altid en mulighed "bare" at tage en finansiel revisor og inddrage vedkommende i et ESG-team uden forudgående kendskab. Det kræver erfaring, teknisk læsning af standarder og lignende for at kunne se ud over de tal, revisionsteamet bliver præsenteret af ledelsen:

Vi skal kunne identificere alt det, der ikke bliver vist, alt det der ikke er med, for at vi kan være sikre på, at vi har fået alt det væsentlige med.

(Barton, 2022)

Det handler altså også om, at revisor skal oparbejde professionel dømmekraft og professionel skepsis; også når det kommer til erklæring på bæredygtighedsrapportering, og for Becker er det først noget, der udvikles over tid i takt med erfaring og tilstrækkeligt kendskab til den specifikke kunde, for ikke to kunder er ens (Becker, 2022).

Men det er ikke et krav, at revisor nødvendigvis skal have dybdegående kendskab til ESG relaterede emneområder. Der er i revisionsstandarderne åbnet op for, at revisor kan anvende specialistviden og eksperter i sin revision, og det gælder også for bæredygtighedsrapporteringer. Her fungerer eksperter som underleverandører. Teamet omkring revisionen vil derfor bestå af flere fagligheder – om man har inviteret dem ind som en fast del af teamet eller hyrer dem ind som ekstern ekspert. Mogensen forventer derfor, at man vil se et tættere samarbejde mellem revisorer og ingeniører mv., hvor sidstnævnte i højere grad vil blive anvendt som bidragsgivere i stedet for egentlige erklæringsafgivere (Mogensen, 2022).

Brug af revisorudpeget eksperts arbejde

Men det er ikke nødvendigvis givet, at det behøver at være enten-eller. Der findes også i dag eksempler på, hvor revisor anvender specialistviden, når der afgives erklæring. Her tilføjer Grønnegaard og Brink-Olsen, at revisorer nok må erkende, at det er vanskeligt at være 100 % specialister på alle områder. Vi må i stedet erkende, at her skal vi kunne omfavne at bruge specialister på vores opgaver (Brink-Olsen & Grønnegaard, 2022).

Kravene til brug af revisorudpeget eksperts arbejde som en del af revisionsdokumentationen er beskrevet i ISA 620. Heri beskrives det, at den udpegede ekspert både kan være ekstern og intern ved at være ansat i en specialistafdeling i samme revisionshus (ISA 620.6).

Det kan være vanskeligt helt at præcisere, hvornår der er behov for brug af ekspertviden, men Samuelsen et al. kommer med følgende overvejelser, som revisorteamet bør gøre sig ift. om der bør inddrages ekspertviden:

- Har ledelsen selv anvendt ledelsesudpeget ekspert på det givne område?
- Betydeligheden og kompleksiteten i området
- De identificerede risici for væsentlige fejl på området
- Revisorteamets erfaring med brug af eksperter på lignende opgaver
- Muligheden for at opnå alternative kilder til revisionsbevis (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 56)

I denne forbindelse argumenterer Power også for, at man med tiden vil kunne opdage, at det der før var specialistviden kan udvikle sig til at blive almen viden og alment accepterede metoder/nøgletal, hvorfor det på sigt måske ikke er nødvendigt at anvende specialister, når ESG-revision på sigt bliver "new normal". Samtidig, så er det essentielt, at revisor har kompetencerne til at anvende professionel skepsis til at vurdere, om specialisten faktisk besidder den rette ekspertviden (Power, 1996, s. 305f). Hvis der anvendes revisorudpeget ekspert, så skal revisionsteamet have taget stilling til, om den anvendte ekspert har de fornødne kompetencer, færdigheder samt objektivitet til at kunne påtage sig opgaven (ISA 620.9 og ISA 620.10). Samtidig, så skal revisionsteamet i henhold til ISA 620.12 også være i stand til at vurdere det arbejde, som er udført af eksperten. Her fremhæver Samuelsen et al. især følgende punkter:

- Konklusionernes konsistens med andet revisionsbevis
- Rimeligheden af betydelige forudsætninger og metoder
- Relevansen og nøjagtigheden af anvendt kildemateriale (2019, s. 57).

Det vil altså sige, at selvom der anvendes en ekspert, så kan revisor ikke sige sig fri for at opnå tilstrækkelige kompetencer inden for emnefeltet til faktisk at være i stand til at vurdere ekspertens arbejde.

Ifølge Rosenfeldt vil vi opleve, at revisionshusene vælger forskellige kompetencestrategier: De mindre huse vil måske i overvejende grad gå ud og på case basis anvende specialistviden i deres erklæring, mens Big4 i højere grad forventes at investere i at få kompetencerne in house – enten i selve revisionsteamet eller i faglig afdeling, som kan fungere på tværs af forskellige revisionsteams. Det at bruge eksterne specialister kan blive dyrt, og det kan måske også være med til at udfordre indtjeningen på disse sager. (Faarborg, Rosenfeldt, & Sasivarevic, 2022)

Brug af intern revisors arbejde

En tredje mulighed i forhold til at bruge andres arbejde er også, at den eksterne revisor som erklæringsafgiver i højere grad benytter sig af interne revisors dybdegående kendskab til virksomheden og dennes daglige drift ift. at få kategoriseret og vurderet alle ESG-relaterede risici. Ifølge Venter og van Eck, så har interne revisorer indtil nu været undervurderede i forhold til ESG-revision (Venter & van Eck, 2021, s. 91).

Dette understøttes også af Becker, der selv arbejder som intern ESG-revisor hos Novo Nordisk og derfor har opbygget et dybdegående kendskab til på den ene side, hvad der sker i finans, og på den anden side kan oversætte i forhold til at indhente og bearbejde modtaget materiale fra deres dataleverandører rundt om i verden (Becker, 2022)

Brugen af intern revisors arbejde i den eksterne revision er beskrevet i ISA 610. Det eksterne revisionsteam skal inden brug af intern revisors arbejde tage stilling til den interne revisors:

- Objektivitet
- Faglige kompetencer
- Hvorvidt den interne revision er udført med tilstrækkelig faglig omhu

(ISA 610.15)

Revisors ansvar er dog uændret, den eksterne revisor har fortsat eneansvaret for konklusionen, hvorfor det er vigtigt, at den eksterne revisor gennemgår og forholder sig til egnetheden og tilstrækkeligheden af det revisionsbevis, der er frembragt af den interne revisor (ISA 610.11, 610.23).

3.4 Udfordring II: Både finansiel og ESG-revisor samtidig?

Bakarich et al's undersøgelse viste, at der blandt de 194 undersøgte virksomheder, hvor der var aflagt ESG-rapportering, var 39 %, der anvendte samme revisionsfirma for både den finansielle revision og for ESG-rapporteringen. Til sammenligning anvendte 12 % forskellige erklæringsafgivere, hvor begge var fra Big4. Udfordringen er her ifølge Bakarich et al (2022), at det kan give komplikationer i forhold til uafhængigheden: Kan revisor føle sig tvunget til at være mindre kritisk i forhold til bæredygtighedsrapporteringen i frygt for at miste revisionsopgaven?

Larsen mener, at det bør være en anden end den finansielle revisor, der er underskriver bæredygtighedsrapporten, fordi der ellers kan være risiko for, at revisors uafhængighed er udfordret. Det vil blive mere omkostningstungt at have to revisionsteams for virksomheden, men omvendt argumenterer Larsen for, at det vil være bedre for investorer og interessenter generelt, da det ifølge Larsen vil sikre en højere kvalitet, fordi man så er sikker på uafhængigheden i det udførte revisionsarbejde. Det er altså brugernes omkostninger, man skal tage højde for – hvad skaber det bedste slutprodukt (Larsen, 2022).

Hansen vurderer, at det i denne sammenhæng er vigtigt at sondre mellem, om de to revisionsteam kommer fra forskellige revisionshuse eller blot to forskellige teams fra samme revisionshus, da det giver forskellige muligheder og udfordringer.

Hvis de to teams ikke er fra samme hus:

- Der kan være risiko for, at de to teams går i hver deres retning, og at der ikke sker tilstrækkelig dataudveksling og erfaringsudveksling, hvor der således kan gå data eller forståelse tabt, der ellers kunne have været relevant for det andet team at kende til
- Det vil også være en dyrere løsning for både erklæringsafgivere og regnskabsaflægger, fordi begge erklæringsafgivere vil komme til at stille mange af de samme spørgsmål
- For kunden vil det blive en oplevelse af, at der kører to parallelle forløb, hvor flere af de samme spørgsmål kan gå igen.
- Det kan også blive en udfordring for kundens egne ressourcer, hvis to revisionsteams beslaglægger de samme medarbejdere i Finance på samme tid, da årsrapporten og bæredygtighedsrapporten skal aflægges samtidig.

Hvis de to teams er fra samme hus:

- Her kan der være risiko for, at man "silo- tænker", at der kan være en udfordring i at få fagligheder til at spille sammen på optimal vis

- Det ville derfor ifølge Hansen give mening, at man får skabt nogle medarbejdere/et team, som er hybrider mellem forskellige functions for at sikre en god dialog imellem dem.
- Dokumentation af kompetencer bliver nødvendig og skal være på plads, da man ellers kan risikere, at teamet ikke har de tilstrækkelige kompetencer. (Hansen, 2022)

Hertil uddyber Becker, at det efter hendes vurdering vil være en forfærdelig ide, hvis Finans- og ESG- revisionsteamet ikke kan være samme team – eller i hvert fald fra samme revisionshus, da der i så fald er risiko for, at data kan gå tabt, og at begge teams kommer til at spørge om de samme ting i forhold for eksempelvis fordeling af Omsætning, Anlægsomkostninger og Operationelle omkostninger til brug for EU Taksonomi-rapporteringen. Dette ville være en omkostningstung og generelt tungere proces for alle parter.

Samtidig, så påpeger Becker, at professionel dømmekraft også handler om at kende den specifikke kunde, fordi kunderne er ikke ens. Der kan også være specifikke KPI'er, som kun er relevante for særlige brancher, og derfor er det vigtigt, at revisionsteamet går igen på opgaven for at den viden og forståelse ikke går tabt. Netop derfor kan det også være en udfordring for den professionelle dømmekraft, hvis man ikke kan videns dele med det finansielle revisionsteam (Becker, 2022).

Pontoppidan argumenterer for, at vi på sigt ikke skal tale om finansiell revision og ESG-revision som to isolerede fagområder men nærmere skal se det som FESG, fordi begge aspekter er relevante for at forstå virksomheden og dens fremtidsmuligheder. FESG er også et begreb, Pontoppidan anvender i sin undervisning på CBS, fordi hun ønsker, at de studerende skal have en mere holistisk tilgang til ESG og ikke se det som værende adskilt fra den finansielle revision – men i højere grad se på, hvordan de to elementer understøtter hinanden (Pontoppidan C. , 2022a).

Andre erklæringsafgivere end revisorer

Det diskuteres også, hvorvidt det overhovedet behøver at være revisor, der afgiver erklæring på bæredygtighedsrapporter aflagt efter CSRD, for ordlyden i denne ligger op til, at der kan åbnes op for andre erklæringsafgivere end revisorer. Der er forskellige holdninger blandt de adspurgte informanter til, hvorvidt ingeniører og øvrige ESG-konsulenter vil have de rette kompetencer til at kunne påtage sig en sådan erklæringsopgave.

Barton mener ud fra sin erfaring, at der er erklæringsafgivere på markedet, der kan udføre det samme stykke arbejde som revisorer, men at de blot afgiver en anden type erklæring, fordi ISAE 3000 kun kan afgives af revisorer (Barton, 2022). Forskning har også vist, at der ikke er

den store kvalitetsmæssige forskel mellem erklæring afgivet af revisor og anden erklæringsafgiver. Et argument er faktisk, at revisorer som erklæringsafgivere har vist sig at foretage flere rettelser af fejl fra tidligere år i takt med, at der gives erklæring sammenlignet med andre erklæringsafgivere (Venter & van Eck, 2021, s. 79).

Det er dog langt fra alle, der er enige i denne holdning. Flere af de adspurgte informanter vurderer, at ikke-revisorer i høj grad vil mangle revisorens professionelle dømmekraft og skepsis, som er en stor del af erklæringsarbejdet. Mogensen udtaler blandt andet, at der kan være en udfordring i, hvis man åbner op for andre erklæringsafgivere end revisorer, fordi de i så fald vil skulle ind og give erklæring på informationer, der står i det finansielle regnskab, hvor nogle af informationerne kommer ovre fra de finansielle bøger, som denne erklæringsafgiver ikke har dagligdags kendskab til. Dette vil ifølge Mogensen derfor kunne medføre et fald i kvaliteten og blive omkostningstungt, hvis der skal mere end et team, som har hovedansvaret (Mogensen, 2022).

Det er dog ifølge Accountancy Europe essentielt at alle erklæringsafgivere er underlagt de samme kvalitetskrav. Dette er nødvendigt for at sikre en ensartet kvalitet uagtet hvem, der er erklæringsafgiver (AccountancyEurope, 2022a, s. 6).

Det centrale er, at erklæringen har til formål at fungere som kvalitetsstempel, som det er beskrevet hos Power:

'Making quality auditable' is therefore an essential element of this quality impression management. Without audit and the certification that follows from audit, quality remains to private an affair. It is as if there is no quality without quality assurance. [...] Quality is an empty concept without accreditability and hence auditability. In this way audit processes have the potential to become constitutive of quality. (Power, 1996, s. 300)

Det er ikke nok, at man kan teste og udføre de rette handlinger og derved afgive en erklæring. Det kræver også, at omverdenen har tillid til disse evner og opfatter dem som et kvalitetsstempel, og det bliver derfor lige pludselig et spørgsmål om, hvilke erklæringsafgivere, interessenterne har tillid til kan afgive erklæring og derved give kvalitetsstemple bæredygtighedsrapporteringer. Pontoppidan kan også se en tendens i, at jo mere moden en virksomhed bliver i sin bæredygtighedsrapportering, jo oftere vil de skifte over til en revisorerklæring frem for en erklæring leveret af et andet erklæringsfirma, fordi de ønsker et kvalitetsstempel på deres bæredygtighedsrapport (Pontoppidan C. , 2022a).

Hertil tilføjer Larsen, at det grundlæggende er sundt med konkurrence, og det er klart, at de største konkurrenter her er ingeniører inden for de relevante fagområder som har kendskab til emnefeltet, men de vil ifølge Larsen i mindre grad have kendskab til, hvordan man opbygger en erklæring og agere offentlighedens tillidsrepræsentant, som revisorer har opnået erfaring med og opbygget kompetencerne til gennem de seneste par hundrede år. Larsen udtaler:

Det er det, vi kan. Det er at forholde os kritisk til information som offentlighedens tillidsrepræsentant og samtidig gøre andet end bare at se på tallene i sig selv. Der er en risiko for, at hvis andre professioner kommer ind over – som aldrig har arbejdet som offentlighedens tillidsrepræsentant – så falder tilliden til bæredygtighedserklæringen. (Larsen, 2022)

Derfor fungerer revisors erklæring som et kvalitetsstempel, som de fleste kan forholde sig til og har tillid til. Hertil tilføjer Grønnegaard og Brink-Olsen, at øvrige erklæringsafgivere ikke kan anvende ISAE 3000 standarden, fordi denne er en revisionsstandard. Dette mener Grønnegaard dog helt naturligt vil skabe uro i markedet og være med til at skubbe virksomhederne hen imod revisionserklæring, da det kan være sværere at gennemskue kvaliteten og troværdigheden af de øvrige erklæringstyper på markedet, da det heller ikke så er sammenligneligt. Derfor tror de på, at erklæringsmarkedet vil regulere sig selv (Brink-Olsen & Grønnegaard, 2022).

Overordnet set, så er holdningen blandt de adspurgte informanter, at ingen er tjent med, at tingene bliver revideret dobbelt, fordi det er mere omkostningstungt, og man risikerer at miste det holistiske overblik, hvis der er vandtætte skodder mellem det finansielle revisionsteam og erklæringsteamet for bæredygtighedsrapporteringen. Derfor bør EU ifølge Larsen også gøre op med sig selv, hvor vi skal hen med bæredygtighedsrapporteringen. Lige nu er det finansielle årsrapport og bæredygtighedsrapporten adskilt, og derfor giver det mening med adskilte revisionsteams. Hvis hensigten er, at bæredygtighedsrapporteringen på sigt skal være en integreret del af årsrapporten, så giver det mening, at det er den/ de samme revisorer, der skriver under på det hele. Men det vil så også omvendt afskære ingeniører og andre erklæringsafgivere end revisorer for at kunne afgive erklæring. Larsen er bekymret for, at hvis det bliver mudret for meget sammen, at det kan blive vanskeligere for regnskabsbruger at finde frem til det væsentlige (Larsen, 2022).

3.5 Udfordring III: Facilitering af uddannelse for ESG-revisorer

I dette afsnit vil der være fokus på, hvorvidt uddannelse af ESG-revisorer og derved minimering af kompetencekløften skal varetages af: revisionshusene, FSR eller af de danske universiteter og øvrige uddannelsesinstitutioner.

Ifølge rapporten fra Accountancy Europe bør der foretages væsentlige investeringer i uddannelse, hvis det skal sikres, at der i fremtiden er nok revisorer med tilstrækkelige kompetencer og erfaring til at kunne afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringer. Dette betyder blandt andet, at der skal øget fokus på, hvordan branchen som helhed sikrer den nødvendige uddannelse, akkreditering og generel praktisk guidance til erklæringsafgivere. Dette betyder helt lavpraktisk, at der ligger et arbejde i fremtiden for at skabe opmærksomhed på de lokale myndigheder rundt om i Europa, som kan være med til at sikre, at ovenstående rammer er mulige (AccountancyEurope, Sustainability Assurance under the CSRD - Key matters to respond to the upcoming CSRD requirements, 2022a, s. 10).

Netop vigtigheden i at inddrage de lokale myndigheder understreges også af Jørgensen, der samtidig tilføjer, at flere aktører i branchen heriblandt FSR, de danske universiteter og de store revisionshuse i nogen grad afventer Erhvervsstyrelsens vurdering i forhold til, hvem der kan påtage sig rollen som erklæringsafgiver i Danmark, og hvad dette i så fald vil få af konsekvenser for det nuværende marked for erklæringsudbydere og efterspørgslen efter uddannelse. Hvis der åbnes op for, at øvrige erklæringsafgivere end revisorer kan afgive erklæring, så vil konkurrencen om opgaverne forventes at stige, og det vil især være de revisionshuse, der allerede har investeret midler i at uddanne ESG-revisorer, der kommer til at satse på disse opgaver og derfor primært dem, der har interesse i at uddanne deres medarbejdere til at kunne afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringer (Jørgensen, 2022).

Ifølge Stormer, så vil følgende aktører komme til at spille en rolle ift. den fremtidige uddannelse af revisorer i forhold til ESG:

- Universiteter
- FSR
- Revisionshusene selv
- EU

Revisionshusene er allerede gået i gang med at træne deres medarbejdere, og FSR tilbyder også allerede kurser, men ifølge Stormer er der også behov for, at ESG bliver en større del af SR-uddannelsen, der netop understøtter, at revisor har de generelle kompetencer til at kunne afgive en revisionserklæring (Stormer, 2022).

Pontoppidan, der selv underviser på CBS, påpeger også vigtigheden i forholdet mellem erfaring, uddannelse og certificering, som historisk er den tredeling, der har været gældende for uddannelse i revisionsbranchen. Især erfaring og certificering tager tid, og derfor er Pontoppidan også bekymret for, hvordan revisionsbranchen skal nå at få sat et vidensmiljø op, der rummer alle tre elementer inden CSRD er implementeret i dansk lovgivning.

Ifølge Pontoppidan er der i CSRD en forventning om, at erklæringsafgiver som minimum har tre års erfaring, men Pontoppidan savner retningslinjer for, hvad der kan tælle med i denne erfaring. Da der endnu ikke er klare retningslinjer, og fordi vi hastigt nærmer os implementeringsdatoen for D og C-stor i 2024, så kan Pontoppidan forestille sig, at der i de første par år vil være en lempeligere tilgang til opgørelsen af denne for de udførende revisorer (Pontoppidan C. , 2022a).

Pedersen beskriver også denne fordeling mellem kompetencer opnået gennem uddannelse og certificering samt kompetencer opnået gennem erfaring. Han mener, at det i en overgangsfase vil være teams som hans eget (et team bestående dels af revisorer, dels af ingeniører og andre faggrupper i Risk Advisory), der står for mål for, at det man som revisionshus gør, er det rigtige. Pedersen tilføjer endvidere, at vi for fremtiden skal sikre, at alle nye revisorer i deres uddannelse får en basis forståelse for ESG. Pedersen oplever selv, at der er flere og flere som af egen interesse opsøger ESG-opgaver, men han mener ikke, at der på uddannelsesinstitutionerne er tilstrækkelig undervisning til at klæde de studerende på. Derfor er han af den opfattelse, at cand.merc.aud- uddannelsen i højere grad skal tilpasses det marked og den efterspørgsel efter specifikke kompetencer, som den nyuddannede revisor møder på arbejdsmarkedet. Omvendt, for de allerede uddannede revisorer, der vil det efter Pedersens vurdering være FSR's ansvar at facilitere efteruddannelsesmuligheder for især revisorer ansat i mindre revisionshuse, da Pedersen tror, at Big4 kommer til selv at facilitere uddannelse for deres egne medarbejdere (Pedersen, 2022).

Også Grønnegaard og Brink-Olsen mener, at vi kommer til at se forskellige facilitatorer af ESG-efteruddannelse. I den ideelle verden udviklede man et fælles forløb – for eksempelvis faciliteret af FSR. I den realistiske verden bliver det nok udført i hver de store internationale huse. Hvis FSR skulle facilitere det, så ville det stadig være Big4, der ville komme til at betale størstedelen af det, fordi det procentvis er dem, der har flest medarbejdere ansat. Grønnegaard tilføjer, at det rent politisk ville være godt, hvis FSR sendte et signal til omverdenen om, at revisionsbranchen sætter sig fagligt tungt på denne dagsorden og prioriterer et højt vidensniveau blandt faggruppens medlemmer (Brink-Olsen & Grønnegaard, 2022).

Overordnet ser Jørgensen følgende mulige udfald:

- 1) Der oprettes et bæredygtighedsakademi – altså et akademi, fx tilsvarende SR-akademiet, med et forløb med undervisning og opgaver, og som ender ud med en form for certificering
- 2) FSR som foreningen gør ingenting – lader det være op til revisionshusene selv at stå for uddannelse af deres medarbejdere
- 3) En løsning midt imellem, hvor FSR faciliterer webinarer eller heldagskurser i et begrænset omfang

Jørgensen forklarer, at de i FSR arbejder med de opgaver og ydelser, som foreningens medlemmer efterspørger. Hvis FSR skal arbejde med et bæredygtighedsakademi, er det fordi, at medlemmerne kommer til at bruge det (Jørgensen, 2022). Mulighederne og udfordringerne ved at lade ESG blive en større del af SR-uddannelsen eller oprettelse af en særlig ESG-certificering vil blive diskuteret i de følgende afsnit.

Mere ESG i SR-uddannelsen eller særskilt ESG- certificering?

Om ESG bør fylde mere i SR-uddannelsen hænger i høj grad sammen med, hvordan hele uddannelsesforløbet for revisorer bliver skruet sammen og hvem, der i sidste ende bliver mulige erklæringsafgivere på bæredygtighedsrapporten.

Brink-Olsen argumenterer for, at SR-uddannelsen er en generel uddannelse af revisorer, og hun kan have svært ved at gennemskue på nuværende tidspunkt, om ESG-revision på sigt vil udvikle sig til et generelt revisionsområde, som alle revisorer vil opleve i deres dagligdag, og derfor er hun også varsom med at sige, at bæredygtighedsrapportering skal ind og fylde en større del af SR-uddannelsen. Brink-Olsen kan dog godt forestille sig, at revisionsbranchen på sigt kan ende i en situation, hvor SMV'er begynde at henvende sig til deres revisorer i forhold til ESG-spørgsmål og har brug for erklæring på aftalte handlinger, som de har brug for, fordi de er underleverandører til større C-stor og D-virksomheder, der har brug for input til deres scope 3, men samtidig er Brink-Olsen også bange for, at vi kan komme til at skyde gråspurve med kanoner. Dog er Brink-Olsen ikke afvisende over for, at en løsning kan være, at der oprettes en særskilt certificering på samme vis, som der er for banker og finansielle institutioner i dag (Brink-Olsen & Grønnegaard, 2022).

Pedersen kan se risikoen for, at andre vil prøve at komme ind på markedet, især fordi Dansk Industri vil forsøge at varetage deres medlemmers interesse i, at der ikke opstår monopol-lignende forhold, hvor revisorer selv kan bestemme honoraret for deres arbejde. Pedersen kan forestille sig, at Dansk Industri vil forsøge at skabe bedre konkurrence for, hvem der kan

tilbyde at afgive erklæringer på bæredygtighedsrapporteringer. Men uanset hvordan markedet kommer til at se ud, så er Pedersen af den overbevisning, at kompetencekravene til revisor også vil få konsekvenser for uddannelsen til statsautoriseret revisor (SR). Ifølge Pedersen er der dog på nuværende tidspunkt en udfordring i, at der vil gå et par år, før der er opnået tilstrækkeligt retspraksis til at vide, hvornår ”nok er nok”, og at det derfor er usikkert, hvor stor en del ESG skal fylde i SR-uddannelsen (Pedersen, 2022).

Larsen udtaler, at SR er fint, men der burde i bund og grund være en specialisering alt efter, hvilken type erklæringer, den enkelte revisor skal skrive under på. Larsen mener allerede nu, at der er stor forskel på at skrive under på SMV-regnskaber og store børsnoterede selskabers regnskaber, og at det kræver indsigt, viden og erfaring at tilpasse sig forskellige niveauer. Derfor er Larsen heller ikke afvisende over for, hvis man udviklede en særskilt ESG-certificering eller form for autorisation, som man kender det for revision af banker og investeringsfonde. SR giver kun mening for revisorer. Hvis løsningen derimod ender med at være, at flere erklæringsafgivere kan afgive erklæring, vil det ikke give mening, at certificeringen implementeres i SR, da den ikke vil kunne være almenyldig. Netop derfor bør man også overveje mulighederne for en eventuel særskilt ESG-certificering (Larsen, 2022).

Hvordan det kan lade sig gøre i praksis er Larsen dog usikker på – især hvis man laver en certificering, der går på tværs af brancher og ikke kun er åben for revisorer. Hvis man udviklede en sådan certificering, så mener Larsen først og fremmest, at det er vigtigt, at der stilles de samme krav uagtet faglig baggrund. Dernæst skal der være fokus på, hvordan det faglige niveau håndhæves og kvalitet sikres. Objektivt set burde det kunne lade sig gøre – selvom der nok ville være meget modstand herfor fra revisionsbranchen (Larsen, 2022).

Mogensen understreger vigtigheden af, at der udvikles et bevis for, at revisorer har tilstrækkeligt kendskab til emneområdet for at kunne afgive en ESG-erklæring. Ifølge Mogensen ville det ideelle være, at man fastsatte en certificering på europæisk plan, men dette er urealistisk, fordi der ikke er enighed om en fælles standard for at være statsautoriseret revisor. Der er dog stadig behov for en fælles, anerkendt form for kvalitetsstempel, der viser, at man har tilstrækkeligt kendskab til ESG relaterede emneområder og besidder de faglige kompetencer til at kunne afgive erklæring med begrænset eller høj grad af sikkerhed. Dette kan i en overgangsperiode være baseret på praktisk erfaring indtil punktet, hvor alle har haft ESG som en del af grunduddannelsen (Mogensen, 2022). Også Becker understreger, at fordi CSRD allerede er gældende fra 2024 for de største virksomheder, er det ikke realistisk at kunne have en reel certificering klar inden da, og derfor bliver man i den første fase nødt til at have en lempeligere tilgang til, hvordan kompetencekravet er opfyldt (Becker, 2022).

3.6 Opsummering

Baseret på ovenstående, så står revisionsbranchen over for tre overordnede udfordringer, nemlig, 1) Krav til revisors kompetencer i fremtiden, 2) Både finansiell og ESG-revisor samtidig? og 3) Facilitering af uddannelse for ESG-revisorer.

Ad 1 står det klart, at der vil komme flere krav til revisors kompetencer som ESG-revisor i forhold til at kunne afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringer aflagt efter CSRD, fordi der i rapporteringskravene i ESRS både skal afgives erklæring på kvalitative og kvantitative data inden for forskellige emneområder, der også stiller krav om, at revisor har tilstrækkelig forståelse for fagligheden og de tekniske aspekter i sidde emneområder. Der er dog mulighed for, at revisor kan benytte sig af eksperter eller interne revisorerens arbejde, som det allerede kendes fra den finansielle revision, og det forventes, at der i fremtiden vil kunne opleves revisionsteams, der består af andre faggrupper end blot revisorer.

Ad 2 kan det udledes, at hvis den overordnede plan for CSRD skal være, at bæredygtighedsrapporten på sigt skal blive en integreret del af den finansielle årsrapport således, at der på sigt bliver tale om FESG, så vil det give mening, at det er det samme revisionsteam, der varetager både den finansielle revision og erklæring på bæredygtighedsrapporteringen, da det kan give større indsigt i og forståelse for de risici, der har indflydelse på begge erklæringer, og det kan gøre det mindre administrativt tungt for regnskabsaflægger.

Ad 3 er udfordringen lige nu, at det ikke er afgjort, hvem der skal varetage uddannelsen i revisionsbranchen. Hvis der åbnes op for, at det skal være en almenyldig certificering, der kan tilegnes af andre faggrupper, hvordan sikres så professionalismen? Hvis ikke udfordringen med kompetencekløften løses, kan en mulig konsekvens være, at det går udover det udførte arbejde. Der er risiko for, at der kan blive afgivet limited assurance light-erklæringer, fordi der er for få revisorer, der har de rette og tilstrækkelige kompetencer. Det er derfor essentielt, at det bliver afgjort, hvem der skal facilitere opgaven i Danmark.

Uanset, vil revisorer som mulige erklæringsafgivere komme til at spille en central rolle, og derfor er det vigtigt, at der i revisionsbranchen fastlægges en plan for, hvordan en udvidelse af kompetencekløften kan undgås. Dette indbefatter blandt andet, at revisionsbranchen som helhed formår at uddanne sine unge talenter til statsautoriserede revisorer, da der ifølge den seneste brancheanalyse fra FSR kun er 15 % af de danske cand.merc.aud-uddannede, der går videre og bliver statsautoriserede revisorer og derved har mulighed for at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringer (FSR, 2022).

Del IV: Konklusion

Formålet med denne rapport har været at undersøge, hvordan revisor, som erklæringsafgiver ved hjælp af professionel dømmekraft, kan fastsætte væsentlighedsniveau til brug for afgivelse af ISAE 3000 erklæring på bæredygtighedsrapporter aflagt efter Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Rapporten er opbygget som et casestudie, idet analysen og diskussion i høj grad er baseret på kvalitative interviews samt kvantitative statistikker fra dansk praksis med særligt fokus på at analysere den nuværende praksis og kompetenceniveau i forhold til ESG-revision.

I rapportens første del er der redegjort for begreberne forventningskløften og revision som profession, hvor forventningskløften defineres af Porter som værende den kløft, der kan opstå mellem revisor, regnskabsbruger og regnskabsaflægger, hvis ikke der er den samme forståelse eller forventning til omfanget af det udførte erklæringsarbejde. Dernæst, beskrives revision som profession hos Power som værende baseret på fire søjler: viden, uddannelse, erfaring og kontrol, og at dette system tilsammen skaber et kvalitetsstempel for interessenterne til regnskabet. Herudover, er der redegjort for væsentlighedsbetragtningen som beskrevet i ISAE 3000, da denne er en paraply standard, der kan anvendes til alle erklæringer med sikkerhed, der ikke er revision eller review af historisk finansielle tal. Foruden selve ISAE 3000, så er der også redegjort for revisionsstandarderne ISA 315 "Identificering og vurdering af risici for væsentlig fejl i regnskabet" og ISA 320 "Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision", da disse ligeledes er anvendt som teoretisk guidance for, hvordan revisor, som erklæringsafgiver, bør fastsætte et væsentlighedsniveau til brug for planlægningen af de udførte handlinger.

Dette teoretiske udgangspunkt anvendes i rapportens anden del, hvor der er foretaget en komparativ analyse af gældende praksis blandt erfarne revisorer i de fire største revisionshuse i Danmark, nemlig Deloitte, PWC, EY og KPMG. Denne analyse har vist, at der blandt de fire revisionshuse er forskellige fortolkninger til den teoretiske guidance, og at der som resultat heraf har udviklet sig forskellige praksisser for, hvorledes væsentlighedsniveauet fastsættes for ISAE 3000 erklæringer i respektive revisionshuse.

På baggrund af disse erfaringer er der i rapportens anden del præsenteret en ny fælles metodik til brug for fastsættelse af væsentlighedsniveau ved afgivelse af ISAE 3000 erklæringer på bæredygtighedsrapporteringer aflagt efter CSRD. Denne er bygget op efter et princip om, at det er essentielt, at revisor foretager en risikovurdering af de overordnede emneområder forud for fastsættelse af væsentlighedsniveau, da det konkluderes, at de tre overordnede emneområder i en bæredygtighedsrapportering (E, S og G) er meget heterogene både i forhold til dataindhold, rapporteringstype og rapporteringskrav, hvorfor risikobilledet vurderes at

kunne være væsentligt forskelligt for hvert emneområde. Derefter kan risikovurderingen for hvert emneområde være med til at understøtte revisors professionelle vurdering af, hvorvidt væsentlighedsniveauet bør være i den høje eller lave ende af et benchmark på 1-5 % for kvantitative benchmark samt give inputs til udarbejdelse af følsomhedsanalyse for kvalitative rapporteringspunkter.

Netop revisors evne til at anvende professionel dømmekraft i forhold til udførelse af ESG-revision bliver diskuteret i rapportens tredje del. En central del af revisors profession er, at revisor besidder professionel dømmekraft og professionel skepsis, som er essentielle for, at revisor som erklæringsafgiver ved, hvornår ”nok er nok”. For at revisor kan siges at have tilstrækkelig professionel dømmekraft i forbindelse med afgivelse af en erklæring på en bæredygtighedsrapport, kræver det, at revisor har forståelse for de ESG relaterede emneområder, som den enkelte kunde beskæftiger sig inden for. Dermed ikke sagt, at revisor nødvendigvis behøver at være specialist inden for alle de mulige ESG relaterede emneområder. Ligesom i den finansielle revision har revisor mulighed for at inddrage specialist- og ekspertviden som en del af revisionsdokumentationen. Hvis revisor er valgt som erklæringsafgiver på en bæredygtighedsrapport aflagt efter CSRD, vil revisor kunne anvende mange af de samme kompetencer og faglige værktøjer, som også anvendes i den finansielle revision. Hvilket vil give mening, at revisor gør, da det endegyldige mål med CSRD er, at bæredygtighedsrapporteringen skal blive en integreret del af den finansielle årsrapport således, at der inden for en årrække ikke vil være tale om finansiell revision og ESG-revision, men i højere grad vil være en bevægelse imod en FESG-revision.

Revisionsbranchen som helhed stadig have fokus på, hvordan det sikres, at der er de rette og tilstrækkelige kompetencer til at kunne afgive en erklæring aflagt efter internationale revisionsstandarder på en bæredygtighedsrapport. Som ordlyden er nu i ISAE 3000, så kræves det af erklæringsafgiver, at denne besidder kendskab og erfaring til afgivelse af standard samt viden om de ESG relaterede emneområder. Især sidste del er en smule uklart, og det forventes, at der i en kommende ny standard, ISSA 5000 vil blive præciseret, hvilke kompetencer revisor, som erklæringsafgiver, skal besidde.

Men uanset den eksakte ordlyd, er der ikke tvivl om, at revisorer generelt ikke på nuværende tidspunkt besidder tilstrækkelige kompetencer i forhold til ESG relaterede emneområder. Derfor bør branchen som helhed have fokus på, hvordan vi sikrer et uddannelsesmiljø, som kan understøtte de stigende kompetencekrav, så vi ikke i stedet ender i en kompetencekløft, hvor der ikke er tilstrækkelige revisorer med de fornødne kompetencer til at kunne afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringen aflagt efter CSRD. Det skal understreges, at det ikke blot er revisorer, som har interesse og ønske om at afgive bæredygtighedsrapporteringen, der skal videreuddannes inden for ESG. I takt med, at CSRD implementeres fuldt ud, vil

Bilag

Følgende bilag er anvendt i rapporten og forefindes i det særskilte bilagsmateriale:

Bilagsoversigt:
Bilag 1: Anvendte forkortelser
Bilag 2: Kvalitativt interview, H. Barton
Bilag 3: Kvalitativt interview, M. Faarborg et al.
Bilag 4: Kvalitativt interview, S. Stormer
Bilag 5: Kvalitativt interview, J. Pedersen
Bilag 6: Kvalitativt interview, H. Becker
Bilag 7: Kvalitativt interview, E. Hansen
Bilag 8: Kvalitativt interview, C. Larsen
Bilag 9: Kvalitativt interview, C. Pontoppidan
Bilag 10: Kvalitativt interview, M. Kaspersen
Bilag 11: Kvalitativt interview, B. Mogensen
Bilag 12: Kvalitativt interview, H. Brink-Olsen og H. Grønnegaard
Bilag 13: Kvalitativt interview, T. Jørgensen
Bilag 14: Kvantitativ statistik, C. Pontoppidan