

Udfordringer i forbindelse med revisors erklæring på bæredygtighedsrapporten efter det nye CSRD

Aalborg Universitet | Cand.merc.aud. | Speciale F23



Veronica Sornjan Rasmussen
20183004

Titelblad

Rapportens titel: Udfordringer i forbindelse med revisors erklæring på bæredygtighedsrapporten efter det nye CSRD.

Uddannelsessted: Aalborg University Business School

Uddannelse: Cand.merc.aud.

Semester: 4. Semester

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Afleveringsfrist: 1. juni 2023

ECTS: 30 ECTS

Anslag (sidetal): 146.132 anslag (60,9 sider)

Dato/Underskrift:

Veronica Sornjan Rasmussen



Veronica S. Rasmussen
20183004

Abstract

The purpose of this report is to examine and understand the impacts of the implementation of the new Corporate Sustainability Reporting Directive and which challenges that will follow. The analysis is divided into two parts, where the first part will answer the sub question on which challenges that will arise with the new requirement on an assurance engagement on the sustainability report. The first challenge that has been identified is caused by the extensive changes that follows from the shift from NFRD to CSRD and in this section, some of these changes are examined. This implies, among other things, that the changes to the CSRD means that the auditor must be kept up to date with a more extensive set of requirements. In addition, the statutory auditor must submit an assurance engagement on the sustainability report, which causes challenges, since the standard for assurance on sustainability reporting, ISSA 5000, is yet to be completed. This leads to the next challenge, which examines the considerations that have already been made for the ISSA 5000. Furthermore, the report examines the challenges and concerns associated with the preparation of the ISSA 5000. Based on this, the thesis finds that the auditor's competencies and skills can be argued to be challenged in connection with the submission of the assurance engagement on the sustainability report.

The second part of the report will answer the sub question concerning the auditor's competencies and skills and examines if these are sufficient in reference to the sustainability report and how the commission plans to educate the assurance profession to gain these competencies and skills. First the report analyses where in the audit process the auditor's competencies and skills will be challenged. This entails, for example, the determination of the materiality level, as well as the collection of audit evidence, including challenges concerning the assessment of estimates and prospects. In order for this challenge in connection to the auditor's competencies to be solved, there is a need for the statutory auditor and the rest of the entire assurance profession to be educated and upgraded. In this regard, it has not yet been determined what such an educational program should look like and how extensive it should be, but since the industry is already challenged due to a lack statutory auditors and labour in general, this new requirement of an assurance engagement on the sustainability report and education might lead to further lack of qualified workforce.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	2
Abstract	3
Kapitel 1: Indledning	6
1.1 Indledning.....	6
1.2 Problemformulering	7
1.3 Afgrænsning	8
1.4 Begrebsafklaring	9
Kapitel 2: Metodiske overvejelser	10
2.1 Metodologi	10
2.2 Interview som metode.....	12
Kapitel 3: Redegørende afsnit	14
3.1 Underspørgsmål 1: Hvordan er gældende ret på rapportering om samt revision af bæredygtighed nu, og hvordan ændres denne efter implementeringen af CSRD?	14
3.1.1 NFRD og ÅRL	14
3.1.2 CSRD	18
3.2 Underspørgsmål 2: Hvilke krav stilles til en erklæring med begrænset sikkerhed, med høj grad af sikkerhed samt erklæringer på ikke-finansielle oplysninger?	22
3.2.1 Revision efter ISA - Høj grad af sikkerhed	23
3.2.2 Review efter ISRE 2400 - Begrænset sikkerhed	23
3.2.3 ISAE 3000	24
3.3 Underspørgsmål 3: Hvordan ser revisors proces ud i forbindelse med en reviewopgave og en revisionsopgave?	25
3.3.1 Revision efter ISA.....	25
3.3.2 Reviewerklæring og udvidet gennemgang	31
Kapitel 4: Analyserende afsnit.....	34
4.1 Underspørgsmål 4: Hvilke udfordringer er der i forbindelse med at afgive en erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporten?.....	34
4.1.1 Udfordring 1: Fra et simpelt til et komplekst regelsæt.....	34
4.1.2 Udfordring 2: Udarbejdelsen af en erklæringsstandard specielt til bæredygtighedsrapportering	39

4.2 Underspørgsmål 5: Er revisors kompetencer tilstrækkelige til at erklære sig på bæredygtighedsrapporten?.....	49
4.2.1 Udfordring 3: Revisors kompetencer ifm. Fastsettelse af væsentlighedsniveau og indsamling samt vurdering af revisionsbevis.....	49
4.2.2 Udfordring 4: Revisors skal opkvalificeres gennem uddannelse. Hvilke udfordringer er forbundet med denne uddannelse?	54
4.2.3 Udfordring 5: En allerede presset branche	59
4.3 Opsamling	63
Kapitel 5: Konklusion	65
Kapitel 6: Bibliografi.....	67
6.1 Love, direktiver og standarder.....	69
Bilag 1.....	72
Bilag 2.....	90

Kapitel 1: Indledning

1.1 Indledning

Måden at drive virksomhed på, ændres hele tiden i takt med verdensudviklingen. Tidligere har virksomhedernes fokus været på, hvad formålet var og hvilken strategi, der skulle udarbejdes for at nå dette formål. Tiderne har ændret sig, og i takt med at omverdenen hele tiden har øje på virksomhederne og forventer at der bliver handlet for at nå fælles mål, er virksomhedernes fokus skiftet fra blot at have et formål til at handle om, hvilken indvirkning virksomhederne har på omverdenen (Jensby, 2022). Et begreb som har fået stor indvirkning på virksomhederne, og som anvendes hyppigere og hyppigere både i samfundet og erhvervslivet er ESG. Begrebet har på meget kort tid udbredt sig blandt især interessenter og fokuset på, at virksomhederne tager stilling til ESG er blevet større. ESG står for Environment (miljø), Social (samfund) og Governance (ledelse), og er med til at sikre, at virksomhederne tager stilling og ansvar til, samt kommunikerer om bæredygtighed i miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige sammenhænge (Erhvervsstyrelsen, n.d.-b). ESG er især blevet et vigtigt element i forbindelse med investeringer, hvor det i stigende grad ses, at investorer lægger mere og mere vægt på, at virksomheder tager ansvar og tænker bæredygtighed ind i strategien (Boye et al., 2022).

Det større fokus på ESG, herunder interessenternes øgede fokus på ESG i virksomhederne, medfører at virksomhederne er nødsaget til at skabe mere transparens omkring ESG samt stå til ansvar for både det sociale og klimamæssige aftryk (Holt, 2022). Til dette er der også kommet øgede krav til virksomheders rapportering om ESG. De nye krav om mere transparens og skærpede krav om ikke-finansiell rapportering er fremsat af et nyt EU-direktiv, Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD, som erstatter EU's ikke-finansielle rapporteringsdirektiv, der gik under navnet NFRD (Frederiksen, 2022). I forbindelse med det nye direktiv, CSRD, kommer også et nyt element, der stiller yderligere krav til revisor, som efter det nye direktiv skal afgive en erklæring på bæredygtighedsrapporten (Frederiksen, 2022). Det nye direktiv samt de nye krav til erklæring på bæredygtighedsrapporten giver anledning til at diskutere nogle elementer af relevans for netop dette. Afhandlingens formål vil derfor være at undersøge de nye krav til bæredygtighedsrapporten, den erklæring, der skal afgives af en statsautoriseret revisor, og hvilke udfordringer der følger med til det nye krav til erklæring på bæredygtighedsrapporten. På baggrund af dette opstilles en problemformulering samt dertilhørende underspørgsmål.

1.2 Problemformulering

På baggrund af den præsenterede problemstilling i indledningen vedrørende de nye krav til bæredygtighedsrapporten samt revisors erklæring herpå, er nedenstående problemformulering udarbejdet.

Hvilke udfordringer er der i forbindelse med, at der efter det nye CSRD skal afgives en erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporten, og hvordan udfordres revisors kompetencer i forbindelse med denne erklæring?

I forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling, undersøges en række udfordringer tilknyttet til revisors erklæring på bæredygtighedsrapporten. Dette indebærer den udvikling der sker i takt med, at det nye direktiv CSRD implementeres, hvor tidligere lovgivning sammenlignes med de kommende krav. Derudover vil afhandlingen undersøge, hvilken erklæringstype der forventes at skulle afgives, og hvilke udfordringer der er i forbindelse med implementeringen af det nye direktiv i forhold til revisors erklæring, herunder udfordringer ved indsamling af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Slutteligt vil spørgsmålet vedrørende revisors kompetencer diskuteres, hvor afhandlingen blandt andet undersøger, hvordan et eventuelt uddannelsesforløb vil se ud og om dette er tilstrækkeligt.

Til at besvare problemformuleringen er der udarbejdet fem underspørgsmål, som er følgende:

- Underspørgsmål 1: *Hvordan er gældende ret på rapportering om samt revision af bæredygtighed nu, og hvordan ændres denne efter implementeringen af CSRD?*
- Underspørgsmål 2: *Hvilke krav stilles til en erklæring med begrænset sikkerhed, med høj grad af sikkerhed samt erklæringer på ikke-finansielle oplysninger?*
- Underspørgsmål 3: *Hvordan ser revisors proces ud i forbindelse med en reviewopgave og en revisionsopgave?*
- Underspørgsmål 4: *Hvilke udfordringer er der i forbindelse med at afgive en erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporten?*
- Underspørgsmål 5: *Er revisors kompetencer tilstrækkelige til at erklære sig på bæredygtighedsrapporten?*

1.3 Afgrænsning

I følgende afsnit redegøres der for den valgte afgrænsning i denne afhandling. Dette gøres med henblik på at gøre læseren opmærksom på og give en forståelse for, hvilke elementer, der medtages, og hvilke der undlades, da afhandlingen er begrænset i omfang og ydermere forsøger at gå i dybden med relevante emner vedrørende afhandlingens valgte problemfelt.

Fokusset i afhandlingen vil være på, hvilke udfordringer revisor kan møde i forbindelse med implementeringen af det nye direktiv. De nye ændringer til direktivet vil udover at påvirke revisor, også påvirke de omfattede virksomheder. Da afhandlingen undersøger udfordringer i forbindelse med afgivelsen af erklæring på bæredygtighedsrapporten, vil udfordringerne for virksomhederne ikke undersøges yderligere. Der afgrænses derfor fra at undersøge virksomhedernes perspektiv.

Afhandlingen undersøger i underspørgsmål 1, bæredygtighedsrapportering efter nugældende ret og efter de nye krav i CSRD, for at besvare problemformuleringen, der undersøger, hvilke udfordringer der er i forbindelse med afgivelsen af en erklæring på bæredygtighedsrapporten og om revisors kompetencer er tilstrækkelige i forbindelse med afgivelsen af denne. Til dette redegøres der kort for både det tidligere og det nye direktiv, men afhandlingen afgrænser sig fra at gå i dybden med begge direktiver, da dette ikke vil være relevant for besvarelsen af problemformuleringen. Derfor medtages kun elementer, som er relevante for den erklæring der skal afgives og eventuelle udfordringer i forbindelse med dette. Eksempelvis vil afhandlingen ikke gå i dybden med ESRS-standarderne.

Underspørgsmål 2 vil undersøge de forskellige erklæringstyper, hvor afhandlingen afgrænser sig fra at redegøre for andre erklæringstyper uden relevans for denne afhandling. Dette indebærer eksempelvis de forskellige ISAE-standarder, der stiller krav til konkrete opgavetyper, til trods for, at disse er udarbejdet ud fra ISAE 3000, som der redegøres for i denne afhandling.

Ved besvarelse af underspørgsmål 3 vil revisionsprocessen gennemgås med de handlinger, der kræves efter ISA. Afhandlingen medtager dette, da det giver et godt indblik i, hvor revisor kan møde udfordringer i forbindelse med blandt andet indsamling af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Da ikke alle dele af revisionsprocessen er lige relevante i forbindelse med bæredygtighedsrapportering, og at erklæringen for bæredygtighedsrapporten ikke vil omfattes ISA, vil nogle af punkterne kun redegøres for i begrænset omfang for forståelsens skyld. Derudover vil afhandlingen ikke gå i dybden med selve udførelsen ved erklæring med begrænset sikkerhed, da det vurderes, at udfordringen vil være størst, når det kræves at bæredygtighedsrapporten skal indeholde en erklæring med høj grad af sikkerhed.

1.4 Begrebsafklaring

I nedenstående tabel ses en oversigt over anvendte forkortelser og disses betydninger.

ESG	Environmental, Social and Governance
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
ÅRL	Årsregnskabsloven
PIE	Public Interest Entity
RL	Revisorloven
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
ISA	International Standards of Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISSA	International Standard on Sustainability Assurance
SAWG	Sustainability Assurance Working Group

I indledningen anvendes ESG som begreb. I afhandlingens resterende del, anvendes bæredygtighed i stedet for ESG og omfatter bæredygtighed som det fremgår af NFRD og CSRD. Anvendelsen af bæredygtighedsbegrebet i stedet for ESG skyldes, at dette dækker over bæredygtighed generelt og er den formulering, der anvendes i direktivet og af IAASB. Til trods for dette, anvendes ESG i indledningen, da en forståelse af, hvad begrebet omfatter er essentielt for netop dette emne.

Igennem hele afhandlingen anvendes ”revisor”. Revisor vil i denne afhandling henvende sig til og betyde ”statsautoriseret revisor”. Hvor der menes en ikke-godkendt revisor, henvises der til revisors team og ellers anvendes i stedet ”revisionsteamet”.

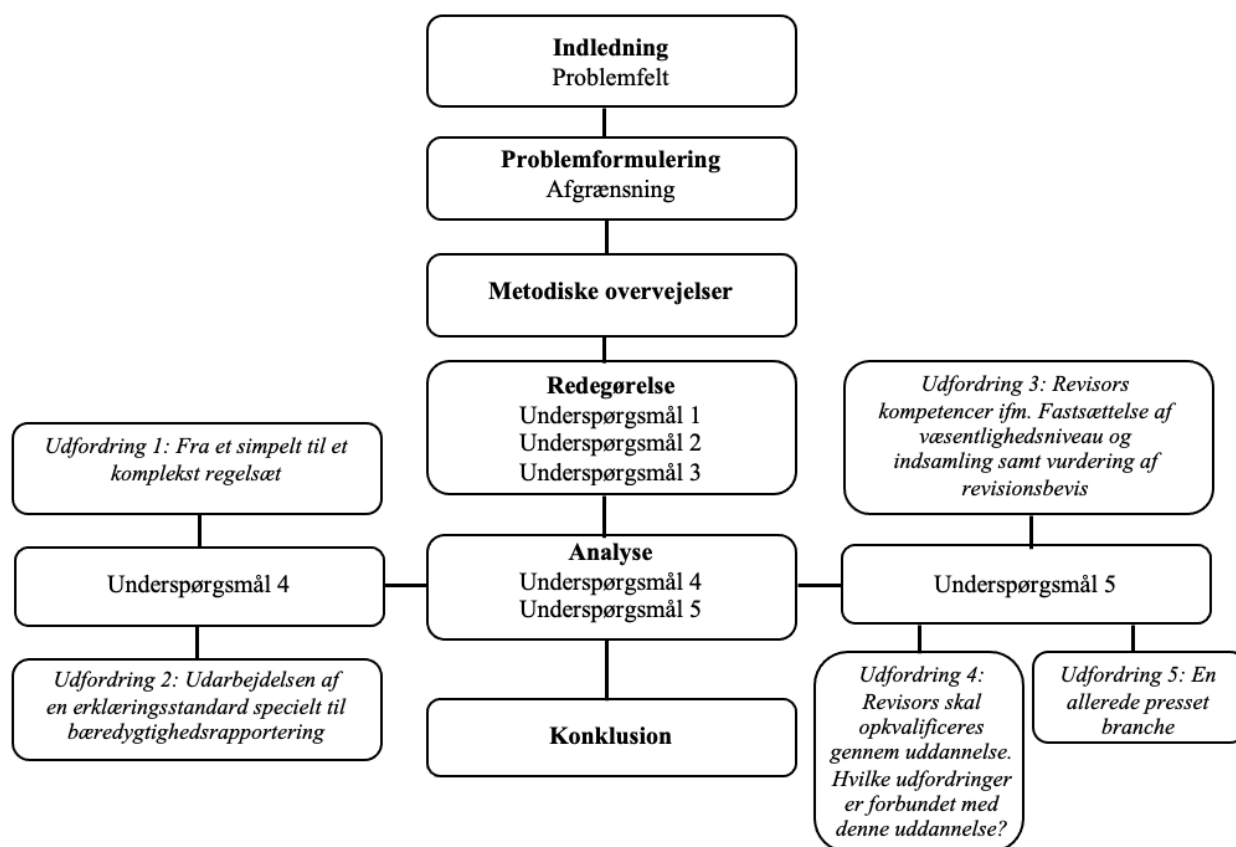
Kapitel 2: Metodiske overvejelser

I følgende afsnit redegøres der for de metodiske overvejelser i denne afhandling. Derudover præsenteres projektdesignet for denne afhandling, hvilket gøres med henblik på at tage læseren i hånden.

2.1 Metodologi

Afhandlingen undersøger problemstillingen vedrørende implementeringen af det nye direktiv, CSRD, de udfordringer der medfølger og udfordringerne vedrørende afgivelsen af en erklæring på bæredygtighedsrapporteringen. Dette gøres med henblik på at undersøge, hvorvidt revisors kompetencer er tilstrækkelige til at afgive en sådan erklæring, samt hvilke udfordringer revisor vil kunne støde på i forbindelse med de handlinger der skal foretages og den konklusion der skal afgives. Derudover vil afhandlingen undersøge hvilken erklæring, der skal afgives, med hvilken grad af sikkerhed og den nye standard, som forventes at skulle være udgangspunktet for denne bæredygtighedserklæring. For at undersøge denne problemstilling, er der i afhandlingen udarbejdet en problemformulering, som besvares gennem de opstillede underspørgsmål, hvilket derudover er med til at skabe struktur i afhandlingen, samt er med til at tage læseren i hånden. De første tre underspørgsmål henvender sig til den redegørende del af afhandlingen, og er derudover med til at skabe fundamentet for de udfordringer der konstateres at være, og som undersøges nærmere i afhandlingens analyserende del. Denne del besvares gennem underspørgsmål 4 og 5, som sammenligner gældende ret med kommende ret og derudover analyserer på de konstaterede udfordringer i forbindelse med revisors kompetencer, hvilket gøres med udgangspunkt i sekundær empiri og de interviews, der er foretaget. Afhandlingens diskussion vil derudover sammenkobles med og derved indgå i analysen, da dette giver bedre struktur i afhandlingen.

For at illustrere strukturen i afhandlingen er nedenstående projektdesign udformet.



Figur 1: Projektdesignfigur (Egen tilvirkning).

Da afhandlingen søger at besvare spørgsmål vedrørende gældende og kommende ret, anvendes den retsdogmatiske metode. Ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, besvares afhandlingens problemformulering ved at analysere, systematisere og beskrive gældende ret (*de lege lata*). Denne metode anvendes, da afhandlingen vil beskrive retstilstanden indenfor det i afhandlingen valgte området som den er (Blume, 2020, p. 32 f.). Når gældende ret undersøges, tages der både udgangspunkt i det nuværende direktiv NFRD, og det kommende direktiv CSRD. Dette gøres da det nye direktiv allerede er vedtaget og der er derfor en retning for, hvordan gældende ret kommer til at blive, når det nye direktiv træder i kraft. Til trods for dette, er der stadig usikkerheder vedrørende de egentlige standarder, herunder hvilken type erklæring, der forventes at skulle afgives.

I afhandlingen anvendes forskelligt empiri til at belyse problemstillingen og besvare problemformuleringen. Afhandlingen anvender i høj grad sekundær empiri gennem lovtekster og artikler, hvilket er med til at skabe objektivitet i afhandlingen. For at komme ned på et dybere niveau i undersøgelsen og inddrage subjektivitet, er afhandlingens analyserende del præget af primær empiri,

indsamlet gennem interviews med relevante personer. Dette gøres med henblik på at få et mere praktisk orienteret syn på problemstillingen.

I afhandlingen anvendes derudover empiri fra rettens tre dimensioner, hvilket gøres da problemformuleringen primært besvares gennem en teoretisk juridisk metode og kort sammenholdes med en praktisk juridisk metode, hvor elementer fra praksis kommer til udtryk på baggrund af interviews (Blume, 2020, p. 180). Den første af de tre dimensioner er dansk, national ret, hvor ÅRL kort berøres. Herudover anvendes den anden dimension, som er EU ret. Her undersøger afhandlingen de direktiver, der er gældende for EU og som dansk, national ret baseres på. Afslutningsvis anvendes den tredje dimension, som er international ret. I forbindelse med dette, undersøges ISA, ISRE og ISAE, som er de internationale standarder for revision, review og andre erklæringer med sikkerhed, hvor der eksempelvis redegøres for revisionsprocessen og afgivelsen af erklæringer.

2.2 Interview som metode

I afhandlingen anvendes, som nævnt, interview til indsamling af primær empiri. Interviewene anvendes til at indsamle viden og stille kritiske spørgsmål vedrørende indførelsen af krav om erklæring til bæredygtighedsrapporteringen, og er derudover med til at give et indblik i, hvilke udfordringer og overvejelser revisorer og andre relevante instanser i praksis har. For at skabe en forståelse for, hvordan interviewene er planlagt, udarbejdet og anvendt i afhandlingen, redegøres der for interview som metode gennem de syv faser. Som nævnt under metodologi, vil interview som metodeform være centreret omkring underspørgsmål 4 og 5, som er den analyserende del af denne afhandling. Under udarbejdelsen af interviewet, er der taget udgangspunkt i interviewformen semistruktureret interview (Kvale & Brinkmann, 2015, p. 47). Dette gøres, da der tages udgangspunkt i interviewpersonernes opfattelser og holdninger til et bestemt emne, som i dette tilfælde er de nye krav til bæredygtighedsrapportering og om revisors kompetencer er tilstrækkelige til at kunne afgive en erklæring på denne type rapport. Til at opbygge og strukturere de udførte interviews, er der, som nævnt, taget udgangspunkt i Kvale og Brinkmanns 7 faser, der består af tematisering, design, interview, transskription, analyse, verifikation og rapportering (Kvale & Brinkmann, 2015, p. 154 f.). Ikke alle faser er blevet anvendt i lige høj grad, men dette har givet et godt og struktureret udgangspunkt til at kunne arbejde med interview som metodeform. Først er tematiseringen fastlagt, hvor afhandlingens problemformulering er lagt til grund for interviewenes retning. Herefter er der udarbejdet et interviewdesign til hver af de to interviews, der med udgangspunkt i de forskellige underspørgsmål, opstiller retningen for interviewet og strukturerer interviewspørgsmålene.

Interviewdesignsne blev udelukkende anvendt som en guide, men var opbygget således, at det var muligt at lade interviewene tage en naturlig retning og spørgsmålene blev dækket i den rækkefølge, der gav mening i forhold til interviewpersonernes svar. Selve interviewene blev afholdt med partner og statsautoriseret revisor i et af landet fem største revisionsfirmaer, M.M. den 05.04.2023 samt statsautoriseret revisor og chef for revision og rapportering i FSR, Thomas Krath Jørgensen den 01.05.2023. M.M. har efterfølgende valgt at være anonym i interviewet, da interviewet giver et subjektivt billede på holdningerne til det nye direktiv, hvorfor der ikke ønskes, at udtalelserne kan sættes i direkte sammenhæng med revisionsfirmaet. Dette har betydning for reliabiliteten i denne afhandling, hvorfor hele interviewet er vedlagt som bilag nederst i afhandlingen. Efterfølgende blev interviewene transskriberet, hvorefter transskriptionerne blev sendt til godkendelse hos interviewpersonerne, der havde mulighed for at komme med opfølgende kommentarer eller rettelser, hvis der var nogle. I forbindelse med interviewet med Thomas Krath Jørgensen, ønskede Thomas ikke, at hele transskriptionen skulle vedlægges som bilag, men at der i stedet skulle foreligge et referat af interviewet, hvilket er vedlagt som bilag. Interviewene blev herefter kodet for at skabe et overblik over de emner, der blev berørt i forhold til afhandlingens underspørgsmål og derved blev denne kodning udgangspunktet for analysens udformning. Afslutningsvis blev interviewenes resultater og synspunkter rapporteret i form af besvarelse af underspørgsmål 4 og 5, som er udgangspunktet for afhandlingens analyse og diskussion.

Kapitel 3: Redegørende afsnit

I følgende afsnit redegøres der for gældende ret i forbindelse med rapportering af bæredygtighed efter NFRD og ÅRL og herefter for kommende ret efter det nye direktiv, CSRD. Derudover redegøres der for revisionsprocessen for den finansielle rapport med henblik på, i analysen, at kunne konstatere, hvilke udfordringer der kan opstå i forbindelse med revisors proces for indsamling og vurdering af revisionsbevis under udarbejdelsen af en erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporten. Afslutningsvis redegøres der for de forskellige erklæringstyper, som kunne være relevante for bæredygtighedsrapporten.

3.1 Underspørgsmål 1: Hvordan er gældende ret på rapportering om samt revision af bæredygtighed nu, og hvordan ændres denne efter implementeringen af CSRD?

I følgende afsnit redegøres der for de nuværende krav til bæredygtighedsrapportering og revisors erklæring herpå samt sammenhængen mellem EU-direktivet, NFRD, og intern dansk ret. Derudover redegøres der for de kommende regler efter CSRD og hvilke nye krav CSRD'et stiller til revisor.

3.1.1 NFRD og ÅRL

I 2014 blev direktivet 2014/95/EU (herefter NFRD) vedtaget, som indeholder tilføjelser til direktivet 2013/34/EU omhandlende årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer. Efter ændringerne til NFRD og med udgangspunkt i direktivet blev årsregnskabslovens (herefter ÅRL) bestemmelser §§ 99a og 99b implementeret.

NFRD står for Non-Financial Reporting Directive og er gældende for store virksomheder, herunder PIE-virksomheder, som har mere end 500 ansatte. Dette indebærer eksempelvis børsnoterede selskaber, banker og forsikringsselskaber, som alle er underlagt NFRD's krav til rapportering vedrørende blandt andet miljømæssige forhold, sociale forhold, menneskerettigheder, antikorruption og bestikkelse samt diversitet (European Commission, n.d.). Efter NFRD skal offentliggørelsen af ikke-finansielle oplysninger bidrage til at måle, overvåge og styre virksomhedernes aktivitet samt påvirkning af samfundet (Directive 2014/95/EU, 2014, artikel 3). Formålet med NFRD er altså, at medlemslandene gennem rapportering af fornævnte forhold, kan sikre, at der skabes en form for sammenlignelighed (Directive 2014/95/EU, 2014, artikel 1). Derudover er formålet med redegørelsen, at virksomhederne herigennem kan give et retvisende og fyldestgørende indblik i de politikker, resultater og risici, der er forbundet med de miljømæssige og sociale forhold, som

eksisterer for virksomheden (Directive 2014/95/EU, 2014). NFRD, artikel 16 belyser revisors arbejde i forbindelse med kravene i dette direktiv. Her foreskrives det, at revisor kun bør kontrollere, at redegørelsen eller den særskilte rapport er blevet udarbejdet (Directive 2014/95/EU, 2014, artikel 14). Derudover er det muligt for hvert enkelt medlemsland at kunne kræve, at oplysningerne der indgår i redegørelsen skal kontrolleres af en revisor eller anden uafhængig udbyder af erklæringsopgaver. I artikel 18 og 19 fremgår det derudover, at der skal føres tilsyn med ledelsen og oplysninger vedrørende store virksomheders mangfoldighedspolitik skal gøres mere transparente (Directive 2014/95/EU, 2014, artikel 18 og 19).

Helt konkret skal store virksomheder efter 2013/34/EU, artikel 19a medtage en ikke-finansiell redegørelse i ledelsesberetningen, der indeholder en beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel, virksomhedens politikker vedrørende miljø-, sociale- og personalespørgsmål samt spørgsmål vedrørende respekt for menneskerettigheder og bekæmpelse af korruption og bestikkelse (Directive 2013/34/EU, 2013, artikel 19a). Redegørelsen skal derudover indeholde en beskrivelse af de due-diligence-procedurer, der er gennemført, resultatet af politikkerne samt væsentlige risici forbundet med førnævnt spørgsmål. Har virksomhederne ikke politikker på disse områder eller blot et af dem, skal det i redegørelsen fremgå, hvorfor dette ikke er tilfældet. Efter artikel 19a, stk. 3, kan dattervirksomheder undlade at medtage en sådan redegørelse, hvis denne er medtaget i den konsoliderede ledelsesberetning eller anden særskilt rapport. Derudover skal revisor efter artikel 19a stk. 5 sikre, at redegørelsen er blevet udarbejdet (Directive 2013/34/EU, 2013, artikel 19a). 2013/34/EU, artikel 20 omhandler redegørelsen for virksomhedens ledelse, som skal medtages i ledelsesberetning. Denne redegørelse skal blandt andet indeholde oplysninger om det kodeks for virksomhedsledelse som virksomheden er omfattet af eller frivilligt har valgt at anvende (Directive 2013/34/EU, 2013, artikel 20).

Som nævnt er direktivet implementeret i national, dansk ret i ÅRL §§ 99a og 99b, men der er i ÅRL yderligere lavet to tilføjelser i form af 99c og 99d. Et direktiv er kun bindende i dansk ret i den forstand, at det tilsigtede mål for direktivet skal implementeres i national ret, men det er op til Danmark selv at lave egne love (European Union, n.d.). Dette medfører dermed, at det har været muligt at lave tilføjelser i national, dansk ret således, at bestemmelserne også er gældende for C store virksomheder.

I forbindelse med offentliggørelse af redegørelsen vedrørende virksomheders samfundsansvar er ÅRL §§ 99a-99d udarbejdet og implementeret og da denne er udarbejdet på baggrund af NFRD, er

der mange sammenhænge mellem NFRD og ÅRL. Udover redegørelsen for NFRD gives der i dette afsnit også en kort redegørelse for ÅRL, da dette er det mest nærliggende for danske revisorer nu og tydeliggør de tilføjelser der er lavet udover kravene i NFRD.

De nugældende regler for rapportering af CSR fremgår, som nævnt, af ÅRL §§ 99a-99d. Som det fremgår af ÅRL § 99, skal virksomheder udarbejde en ledelsesberetning, som skal medtages i årsrapporten. Denne skal for store virksomheder ydermere suppleres med en ikke-finansiell redegørelse efter ÅRL §§ 99a-99d. ÅRL §§ 99a-99d stiller krav til rapportering vedrørende CSR relevante emner og er delt op i samfundsansvar, underrepræsenteret køn, betaling til myndighederne samt virksomhedens politik for dataetik. Når det fremgår, at kravene kun gælder for *store virksomheder*, vil det sige store virksomheder som det er defineret i ÅRL. ÅRL definerer denne type virksomhed i § 7, stk. 2 som virksomheder, der hverken er små eller mellemstore virksomheder.

Gennemgående for danske virksomheder er, at det ikke er et krav, at virksomheden efter bestemmelserne i ÅRL har udarbejdet politikker for samfundsansvar. Til trods for dette skal virksomheden redegøre for en række oplysninger i forbindelse med samfundsansvar, herunder en redegørelse for, hvorfor virksomheden ikke har en politik indenfor bestemte områder, hvilket vil gennemgås i nærværende afsnit (Erhvervsstyrelsen, n.d.-a, kapitel 1: Introduktion).

Som nævnt omhandler § 99a rapportering af virksomhedens samfundsansvar. Rapportering vedrørende samfundsansvar omfatter blandt andet oplysninger om miljøforhold samt, hvordan klimapåvirkninger reduceres gennem virksomhedens aktivitet, sociale forhold og personaleforhold. I redegørelsen for samfundsansvar skal der gives oplysninger om virksomhedens fastsatte politikker for samfundsansvar, hvis sådanne er udarbejdet, samt om der er nogle standarder, principper eller retningslinjer som virksomheden følger.

Efter ÅRL § 99a, stk. 3, skal virksomheden uanset om denne har politikker for samfundsansvar, oplyse om en række elementer, blandt andet virksomhedens forretningsmodel, samt oplyse om væsentlige risici, der er forbundet med eksempelvis, relevante miljøforhold.

Formålet med disse oplysninger i redegørelsen for samfundsansvar er at sikre, at virksomhedens udvikling, resultat og situation er forståelige, samt hvordan virksomheden påvirkes af de fastsatte politikker.

Virksomheden kan efter ÅRL § 99a, stk. 5 i stedet for at afgive redegørelsen i ledelsesberetningen, vælge at udarbejde en supplerende beretning eller henvise til virksomhedens hjemmeside. Kravet for at kunne gøre dette et dog, at virksomheden i ledelsesberetningen skal oplyse om og henvise til denne supplerende beretning. Derudover er der nogle muligheder, som gør det muligt for virksomheder ikke at udarbejde redegørelsen, hvilket beskrives i ÅRL § 99a, stk. 6 og 7. Her er der inkorporeret en undtagelse for koncernen, som gør det muligt, at en modervirksomhed udarbejder redegørelsen for koncernen som helhed. I dette tilfælde, kræves det ikke, at modervirksomheden også indarbejder det i selskabsregnskabet, men blot kan henvise til den i koncernregnskabs udarbejdet redegørelse. Derudover er det efter ÅRL §99a, stk. 7 muligt for dattervirksomheder, der indgår i en koncern at undlade at medtage redegørelsen i dattervirksomhedens årsrapport, men blot henvise til den modervirksomhed, der har medtaget redegørelsen i årsrapporten.

Slutteligt er det efter ÅRL § 99a, stk. 4, tilladt for virksomheder at undlade at oplyse om de i stk. 2 og 3 relevante forhold, såfremt offentliggørelsen af sådanne oplysninger kan være skadelig for virksomheden i forbindelse med blandt andet igangværende forhandlinger eller retstvister.

ÅRL § 99b kræver, at virksomheder, der er omfattet kravet om at opstille måltal for det underrepræsenterede køn, skal udarbejde en redegørelse herom, til trods for, at virksomheden er undtaget kravet om at opstille måltal. Virksomheder der er omfattet kravene til at opsætte måltal for det underrepræsenterede køn, er efter selskabslovens § 139c, blandt andet statslige selskaber og selskaber med kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked. Efter ÅRL § 99b, stk. 2, skal den omfattede virksomhed derudover opstille måltal for det underrepræsenterede køn i procent, for andelen af det underrepræsenterede køn i det øverste ledelsesorgan og øvrige ledelsesorgan samt herudover, hvornår måltallet forventes opfyldt. Har virksomheden på balancedagen en ligelig fordeling mellem kønnene, skal dette også oplyses i redegørelsen efter ÅRL §99b, stk. 3.

Efter ÅRL § 99b, stk. 5 skal virksomheden udover ovenstående oplyse status for, om måltallene opfyldes, hvilke handlinger virksomheden i regnskabsåret har foretaget for at opfylde de fastsatte måltal samt såfremt måltallene ikke opfyldes og det er relevant, hvilken årsag der er til dette.

Herudover skal virksomheden efter ÅRL § 99b, stk. 6 redegøre for virksomhedens politik vedrørende det underrepræsenterede køn, hvilke handlinger, der indgår i politikken samt status for, hvorvidt virksomheden opfylder måltallet, og hvilke årsager der er til, at det ikke er opfyldt, hvis dette er tilfældet.

ÅRL § 99c indeholder kravene til rapportering af store virksomheders betalinger til myndighederne, såfremt virksomheden har aktivitet indenfor efterforskning, prospektering, opdagelse, udvikling og udvinding af mineral-, olie- og naturgasforekomster m.v. Dette emne berøres ikke yderligere i denne afhandling, da det er en tilføjelse udover NFRD og ikke har yderligere relevans for at kunne besvare afhandlingens problemformulering.

ÅRL § 99d fastsætter kravene til store virksomheders rapportering om dataetik, såfremt virksomheden har en politik for dette. Hvis der forefindes en sådan politik, kræves det, at virksomheden i en supplerende beretning til ledelsesberetningen, skal redegøre for en sådan politik. Såfremt virksomheden ikke har en sådan politik for dataetik, skal det i beretningen redegøres for, hvorfor en politik for dataetik ikke eksisterer. Som i tidligere bestemmelser, er det efter ÅRL § 99d, stk. 2 og 3, tilladt at give denne redegørelse for koncernen som helhed, med en henvisning til, hvilket moderselskab, der har medtaget redegørelsen.

I forbindelse med revisors udtalelse af redegørelsen for samfundsansvar, skal revisor efter ÅRL § 135, stk. 5 give en udtalelse om, hvorledes oplysningerne i ledelsesberetningen er givet i overensstemmelse med ÅRL, og revisor skal derfor udarbejde et konsistentstjek af redegørelsen for samfundsansvar. Såfremt der er fejl og mangler, skal revisor give en udtalelse om dette (Erhvervsstyrelsen, n.d.-a).

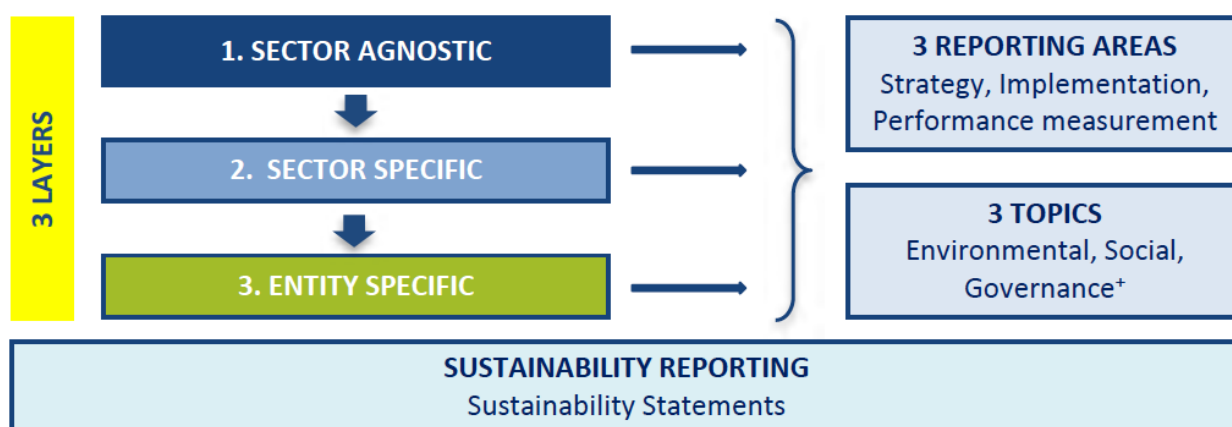
3.1.2 CSRD

Som erstatning til NFRD, har EU-kommissionen udarbejdet et nyt direktiv, CSRD og den 14. december 2022 blev det nye EU-direktiv, CSRD, omhandlende bæredygtighedsrapportering offentliggjort i EU-Tidenden. Dette direktiv går under navnet EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 og skal erstatte NFRD, det nuværende direktiv om bæredygtig rapportering (Erhvervsstyrelsen, 2023). Det nye EU-direktiv, CSRD, trådte i kraft 5. januar 2023 og vil gælde for virksomhedernes regnskaber fra regnskabsåret 2024. Indtil det nye direktiv træder i kraft, er det stadig reglerne i NFRD, der er gældende (European Commission, n.d.). I indledningen til CSRD under artikel 4, fremgår det at vigtigheden af pålidelig, sammenlignelig og relevant information om bæredygtige risici, muligheder og indvirkninger er stor, hvorfor et sæt

europæiske standarder omhandlende ikke-finansiell rapportering blev anbefalet (Directive (EU) 2022/2464, 2022).

EFRAG offentliggjorde i februar 2021 en rapport med forslag til de nye bæredygtighedsstandarder til EU-kommissionen. I denne rapport forslår EFRAG, at de nye standarder skal udarbejdes efter *conceptual guidelines*, hvor seks koncepter er relevante for bæredygtighedsrapportering. Dette indebærer, at rapporten skal være i offentlighedens interesse, hvor der også sikres konsistens mellem aftaler, mål, frameworks og lovgivning på både EU-niveau og på globalt niveau (EFRAG, 2021, p. 7). Derudover skal kvaliteten på informationen i rapporten prioriteres højt, hvor især relevans, troværdighed, sammenlignelighed, forståelighed og verificerbarheden er vigtige elementer. Bæredygtighedsrapporten skal ydermere baseres på retrospektive og fremtidige informationer, indeholde information om virksomhedens værdikæde fremfor kun virksomheden selv og derudover indebærer det dobbelte væsentlighedsprincip. Ved dobbelt væsentlighed skal virksomheden foretage en analyse på virksomhedens indvirkning på mennesker og miljøet og derudover vurdere, hvordan disse bæredygtighedsforhold påvirker virksomhedens fremtidige udvikling, performance og situation med et finansielt perspektiv (Nielsen, 2022). Sluttelig skal der være en forbundethed mellem bæredygtighedsrapporten og den finansielle rapport, da der ellers kan opstå potentielle gaps, overlap eller mangel på sammenhæng (EFRAG, 2021, p. 7 f.).

I forslaget til de nye bæredygtighedsstandarder har EFRAG ydermere lavet en model, der viser tre rapporteringslag, som ønskes i forbindelse med bæredygtighedsrapportering. Denne inddeling ses i nedenstående figur, som er udarbejdet af EFRAG.



Figur 2: De tre rapporteringslag (EFRAG, 2021, p. 9).

Ovenstående viser de tre rapporteringsniveauer, som indebærer at bæredygtighedsrapporten udarbejdes på et generelt og sektor-uafhængigt niveau (sector agnostic), sektorspecifikt niveau (sector specific) og virksomhedsspecifikt niveau (entity soecific). Det generelle niveau skal være med til at sikre, at rapporten kan sammenlignes på tværs af brancher. Dog kan det generelle niveau, modsætningsvis, medføre at bæredygtighedsrapporten bliver en tung byrde for virksomhederne, da ikke alle virksomheder har samme bæredygtighedsrisici eller påvirkning, hvorfor relevansen for bæredygtighedsrapporten dermed kan mindskes. For at denne relevans bliver mere tydelig skal rapporten udarbejdes på et branchespecifikt niveau, hvor rapporten baseres på den specifikke branches risici og påvirkning. Slutteligt er der det virksomhedsspecifikke niveau, som giver den mest troværdige mulighed for at reflektere over den enkelte virksomheds bæredygtige risici og påvirkninger (EFRAG, 2021, p. 9).

Udover de tre rapporteringsniveauer foreslår EFRAG også, at der skal være tre rapporteringsområder, som indebærer strategi, implementering og præstationsmåling. Disse tre rapporteringsområder skal være med til at sikre, at rapporteringen foregår på en struktureret måde. Det første rapporteringsområde omhandler, som nævnt, strategi og her skal virksomheden rapportere, hvordan virksomheden har indtænkt bæredygtighed i dennes strategi og forretningsmodel, samt hvad ledelsens ansvar er, og hvilke processer og procedurer, der skal være, for at kunne holde øje med at strategien følges (EFRAG, 2021, p. 9). Implementering omhandler hvordan virksomheden implementerer strategien i den egentlige forretning, og hvilke handlinger der foretages. Dette kommer til udtryk gennem politikker, målsætninger, handleplaner samt ressourcer dedikeret til det enkelte formål. Det sidste rapporteringsområde er præstationsmåling, som omhandler, hvordan virksomheden præsterer efter de politikker og målsætninger, der er implementeret (EFRAG, 2021, p. 10).

Slutteligt skal rapporten efter EFRAG's forslag, omfatte tre bæredygtighedsemner, som er E (environmental), S (social) og G (governance). De tre forskellige bæredygtighedsemner, sætter retningen for, hvordan virksomheden rapporterer på de faktorer, som har betydning for henholdsvis miljøet, de sociale aspekter, herunder mennesker, samt governance, som blandt andet indebærer god selskabsledelse, forretningen og etik (EFRAG, 2021, p. 9).

Direktivet, CSRD, forventes at træde i kraft med trinvis implementering og udvidelse af, hvilke virksomheder, der bliver omfattet af de nye krav. Dette betyder, at der i første fase, som er gældende fra 1. januar 2024, vil stilles krav til, at børsnoterede virksomheder skal pålægges det nye direktiv. Dette indebærer altså de virksomheder, som allerede er pålagt kravet om ikke-finansiell rapportering

efter de nugældende regler på baggrund af NFRD. Anden fase træder i kraft fra 1. januar 2025 og pålægger store virksomheder kravet til ikke-finansiell rapportering efter CSRD, såfremt virksomhederne opfylder nogle fastsatte krav til omsætning, balancesum og antal ansatte. Tredje og sidste fase omhandler de øvrige virksomheder, der pålægges kravene efter CSRD. Dette er børsnoterede SMV'er, små og ikke-komplekse kreditinstitutter samt captive forsikringsselskaber. For denne gruppe af virksomheder vil kravene i CSRD træde i kraft fra 1. januar 2026 (PwC, 2022).

I forbindelse med det nye CSRD har EFRAG udarbejdet et udkast til de bæredygtighedsstandarder, der, såfremt de bliver vedtaget, vil være gældende under CSRD. Standarderne er stadig et udkast og endnu ikke vedtaget, men det giver et indblik i, hvordan EFRAG forestiller sig, at kravene til CSRD helt konkret skal implementeres, og hvad der skal være omfattet. Bæredygtighedsstanderne omtales ESRS og er udformet med henblik på at sikre, at bæredygtighedsrapporteringen konkretiseres og er ensartet, samt er med til at sikre høj kvalitet og relevans, således at rapporten vil være sammenlignelig med andre bæredygtighedsrapporter efter CSRD (Nielsen, 2022).

EFRAG har i sit udkast til bæredygtighedsstandarderne offentliggjort 12 standarder, som indebærer to standarder omhandlende generelle krav og oplysningspligter, fem standarder omhandlende miljømæssige forhold, fire standarder omhandlende sociale forhold og en standard omhandlende ledelsesmæssige forhold (EFRAG, n.d.). Indholdet i udkastene til disse 12 standarder vil ikke gennemgås yderligere i redegørelsen, da standarderne er meget omfattende og ikke relevante for afhandlingens problemformulering.

Ved udarbejdelsen af en bæredygtighedsrapport efter CSRD, stilles også krav til, at der skal afgives en erklæring, hvilket ikke har været et krav tidligere. Tidligere var kravet, som tidligere nævnt under redegørelsen for NFRD, at revisor kun skal sikre sig, at redegørelsen er udarbejdet samt indeholder de informationer, der kræves efter ÅRL samt et konsistentstjek. I modsætning til dette, kræver CSRD en erklæring, hvor indholdet af rapporten er gennemgået og eftertjekket af en statsautoriseret revisor eller anden erklæringsudbyder. Til en begyndelse kræves det efter CSRD, at rapporten indeholder en erklæring med begrænset grad af sikkerhed, men på sigt ønskes det, at erklæring skal afgives med høj grad af sikkerhed.

3.2 Underspørgsmål 2: Hvilke krav stilles til en erklæring med begrænset sikkerhed, med høj grad af sikkerhed samt erklæringer på ikke-finansielle oplysninger?

I følgende afsnit redegøres der for de forskellige erklæringstyper. Når en erklæring udarbejdes, er det den revisionspåtegning, udtalelse, der laves af revisor og er altså resultatet af en revision, udvidet gennemgang, et review eller andet. Erklæringen er opsamlingen på det som revisor har undersøgt og er altså revisors udtalelse om regnskabet til brugerne heraf. Erklæringsopgaver kan inddeles efter direkte erklæringsopgaver og attestationsopgaver. Ved direkte erklæringsopgaver er det revisor, som måler og vurderer erklæringsemnet. Attestationsopgaver er, modsætningsvis, hvor en anden part end revisor måler og vurderer erklæringsemnet. Af begge typer erklæringsopgaver kan der erklæres med høj grad af sikkerhed og begrænset sikkerhed (ISAE 3000, 2016).

Der redegøres kort for erklæring med høj grad af sikkerhed efter ISA. Processen i forbindelse med ISA samt ISRE gennemgås i næste afsnit, så dette afsnit vil udelukkende give indblik i de to typer erklæringer som erklæringstyper, og vil derfor ikke komme nærmere ind på revisors egentlige arbejde. Herefter vil ISAE 3000 belyses, som stiller krav til andre erklæringer med sikkerhed end revision eller review af historisk finansielle oplysninger. Dette gøres med henblik på at skabe et overblik over de forskellige erklæringstyper, der kan udarbejdes når revisor skal udtale sig om en rapport, der ikke er det finansielle regnskab. I analysen vil de forskellige typer sættes op mod hinanden, hvor det derudover vil diskuteres, hvilken erklæringstype der lægges op til at blive krævet efter det nye direktiv, samt hvilke udfordringer de forskellige erklæringstyper kan medføre.

Når danske revisorer skal afgive en erklæring på en årsrapport, skal bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017 om godkendte revisors erklæringer, herefter erklæringsbekendtgørelsen, følges. Erklæringsbekendtgørelsen fremsætter primært krav til erklæringer med sikkerhed, hvor revisor udtrykker en konklusion enten med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 4). Efter erklæringsbekendtgørelsen skal danske revisorer anvende internationale erklæringsstandarder, herunder ISA, ISRE og ISAE, medmindre de er i konflikt med dansk lovgivning (Erhvervsstyrelsen, 2022). Dette er eksempelvis tilfældet, hvor dansk lovgivning har lavet tilføjelser til et direktiv udstedt af EU, som det er set i det tidligere NFRD og herefter ÅRL, hvilket er beskrevet i afsnittet vedrørende NFRD og ÅRL.

3.2.1 Revision efter ISA - Høj grad af sikkerhed

En revision efter ISA standarderne giver høj grad af sikkerhed, og er den ydelse, som giver mest sikkerhed for regnskabsbrugerne omkring indholdet af regnskabet i forhold til andre erklæringstyper. I en revision vil revisionsteamet og den opgave ansvarlige partner skabe en forståelse for virksomheden og dennes omgivelser, lave analyser og forespørgsler for at teste indholdet i regnskabet, indhente bekræftelser fra en eventuel tredjemand samt lave kontrol af væsentlige oplysninger i regnskabet, eksempelvis gennem en observation eller efterregninger. Resultatet af en revision er, at revisor giver en konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede. Er dette ikke tilfældet giver revisor en modifikation på regnskabet. Har virksomheden overtrådt lovgivningen rapporteres dette også i påtegningen, og er der yderligere forhold i regnskabet eller revisionen, blandt andet om fortsat drift, vil dette også fremhæves (FSR, n.d.-b).

3.2.2 Review efter ISRE 2400 - Begrænset sikkerhed

Hvis ikke der laves en revision med høj grad af sikkerhed, kan det, hvis virksomheden er indenfor den relevante regnskabsklasse, være muligt at revisor laver en udvidet gennemgang eller review af regnskabet. Som nævnt, giver denne form for erklæring begrænset sikkerhed (ISRE 2400.5). Efter ISRE 2400, artikel 7, laves der i et review primært forespørgsler og analytiske handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne udtrykke en konklusion med begrænset sikkerhed (ISRE 2400.7). Da et review kun giver begrænset grad af sikkerhed, skyldes det, at revisor erklærer sig på regnskabet som helhed. Efter ISRE 2400, artikel 43, viser dette sig blandt andet ved, at revisor i forbindelse med fastsættelsen af væsentlighedsniveauet, fastsætter dette for regnskabet som helhed (ISRE 2400.43).

Skal der være højere grad af sikkerhed end ved et review, men stadig ikke høj grad af sikkerhed, kan der laves en udvidet gennemgang af regnskabet. En udvidet gennemgang er en særlig dansk erklæringstype, hvorfor der ikke er en egentlig standard udelukkende til denne erklæringstype, men den bygger i stedet på samme regelsæt som et review efter ISRE 2400. En udvidet gennemgang giver mindre grad af sikkerhed end ved en revision af et regnskab, men den giver modsætningsvis højere grad af sikkerhed end et review. FSR har udgivet en standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter ÅRL, som ligeledes bygger på ISRE 2400 (FSR, 2013).

3.2.3 ISAE 3000

ISAE er standarderne om erklæringsopgaver med sikkerhed og henviser til andre opgaver end dem der er underlagt eksempelvis ISA eller ISRE 2400. Denne typer erklæring anvendes eksempelvis ved revision af IT eller bæredygtighedsrapporter. Standarderne er udarbejdet af IAASB og i denne afhandling vil der udelukkende redegøres for ISAE 3000, som er den overordnede standard.

ISAE 3000 er den internationale standard omhandlende andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger. Standarden trådte i kraft 15. december 2015 og omfatter opgaver, hvor en anden part end revisor foretager måling og vurdering for dermed at kunne erklære sig med høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed (ISAE 3000.2; ISAE 3000.9). Efter ISAE 3000, artikel 7 kan erklæringer efter denne standard være en del af en større opgave, hvilket medfører, at ISAE 3000 dermed kun vil være relevant for netop den relevante del af opgaven, hvorfor andre standarder også kan være relevante (ISAE 3000.7). Formålet med en ISAE 3000 erklæring er at opnå høj grad eller begrænset grad af sikkerhed for, at det der skal erklæres på, ikke indeholder væsentlig fejlinformation. På baggrund af dette, skal der efter ISAE 3000, artikel 10, foretages målinger og vurderinger, som afslutningsvis skal ende ud i en skriftlige rapport, der er en konklusion på erklæringsemnet (ISAE 3000.10).

I forbindelse med erklæringsopgaver efter ISAE 3000, er der nogle etiske krav, der skal overholdes. Dette indbefatter de grundlæggende principper vedrørende integritet, objektivitet, professionel kompetence og fornøden omhu, fortrolighed, professionel adfærd samt uafhængighed (ISAE 3000.A30-A34). Derudover skal der forinden igangsættelsen af det egentlige arbejde i forbindelse med udførelsen af erklæringsopgaven efter ISAE 3000, foretages en opgaveaccept og vilkårene for opgaven skal aftales og udspecificeres i et aftalebrev (ISAE 3000.21-27). Ved selve udførelsen af en ISAE 3000 erklæring, er der efter ISAE 3000, artikel 45, en række punkter, som oplyses og hvor forskellen mellem begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed opremses, hvilket indebærer forskelle i forbindelse med forespørgsel og opnåelse af revisionsbevis (ISAE 3000.45).

I forbindelse med ISAE 3000, er det muligt at anvende en revisorudpeget ekspert, som både kan være en anden revisor, en intern revisor, en ansvarlig part eller en målings- eller vurderingsekspert. Efter ISAE 3000, artikel 52, skal revisor ved anvendelse af revisorudpeget ekspert sikre sig, at denne har de nødvendige kompetencer, færdigheder og objektivitet i forbindelse med opgaven (ISAE 3000.52). Derudover skal revisor skabe en forståelse for ekspertens ekspertiseområde, aftalens art, omfang og mål for opgaven samt vurdere om arbejdet udført af eksperten er tilstrækkeligt til revisors formål (ISAE 3000.52). På baggrund af det udførte arbejde efter ISAE 3000, skal revisor udforme en

erklæring enten med begrænset sikkerhed eller med høj grad af sikkerhed. Er der grund til at denne indeholder modifikationer, skal dette også fremgå og udspecificeres efter kravene i ISAE 3000 artikel 74-77.

ISAE 3000 er en overordnet standard, der henviser til, hvordan der udformes andre erklæringer med begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger. Hvis der ikke findes en specialiseret standard på et bestemt område, er det denne der kan anvendes. Af specialiserede standarder er eksempelvis ISAE 3402 omhandlende kontroller af serviceleverandører og ISAE 3410 omhandlende erklæringsopgaver med sikkerhed om opgørelse af drivhusgasser.

3.3 Underspørgsmål 3: Hvordan ser revisors proces ud i forbindelse med en reviewopgave og en revisionsopgave?

I følgende afsnit redegøres der for revisionsprocessen. Dette gøres med henblik på at få et overblik over, hvordan en erklæring udformes, når der foretages revision eller review af en finansiell rapport. Først gennemgås den egentlige proces af erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed efter ISA og herefter gennemgås processen for reviewopgaver og udvidet gennemgang efter ISRE 2400, som giver en erklæring med begrænset sikkerhed. Der redegøres i nærværende afsnit kun for disse to erklæringstyper, da det er disse, der er krævet efter de nye krav under CSRD. I ovenstående afsnit blev også ISAE 3000 nævnt, men processen heri berøres ikke yderligere, da ISA og ISRE 2400 giver en tilstrækkelig viden herom i forbindelse med den finansielle rapport, hvilket anvendes i analysen til sammenligning og diskussion.

3.3.1 Revision efter ISA

Når en revision udføres, skal revisor følge ISA standarderne. Ved en revision efter ISA standarderne erklærer revisor sig på regnskabet med høj grad af sikkerhed. Skal erklæringen i modsætning til dette ikke være med høj grad af sikkerhed, men med begrænset sikkerhed, som eksempelvis en udvidet gennemgang eller review, vil det være ISRE 2400, der følges. Først tages der udgangspunkt i revisionsprocessen efter ISA standarderne, hvorefter vil processen i forbindelse med erklæring med begrænset sikkerhed gennemgås.

Revisionsprocessen deles op i forskellige faser, som inkluderer en kunde- og opgaveaccept, planlægning af revisionen, udførelsen og afslutningsvis en konklusion, som er den erklæring revisor afgiver (FSR, n.d.-a).

I forbindelse med revisionen er revisors opgave efter ISA 200, artikel 3 at afgive en erklæring så den tiltænkte brugers tillid til regnskabet styrkes (ISA 200.3). ISA 200 fastsætter de overordnede mål for revisor ved en revision. Erklæringen skal ifølge 200, artikel 7, afgives af revisor og revisor skal gennem hele processen sikrer at kravet til uafhængighed overholdes, samt at revisor anvender faglige vurderinger og udviser professionel skepsis (ISA 200.7). Hertil skal revisor udføre en række revisionshandling for at indsamle nok revisionsbevis til, at revisor kan udtrykke, hvorvidt regnskabet er retvisende.

Kunde- og opgaveaccept

Den indledende opgaveaktivitet i forbindelse med en revision, er i efter ISA 300, artikel 6, at udføre relevante handlinger i forbindelse med at fastsætte klientforholdet, herunder at acceptere opgaven og derudover sikre, at alle relevante etiske krav er overholdt.

I forbindelse med kunde- og opgaveaccepten er revisors vigtigste rolle at sikre uafhængighed og være offentlighedens tillidsrepræsentant. I revisorloven (senere omtalt RL) § 16 står det anført at:

*“Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2.
(...)” (RL § 16).*

At revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant betyder, at revisor ved afgivelse af en erklæring med sikkerhed, skal øge troværdigheden af regnskabet for brugerne, hvilket er virksomhedens interesser. Derudover skal revisor efter RL § 16 udføre opgaven i overensstemmelse med god revisorskik og udvise den fornødne nøjagtighed og hurtighed. I forbindelse med god revisorskik skal revisor udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt den fornødne omhu. Derudover kommer det, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, også til udtryk ved, at revisor skal sikre uafhængighed. Dette fremgår af RL § 24, stk. 1, 1. pkt., der angiver at:

“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. (...)” (RL § 24, stk. 1, 1. pkt.).

I kunde- og opgaveacceptfasen er det op til revisor at skabe en forståelse for kunden og dennes forretning, samt sikre, at revisor med dennes team kan sikre, at RL § 24 overholdes, og at uafhængigheden ikke tilsidesættes gennem revisionen. For at disse etiske krav sikres overholdt, er revisor underlagt standarderne om kvalitetsstyring efter ISA 220. Efter ISA 220, artikel 9, skal den opgaveansvarlige partner, senere også omtalt revisor, foretage nødvendige observationer og forespørgsler for at sikre, at revisionsteamet overholder de etiske krav (ISA 220.9). Derudover skal der efter ISA 220, artikel 11 udformes en konklusion på, at uafhængighedskravet er overholdt. Dette gøres ved at opnå informationer om virksomheden for at undersøge, om der er trusler imod revisionsteamets uafhængighed (ISA 220.11). Ydermere skal der ske undersøgelse af, hvorvidt der er brud på revisionsfirmaets uafhængighedspolitik og -procedure og slutteligt, hvis der konstateres et brud eller en trussel, skal der handles på denne. Ved accept af kundeforholdet skal revisor efter ISA 220, artikel 12, sikre, at der er fulgt en passende procedure for netop denne accept af kundeforholdet (ISA 220.12). Igennem hele revisionen, er det efter ISA 220, den ansvarlige revisors ansvar at implementere en kvalitetssikringsprocedure, der sikrer, at alle krav og standarder overholdes. Her er det derudover revisors ansvar at sikre, at der sker tilsyn, udførelse og gennemgang af kvalitetsstyringsprocedurer for at sikre kvalitetssikringen.

Når opgaven skal accepteres, skal der derudover sikres, at vilkårene for revisionen er på plads. ISA 210 omhandler aftale om revisionsopgavens vilkår og er den standard revisor ved accept af opgaven skal være særligt opmærksom på. I ISA 210 fremgår det, at revisor udelukkende skal acceptere eller fortsætte en revisionsopgave når det er fastlagt, at der er en forudsætning for en revision. Dette betyder således, at der efter ISA 210, artikel 6 er anvendt en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme. Derudover skal det bekræftes, at der er en fælles forståelse for vilkårene for revisionsopgaven mellem revisor og ledelsen. Her skal ledelsen efter ISA 210, artikel 6 være indforstået med, at det er dennes ansvar at udarbejde årsregnskabet i overensstemmelse med begrebsrammen, foretage den interne kontrol samt at give revisor adgang til al relevant information for at revisionen kan foretages (ISA 210.6). Derudover skal revisionens vilkår efter ISA 210, stk. 10, aftales mellem revisor og ledelsen, hvorefter dette skal fremgå i et aftalebrev, som skal indeholde målet med og omfanget af revisionen, revisors ansvar, ledelsens ansvar, identifikation af begrebsrammen, henvisning til den forventede

form samt indhold af erklæring og en omtale af, hvis der er omstændigheder hvor indholdet eller formen af den forventede erklæring afviges (ISA 210.10). Såfremt det eksempelvis ikke er muligt for revisor at opnå alle relevante informationer fra virksomheden, og revisor dermed bliver begrænset i at udføre revisionen, skal revisor ikke acceptere opgaven (ISA 210.7).

Når kunden er accepteret og aftalebrevet er udformet går revisionen ind i planlægningsfasen.

Planlægningsfasen

I forbindelse med planlægningsfasen anvendes ISA 300. ISA 300, artikel 2, foreskriver, at planlægningen af en revision omfatter, at der udarbejdes en revisionsstrategi samt en revisionsplan, hvilket er med til at revisionen udføres på en effektiv måde (ISA 300.2). Når revisionsstrategien skal udformes, skal revisor efter ISA 300, artikel 8, identificere de karakteristika, der definerer omfanget af revisionen, fastlægge opgavens rapporteringsmål, overveje forhold, der er betydelige for instruktionen af opgaveteamet, overveje resultater af indledende opgaveaktiviteter samt fastlægge opgavens art, omfang af ressourcer og tidsmæssig placering (ISA 300.8). På baggrund af dette, skal revisionsplanen herefter udformes efter ISA 300, artikel 9, hvori der skal fremgå en beskrivelse af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af planlagte risikovurderingshandlinger efter ISA 315, revisionshandlinger på revisionsmålsniveau efter ISA 330 samt andre revisionshandlinger der skal udføres således at ISA'erne overholdes. Hverken revisionsstrategien eller revisionsplanen er endeligt fastsat for hele revisionen, men skal hele tiden revurderes som revisionen skrider frem (ISA 300.10). Både den indledende revisionsstrategi, revisionsplan samt efterfølgende ændringer hertil skal indgå i revisionsdokumentationen efter ISA 300, artikel 12.

I forbindelse med planlægningsfasen er det efter ISA 300, artikel A2 også essentielt for revisor at undersøge, hvilke analytiske handlinger, der skal udføres som risikovurderingshandlinger, opnå generel forståelse for lovgivningen samt for den regnskabsmæssige begrebsramme, fastlægge væsentlighed, om det er relevant at inddrage eksperter samt om der skal udføres andre risikovurderingshandlinger (ISA 300.A2).

Efter planlægningsfasen, hvor der er udformet en revisionsstrategi og en revisionsplan, skal den egentlige revision udføres.

Udførelsen

I forbindelse med udførelsen af revisionen foretager revisor en række revisionshandlinger, hvor der indsamles revisionsbevis som danner grundlaget for den konklusion revisor udformer.

Som nævnt i afsnittet omkring planlægningsfasen, skal revisor udføre risikovurderingshandlinger, hvor revisor identificerer og vurderer risiko for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Dette gøres ved at lave forespørgsler hos den daglige ledelse, medarbejdere og andre relevante personer, lave analytiske handlinger samt lave observationer og inspektioner (ISA 315.14). Derudover skal der efter ISA 320, artikel 4, fastsættes et væsentlighedsniveau for regnskabet på baggrund af revisors faglig vurdering samt regnskabsbrugernes behov for finansielle oplysninger (ISA 320.4). Væsentlighedsniveauet er ifølge ISA 320, artikel 12 og 13, ikke endelig fastsat, men skal vurderes og genovervejes som revisionen skrider frem (ISA 320.12; ISA 320.13).

Den egentlige udførsel af revisionen, er revisors reaktion på vurderes risiko for væsentlig fejlinformation, vurderet på baggrund af det fastsatte væsentlighedsniveau. Her skal de vurderede risici testes for dermed at klarlægge, hvorvidt der er væsentlig fejlinformation, der skal reageres på. Reaktionen på de vurderede risici og dermed de handlinger, der foretages for at opnå egnet revisionsbevis, er test af kontroller og substanshandlinger.

Test af kontroller omfatter efter ISA 330, artikel 8, test af relevante kontrollers funktionalitet og for herved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på disses funktionalitet (ISA 330.8). Ved test af kontroller, skal revisor udføre andre revisionshandlinger end blot forespørgsler for at opnå revisionsbevis. Efter ISA 330, artikel 10 indebærer dette blandt andet at opnå revisionsbevis på, at kontrollerne blev udført på relevante tidspunkter i den periode der revideres for, konsistensen for at kontrollerne blev udført samt af hvem og med hvilke midler de blev udført (ISA 330.10).

Substanshandlinger skal efter ISA 330, artikel 18, udføres for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger uanset om disse vurderes til at være i risiko for væsentlig fejlinformation. Her skal oplysningerne i regnskabet sammenholdes med bogføringen, herunder også noterne (ISA 330.18). Såfremt der er nogle væsentlige poster eller reguleringer, skal disse ydermere undersøges (ISA 330.20).

Revisor skal derudover foretage de nødvendige revisionshandlinger med henblik på at undersøge, om regnskabet som helhed overholder den regnskabsmæssige begrebsramme. Inden konklusionen afgives, skal revisor efter ISA 330, artikel 25 og 26 vurdere, om revisionshandlingerne og det opnåede revisionsbevis stadig er passende og om det er tilstrækkeligt til at kunne erklære sig på (ISA 330.25; ISA 330.26).

Konklusionen

Slutproduktet på revisionen er efter ISA 700, artikel 6, den konklusion som revisor udformer på baggrund af det revisionsbevis der er indhentet. Konklusionen formuleres som en skriftlig erklæring, revisionspåtegningen, der skal fremgå af årsregnskabet (ISA 700.6). Standarden til hvordan en sådan konklusion udformes findes i ISA 700.

Efter ISA 700, artikel 11, skal revisor i den skriftlige erklæring udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet givet et retvisende billede, herunder om det er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, samt om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation (ISA 700.11).

Konklusionen kan efter ISA 700, artikel 16, gives uden modifikationer når regnskabet er udarbejdet efter den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og når der ikke er væsentlig fejlinformation i regnskabet. Konkluderer revisor modsætningsvis, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation eller det ikke har været muligt for revisor at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne konkludere at regnskabet i sin helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor modificere konklusionen (ISA 700.16). Såfremt konklusionen modificeres, skal standarderne i ISA 705 følges.

Efter ISA 705 er der tre typer af modifikationer til en konklusion. Dette er en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion og en manglende konklusion. Efter ISA 705, artikel 7, gives en konklusion med forbehold, når der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, men at der i regnskabet er fejlinformationer, der samlet eller enkeltvis er væsentlige, men ikke gennemgribende for regnskabet. Derudover gives en konklusion med forbehold også for de regnskaber, hvor revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at regnskabet på kan indeholde væsentlige fejlinformation, som dog ikke gennemgribende for regnskabet (ISA 705.7). Den afkræftende konklusion gives ifølge ISA 705, artikel 8, derimod når revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og der på baggrund af dette kan konkluderes, at regnskabet indeholder fejlinformation, som samlet og enkeltvis er både væsentligt og gennemgribende for regnskabet (ISA 705.8). Slutteligt gives den manglende konklusion på de regnskaber, hvor revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som medvirker til at regnskabet kan indeholde fejlinformation, som både er væsentligt og gennemgribende (ISA 705.9).

3.3.2 Reviewerklæring og udvidet gennemgang

Som nævnt, er det muligt at lave et review af regnskabet eller en udvidet gennemgang efter ISRE 2400, hvilket gennemgås i nedenstående afsnit. Til trods for, at et review kun giver en begrænset grad af sikkerhed, er der punkter i forbindelse med udførelsen af et review, som er meget lig processen i at udføre en revision.

Kunde- og opgaveaccept

Ligesom en revision, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 21-23, overholde relevante etiske krav ved udførelsen af et review, herunder kravet om uafhængighed. Derudover skal revisor udvise professionel skepsis i både planlægningen og udførelsen af reviewet samt anvende sin faglige vurdering gennem udførelsen af reviewet (ISRE 2400.21-23). Efter ISRE 2400, artikel 24 skal revisor derudover have færdigheder og teknikker, der knytter sig til at erklæringsopgaver med sikkerhed for at kunne erklære sig på denne (ISRE 2400.24).

Under ISRE 2400 er der ligesom efter ISA også en accept af kundeforholdet samt reviewopgaven. Efter ISRE 2400, artikel 29, skal revisor ikke skal acceptere en reviewopgave, hvis ikke revisor er overbevist om, at opgaven tjener et fornuftigt formål samt at udførelsen af reviewopgaven er hensigtsmæssig. Derudover skal revisor efter ISRE 2400, artikel 29 ikke acceptere opgaven, hvis de etiske krav ikke overholdes, oplysninger ikke er tilgængelige eller pålidelige, hvis ledelsen integritet kan betvivles, eller hvis ledelsen begrænser revisors mulighed for at kunne udtrykke en konklusion (ISRE 2400.29). Revisor skal efter ISRE 2400, artikel 30, inden accept af reviewopgaven fastslå, om den regnskabsmæssige begrebsramme er acceptabel og derudover opnå en forståelse af regnskabets formål og de regnskabsbrugere den er tiltænkt at skulle oplyse (ISRE 2400.30). Ligesom ved en revision skal revisor efter ISRE 2400, artikel 36 og 37, aftale vilkårene for reviewopgaven sammen med ledelsen og de aftalte vilkår skal anføres i et aftalebrev, som indeholder en række punkter med krav til indholdet heraf (ISRE 2400.36; ISRE 2400.37).

Udførelsen

I forbindelse med udførelsen af et review, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 43, fastsætte et væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed. Væsentlighedsniveauet anvendes til at udforme de handlinger, der skal foretages samt vurdere resultatet af disse (ISRE 2400.43). For at kunne identificere områder, hvor der kan være risiko for væsentlig fejlinformation, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 45, opnå forståelse af virksomheden samt dennes omgivelser (ISRE 2400.45).

Derudover skal revisor udføre handlinger i form af forespørgsler og analytiske handlinger, for dermed at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den konklusion, der skal udformes. Ved udførelsen af handlingerne, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 47, have fokus på at behandle de væsentlige poster, der er i regnskabet samt oplysninger og derudover på områder, hvor der kan være risiko for, at væsentlig fejlinformation opstår (ISRE 2400.47). Efter ISRE 2400, artikel 50-54 skal revisor være opmærksom på virksomhedens nærtstående parter samt overveje om virksomheden kan fortsætte driften. Såfremt noget antyder, at virksomheden har transaktioner til nærtstående parter, som kræver yderligere opmærksomhed eller såfremt der er usikkerhed om hvorvidt virksomheden kan fortsætte driften, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 51, foretage yderligere handlinger for at kunne erklære sig på regnskabet (ISRE 2400.51). Ved en reviewopgave, kan revisor efter ISRE 2400, artikel 55, anvende arbejde udført af andre revisorer eller eksperter. Hvis dette anvendes, skal revisor sikre sig, at passende handlinger foretages for at sikre at det udførte arbejde er passende og hensigtsmæssigt i forhold til opgaven (ISRE 2400.55). Derudover kræves det, at revisor efter ISRE 2400, artikel 61-65 skal anmode om skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse vedrørende den daglig ledelses ansvar efter vilkårene for opgaven og hvad den daglige ledelse har informeret revisor om. I ISRE 2400, artikel 66-68 er kravene til processen for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis beskrevet. Når beviserne er opnået på baggrund af de udførte handlinger, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 66, vurdere om det der er opnået, er tilstrækkeligt og egnet, og hvis ikke dette er tilfældet, skal revisor udføre andre handlinger, for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for dermed at kunne udtrykke sin konklusion (ISRE 2400.66).

Konklusionen

Under ISRE 2400, artikel 69-85 fremgår kravene til revisors konklusion, og hvordan denne modificeres, såfremt dette er tilfældet. I forbindelse med en reviewopgave skal revisor ved udformningen af sin konklusion vurdere om regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. Efter ISRE 2400, artikel 73 og 74 skal revisor udtrykke en umodificeret konklusion såfremt regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede, eller hvis revisor ikke er blevet bekendt med, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante begrebsramme (ISRE 2400.73; ISRE 2400.74). Såfremt regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for en eller flere poster, som er væsentlige for regnskabet, skal revisor efter ISRE 2400, artikel 75 og 76, udtrykke en konklusion med modifikationer. En sådan konklusion med modifikation kan efter ISRE

2400, artikel 77, gives med forbehold, såfremt fejlene i regnskabet er væsentlige, men ikke gennemgribende og der kan ligeledes gives en afkræftende konklusion såfremt fejlene i regnskabet både er væsentlige og gennemgribende (ISRE 2400.77). Er revisor ikke i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis skal der efter ISRE 2400, artikel 81, afgives en konklusion med forbehold, hvis indvirkningerne af de eventuelt ikke-opdagede fejlinformationer kan være væsentlig, men ikke gennemgribende. Modsætningsvis skal der ikke udtrykkes en konklusion overhovedet, hvis disse indvirkningerne på eventuelle ikke-opdagede fejlinformationer både er væsentlige og gennemgribende (ISRE 2400.81).

Udvidet gennemgang

En udvidet gennemgang er, som nævnt, baseret på samme regelsæt som en reviewopgave efter ISRE 2400. Da denne dog giver højere grad af sikkerhed end en reviewopgave, er der en række tilføjelser til kravene, som FSR, som tidligere nævnt, har udspecificeret i standarden om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter ÅRL.

Efter artikel 4 i denne vejledning, opremses en række krav til revisor ved udførelsen af en udvidet gennemgang. Et af kravene er blandt andet, at revisor planlægger og udfører reviewhandlinger, der svarer til de handlinger, der kræves udført efter ISRE 2400, herunder primært forespørgsler og analytiske handlinger, med henblik på at opnå begrænset sikkerhed. Derudover kræves det, at revisor udfører yderligere, supplerende handlinger for dermed at opnå yderligere sikkerhed end ved et review. Udover denne tilføjelse til supplerende handlinger, er der en række tilsvarende krav som ved revision og review, der skal overholdes, herunder at revisor skal overholde relevante etiske krav, planlægge og udføre opgaven med professionel skepsis samt anvende faglig viden. Derudover skal der sikres kvalitetsstyring på opgaven og revisor skal have kompetencerne til at kunne lave en sådan erklæring med begrænset sikkerhed (FSR, 2013, p. 4 f.). Efter standarden om udvidet gennemgang er der i forbindelse med udførelsen oplistet en række supplerende handlinger, som revisor skal foretage for at opnå yderligere sikkerhed end ved et review. Dette indebærer blandt andet, at revisor skal indhente udskrifter fra tingbogen, personbogen og bilbogen, engagementsbekræftelser fra pengeinstitutter, indhente oplysninger gennem forespørgsel til advokatforbindelser og indhente dokumentation fra SKAT, hvis dette er relevant (FSR, 2013, artikel 43).

Kapitel 4: Analyserende afsnit

I følgende afsnit vil afhandlingens analyse udformes på baggrund af den redegørelse, der er lavet i ovenstående afsnit samt de interviews, der er foretaget. Afsnittet vil besvare underspørgsmål fire og fem samt problemformuleringen og vil struktureres på en sådan måde, at de forskellige udfordringer vil have en overskrift for sig. Analysen vil derudover diskutere forskellige, relevante elementer, hvor revisors kompetencer udfordres og der opstilles derudover en tabel, der gør det overskueligt at se analysens endelige resultater.

4.1 Underspørgsmål 4: Hvilke udfordringer er der i forbindelse med at afgive en erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporten?

4.1.1 Udfordring 1: Fra et simpelt til et komplekst regelsæt

I følgende afsnit sammenlignes NFRD med CSRD for at analysere på, hvilke ændringer der vil have betydning for revisor og den erklæring der skal afgives. Som det fremgår under redegørelsen af kravene fra de to direktiver NFRD og CSRD, sker der en række ændringer til, hvilke krav, der stilles i forbindelse med bæredygtighedsrapporten fremadrettet. På baggrund af dette, konstateres det i afhandlingen, at en væsentlig udfordring, der kan opstå i forbindelse med implementeringen af det nye direktiv, er den ekstra byrde der medfølger, når kravene til bæredygtighedsrapporten ændres fra at være simple krav implementeret i ÅRL, til at være meget komplekse og omfattende krav efter CSRD og de kommende bæredygtighedsrapporteringsstandards, ESRS. De nye krav er ikke begrænset til kun at påvirke virksomhederne, men revisorerne bliver også påvirket. Dette skyldes, at revisorerne får en helt ny opgave, der skal løses, hvilket både gælder erklæring på bæredygtighedsrapporten, men da flere virksomheder derudover anvender revisor i forbindelse med rådgivning, kan der argumenteres for, at revisor også bliver sparringspartner når bæredygtighedsrapporten skal udarbejdes. I et interview med partner og statsautoriseret revisor i et af Danmarks fem største revisionsfirmaer, M.M., blev udfordring vedrørende de ændrede krav også tydeliggjort:

”Jamen jeg tror, at der er store udfordringer, specielt hvis det skal rapporteres inden for de næste to til tre år. For det første, så er virksomheden, de ikke gearet til det. Også fordi, det kan godt være, at direktivet er kommet, men der er ikke kommet nogle vejledninger til, hvad det rent faktisk er, at man skal måle på det blandt andet.” (M.M., Interview, 05.04.2023)

På baggrund af dette citat, kan det ses, at der i praksis opstår bekymring grundet de meget omfattende ændringer, der kommer i forbindelse med det nye direktiv, både fra virksomhedens perspektiv og fra revisorernes. Til dette udtaler M.M.:

”...jeg tror bare, det kommer til at kræve mere, end hvad man lige går og regner med. Og det kommer til at kræve mere både af dem, der skal erklære sig om det, men også blandt dem, de virksomheder, der skal præsentere det og opføre det.” (M.M., Interview, 05.04.2023)

For at kunne forstå hvorfor denne bekymring opstår, sammenlignes de to direktiver med hinanden, hvorefter de kommende ændringer belyses, samt hvor det har betydning for lige netop det område som afhandlingen beskæftiger sig med, som er revisors erklæring på bæredygtighedsrapporten.

NFRD stiller simple krav til selve rapporteringen, hvilket, som tidligere nævnt, for nuværende er inkorporeret i ÅRL under §§ 99a og 99b. Derudover er der tilføjet to yderligere paragraffer i national, dansk ret under §§ 99c og 99d. Kravene indebærer blandt andet, at der skal redegøres for politikker, hvis sådanne er udarbejdet, og der skal være en begrundelse for, hvorfor sådanne politikker ikke er udarbejdet, hvis dette modsætningsvis er tilfældet for virksomheden. Dette betyder således, at virksomhederne ikke kræves at skulle have en politik omhandlende blandt andet samfundsansvar og fordeling af køn i ledelsen. Modsætningsvis stilles der efter implementeringen af det nye direktiv, CSRD, langt flere krav og der vil i forbindelse med direktivet komme 12 nye bæredygtighedsrapporteringsstandarder, herefter ESRS, der stiller krav til rapportering om miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold for virksomhederne. Dette betyder således, at CSRD gennem direktivet definerer, hvad virksomhederne skal rapportere på og ESRS bidrager med konkrete standarder til, hvordan selve rapporteringen skal foregå. Denne omfattende tilføjelse, alene i indholdet, stiller store krav til revisor, da revisor med dennes revisionsteam nu skal holdes ajour med endnu mere lovgivning, herunder CSRD’et og ESRS. Dette kommer derudover til udtryk under interviewet med M.M., som udtaler:

”Det er jo endnu et krav. Det er endnu et regelsæt. Endnu en mulighed for at stange bøder ud. Der må jo følge nogle sanktioner med. Det er jo bare lag på lag på lag. Og de lag bliver jo store nok inden for de områder, vi allerede sidder med.” (M.M., Interview, 05.04.2023)

Til dette kan det argumenteres for, at revisorerne i praksis belastes af, at kravene der stilles til virksomhedernes rapportering og revisorerne erklæring herpå, konstant er under udvikling. Derfor skal revisorerne altid forholde sig til ændringer og tilføjelser. Da dette er en meget omfattende tilføjelse, kan der argumenteres for, at det er en stor belastning for revisorerne, der i forvejen er i en presset branche. Dette øgede pres på revisorerne vil blive belyst yderligere i underspørgsmål 5.

Til trods for, at det nye CSRD er en omfattende ændring i praksis, er årsagen til implementeringen af det nye direktiv ikke uden betydning. Årsagen er at finde i indledningen til CSRD, artikel 4, hvor kommissionen således skriver:

”... the Council stressed the importance of reliable, comparable and relevant information on sustainability risks, opportunities and impacts, and called on the Commission to consider the development of a European non-financial reporting standard.” (Directive (EU) 2022/2464, artikel 4).

Med dette understreges det nu, at der er behov for flere krav til bæredygtighedsrapportering end de to artikler under NFRD. På baggrund af dette blev CSRD vedtaget og de mange og omfattende tilføjelser til det nye direktiv har direkte indvirkning på revisors arbejde og stiller højere krav til revisors kompetencer.

Under CSRD er det oplistet, hvilke tilføjelser til 2013/34/EU (NFRD), der vil være i forbindelse med de nye krav. Til artikel 19a, er der udover at være tilføjet en række virksomheder, som nu også er underlagt samme, strammere regler også oplistet, hvad rapporten skal indeholde. Disse informationer er i modsætning til NFRD, meget mere detaljerede og omfattende og kræver mere klare beskrivelser af blandt andet virksomhedens forretningsmodel, strategi, bæredygtighedsrelaterede målsætninger samt bæredygtighedsrelaterede politikker (Directive (EU) 2022/2464, 2022, p. 28 ff.). Derudover er begrebet dobbelt væsentlighed blevet et meget centralt begreb i forbindelse med CSRD. Med dette kræves der, at virksomhederne både skal redegøre for de bæredygtighedsrelaterede problematikker, som opstår i forbindelse med finansielle risici, og den påvirkning som virksomheden har på mennesker og miljøet (Diolas & Rogdaki, 2023, p. 28). En anden tilføjelse, er tilføjelsen til den tidligere artikel 20, hvor den tidligere artikel bliver erstattet med en ny, hvori det fremgår, at rapportering vedrørende fordelingen af køn i virksomhedens administration-, ledelses- og

tilsynsorganer skal fremgå (Directive (EU) 2022/2464, 2022, p. 32). Af CSRD fremgår det også, at der tilføjes en helt ny artikel, artikel 29b, som stiller krav til, at de omfattede virksomheder skal følge en række bæredygtighedsrapporteringsstandarder, ESRS, som specificerer, hvilke informationer virksomhederne skal rapportere om samt en eventuel struktur herpå (Directive (EU) 2022/2464, 2022, p. 36). Under CSRD er også et kapitel vedrørende elektronisk rapportering vedtaget. Dette indgår under artikel 29d og stiller krav til, hvor rapporten skal kunne findes og hvilket format den skal udgives i. Under NFRD var der ikke tidligere stillet krav til, at rapporten skulle udarbejdes elektronisk, men efter de nye regler i det nye direktiv, skal de omfattede virksomheder udarbejde ledelsesrapporten i elektronisk format, hvor bæredygtighedsrapporten skal markeres, således den er let tilgængelig (Directive (EU) 2022/2464, 2022, p. 40).

Det i direktivet 2013/34/EU, kapitel 8 erstattes efter CSRD med en ny overskrift, hvor det tydeliggøres, at der stilles krav til en erklæring på bæredygtighedsrapporten. I de nugældende regler efter NFRD og ÅRL er det således sådan, at revisor ikke skal lave en revision eller anden type erklæring på indholdet af denne redegørelse, men blot sikre sig, at den er udarbejdet. På baggrund af disse meget forsimplede regler, kan der sættes spørgsmålstegn ved, om dette ville give anledning til, at en række virksomheder har udnyttet denne type redegørelse til at få virksomheden til at fremstå bedre i et bæredygtighedsmæssigt henseende, end hvad realiteten egentlig er, hvilket omtales greenwashing. Derudover kan der, som det blev beskrevet indledningsvist, argumenteres for, at bæredygtighedsrelaterede informationer bliver mere anvendte af interessenterne, især grundet ønsket om bæredygtige investeringer, hvorfor en form for sikkerhed af en uafhængig part, vil være med til at styrke tilliden mellem brugerne og virksomheden. Dermed antages der, at der er interesse for området, og at der ligesom ved den finansielle rapport, er interesse i at sikre, at den information virksomheden giver videre til offentligheden er retvisende, og kan anvendes til at foretage sådanne investeringer. I CSRD fremgår det, at medlemslandene kan lade en statsautoriseret revisor eller et revisionsfirma, som ikke er den samme som den, der er ansvarlig for den finansielle årsrapport, stå for at erklære sig på bæredygtighedsrapporten. Derudover kan medlemslandene også tillade at en anden erklæringsudbyder kan udtrykke en konklusion på bæredygtighedsrapporten. Dog skal der i den forbindelse være opsyn fra en revisionskomité eller anden dedikeret komité, som sikrer sig, at denne selvstændige erklæringsudbyder udarbejder en erklæring i overensstemmelse med gældende regler (Directive (EU) 2022/2464, 2022, p. 41 f.). Dette vil i så fald være en attestationsopgave, som nævnt i underspørgsmål 2, og vil medføre, at en anden end revisor måler og vurderer

erklæringsemnet. Denne mulighed for at lade en anden end revisor udarbejde erklæringen diskuteres yderligere i underspørgsmål 5.

Ovenstående er blot nogle af de punkter, hvor der sker tilføjelser til kravene vedrørende bæredygtighedsrapporteringen. Udover at der sker flere, mere omfattende tilføjelser til CSRD, er en af udfordringerne i forbindelse med de nye krav til rapporteringen, at virksomhederne nu skal følge en række nye bæredygtighedsrapporteringsstandarter, der skal implementeres. Dette omfatter de 12 ESRS-standarter samt to nye IFRS-standarter, IFRS S1 og S2, som medfører store, omfattende ændringer til indholdet af rapporten, og det bliver dermed meget mere omfattende for revisor at skulle kontrollere og finde revisionsbevis på rapporten, som skal danne grundlaget for udtalelsen om denne, end det tidligere er set. Dette skyldes blandt andet, at der er meget lovgivning revisor skal være bekendt med, og flere punkter i bæredygtighedsrapporten som revisor skal eftertjekke, og hvor revisor skal have kompetencerne til at kunne indsamle det nødvendige revisionsbevis, som revisor kan basere sin konklusion på. Standarderne er endnu ikke endeligt vedtaget, hvorfor omfanget af disse endnu ikke er kendt. På baggrund af det udkast der indtil videre er lavet, forventes det dog, at revisor bliver udfordret på omfanget af de nye krav, samt at en del af indholdet er områder, hvor revisor ikke har erfaring eller hvor revisor ikke tidligere har været vant til at skulle udtale sig om. For at illustrere dette, ses det blandt andet, at M.M. udtaler følgende:

”... det ligger også så mile vidt fra, hvad vi er vant til at gøre. ... Men de første par år bliver det nok ikke prangende det, der bliver leveret eller det, der bliver gennemgået, er min sådan umiddelbare tanke. Altså jeg tror ikke, vi er gearet med den baggrund, vi har nu i hvert fald til det.”
(M.M., Interview, 05.04.2023)

Derudover kan de nye omfattende krav også medføre en diskussion af, om revisionsfirmaerne har ressourcerne til at kunne varetage denne opgave. FSR har tidligere udtalt, at der mangler statsautoriserede revisorer, hvorfor det har været nødvendigt at lave tiltag, herunder at ændre revisoreksamen, med henblik på at få flere statsautoriserede revisorer i branchen (Hesselby, 2022). Denne problemstilling diskuteres yderligere i udfordring nummer 5.

På baggrund af ovenstående analyse og diskussion vedrørende udfordringen med implementeringen af det nye direktiv, sammenligningen af denne i forhold til den lovgivning der følges nu og de

omfattende krav revisor fremadrettet skal være ajour med, er det relevant at undersøge, hvilken erklæringstype det nye direktiv egentlig kræver, at revisor skal afgive. Derudover er det relevant at undersøge om det efter ordlyden samt M.M. og Thomas' holdninger, overhovedet er revisor der skal eller bør afgive en erklæring på bæredygtighedsrapporten, eller om det eksempelvis skal være en ekspert, der afgiver denne type erklæring.

4.1.2 Udfordring 2: Udarbejdelsen af en erklæringsstandard specielt til bæredygtighedsrapportering
Som nævnt, bliver der i takt med implementeringen af CSRD, fastsat flere og mere omfattende krav til den bæredygtighedsrapport som virksomhederne nu skal udarbejde og offentliggøre. I den forbindelse kræves det nu også, at revisor afgiver en erklæring med en grad af sikkerhed på rapporten, hvilket er med til at skabe tillid mellem den rapporterende virksomhed og brugeren af rapporten. En udfordring i forbindelse med implementeringen af det nye direktiv og det nye krav om en erklæring på bæredygtighedsrapporten, er hvilken erklæringsstandard der skal anvendes på bæredygtighedsrapporten. I nedenstående afsnit vil der analyseres på, hvorfor en ny erklæringsstandard kræves. Derudover vil der analyseres på den erklæringsstandard, der er under udarbejdelse, samt hvilke udfordringer der kan opstå i forbindelse med denne, som IAASB, der udarbejder standarden, bør være opmærksom på. Herudover vil det diskuteres, hvorvidt bæredygtighedsrapporten med en selvstændig erklæring bør afgives separat fra den finansielle rapport, eller om det hele bør samles i en årsrapport.

For at sikre sig, at der kommer nogle klare standarder for, hvordan en erklæring på bæredygtighedsrapporten skal afgives, må det formodes, at der kommer en ny erklæringsstandard, der henvender sig til erklæring på bæredygtighedsrapporten. I CSRD under artikel 13 i den indledende tekst fremgår det at:

“Accordingly, there is a clear need for a robust and affordable reporting framework that is accompanied by effective auditing practices to ensure the reliability of data and avoid greenwashing and double counting.” (Directive (EU) 2022/2464, artikel 13).

Som det fremgår af ovenstående citat, er det vigtigt, at der udarbejdes en konkret standard, som kan anvendes til udarbejdelsen af erklæring på bæredygtighedsrapporten, for dermed at styrke brugernes tillid til rapporten og derudover undgå greenwashing.

Med implementeringen af det nye direktiv, CSRD, er der derfor overvejelser i forbindelse med, hvordan en kommende erklæringsstandard på bæredygtighedsrapporten, konkret vil se ud. Der kan i afhandlingen argumenteres for, at dette er en udfordring der opstår, da direktivet stadig er så nyt, at ikke alle praktiske ting er på plads.

For at få mere indsigt i, hvordan det forventes at erklæringen skal udarbejdes, sammenlignes de forskellige erklæringstyper i nedenstående afsnit, hvorefter afhandlingen vil inddrage det igangværende arbejde i forbindelse med den nye erklæringsstandard. Dette vil lede op til en diskussion af, hvor der bør være fokus, og hvilke elementer det er vigtigt at have in mente grundet de mange udfordringer vedrørende implementeringen af det nye direktiv.

Som nævnt skal bæredygtighedsrapporten til en start indeholde en erklæring med begrænset sikkerhed og senere høj grad af sikkerhed, men det er endnu ikke konkret udspecificeret, hvordan dette helt præcis skal foregå, og hvad kravene til revisor bliver. Derfor udarbejdes denne analyse på baggrund af, hvad der på nuværende tidspunkt fremgår af CSRD, de forskellige erklæringstyper og interviews med M.M. og Thomas. Derfor giver denne analyse også blot et nutidsbillede af, hvordan kravene er nu, samt hvilke forventninger der er til den nye erklæringsstandard på tidspunktet for denne afhandlings udarbejdelse.

Som nævnt i redegørelsen findes der en række forskellige erklæringstyper, som er relevante i forbindelse med bæredygtighedsrapporten. Dette indebærer erklæringer om udvidet gennemgang eller erklæring om review efter ISRE 2400, erklæring med høj grad af sikkerhed efter ISA eller andre erklæringer med sikkerhed end review eller revision af historisk finansielle oplysninger efter ISAE 3000.

Tages der først og fremmest udgangspunkt i det første der kræves af direktivet, som er en erklæring med begrænset sikkerhed, er det muligt, først og fremmest, at udarbejde erklæringen efter ISRE 2400 gennem et review eller en udvidet gennemgang. Hvis dette er tilfældet, er det umiddelbart mest nærliggende at overveje review som erklæringstype, da en udvidet gennemgang, som nævnt, er en speciel dansk erklæringstype og da kravene til bæredygtighedsrapportering er på EU-niveau, må det antages, at denne erklæringstype ikke vil være relevant for bæredygtighedsrapporten foreløbig. Såfremt det bliver muligt for de enkelte medlemslande at forme egne erklæringsstandards på

baggrund af, hvad der kræves af EU, er det en mulighed, at en udvidet gennemgang kan blive aktuel i national, dansk ret, men for nuværende afgrænses der fra yderligere at undersøge udvidet gennemgang som erklæringstype.

Tages der i stedet udgangspunkt i, at det vedtages, at erklæringen skal afgives som et review, er det en statsautoriseret revisor, der skal gennemgå og indsamle tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, for på baggrund af dette, at kunne konkludere på rapporten. Dette kan give udfordringer og anledning til at sætte spørgsmålstejn ved, om revisors kompetencer er tilstrækkelige til at kunne foretage et sådan review og selv foretage de nødvendige handlinger for at indsamle tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Disse udfordringer til de egentlige handlinger samt til revisor kompetencer, vil diskuteres yderligere i afsnit under udfordring nummer 3.

I et review er det, som nævnt i redegørelsen, hele rapporten, der skal afgives en erklæring på, og ikke hver enkelt post eller emne, hvorfor denne erklæringstype også kun giver begrænset sikkerhed fremfor ved en revision. Derfor må det formodes, at såfremt der kommer en standard, som omfatter, at der skal afgives et review, vil det være bæredygtighedsrapporten som helhed revisor eftertjekker og erklærer sig på. En måde hvorpå udfordringen vedrørende, hvorvidt revisor har de nødvendige kompetencer og faglighed til at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten og give begrænset sikkerhed på informationer i rapporten, kan imødekommes, er ved at der anvendes en ekspert i forbindelse med afgivelsen af erklæringen. ISRE 2400, artikel 55 foreskriver, at revisor under udførelsen af reviewet kan gøre brug af arbejde udført af andre end revisor selv, herunder en ekspert i områder, som er relevant for reviewet. I denne sammenhæng kan det blandt andet være en ekspert med ekspertise indenfor CO2 udledning, som vil være relevant for bæredygtighedsrapporten. Det er revisor selv, der ved sammensætning af sit revisionsteam vurderer om der skal anvendes en ekspert, hvilken ekspert, der skal anvendes samt om det er en intern eller en ekstern ekspert. Hvis revisor anvender arbejde udført af en ekspert, er der derudover nogle skridt revisor skal tage for at sikre, at eksperten overholder etiske regler, samt at ekspertens arbejde rent faktisk kan anvendes som grundlag for den konklusion revisor afgiver. Til trods for, at det er nærliggende at anvende denne erklæringstype på bæredygtighedsrapporten, anvendes ISRE 2400 som udgangspunkt ved review af historisk finansielle oplysninger. Derfor er denne erklæring udformet med henblik på at lave et review af den finansielle rapport, hvorfor det kan diskuteres, hvorvidt det er fuldstændig overførbart at anvende denne erklæringstype på bæredygtighedsrapporten. Til sammenligning er der også revision efter ISA som erklæringstype. Som tidligere nævnt, bliver kravet til erklæring på bæredygtighedsrapporten, skærpet på et senere tidspunkt til at skulle omfatte, at en statsautoriseret

revisor skal afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed fremfor begrænset sikkerhed. Her vil det være nærliggende at forvente, at der foretages en revisionen samt afgives en erklæringen efter ISA. ISA standarderne er udarbejdet med henblik på at fastsætte kravene til udførsel af revision af finansielle oplysninger, ligesom ISRE fastsætter standarderne til review af finansielle oplysninger. I forbindelse med ISA er det også muligt, ligesom ved reviewerklæringer, at revisor anvender arbejde udført af enten eksterne eller interne eksperter. Standarderne i forbindelse med anvendelsen af en sådan ekspert er anført i ISA 620, hvori der derudover i artikel A14-A20 er en række krav til kvalitetsstyring af disse eksperter. Dette omfatter eksempelvis kravet til, at revisor skal sikre, at den revisorudpeget ekspert har de fornødne kompetencer, færdigheder og objektivitet. Som udgangspunkt, forventes det i forbindelse med erklæring på bæredygtighedsrapporten, at der ikke vil henvises til at udarbejde en erklæring efter ISA, da bæredygtighedsrapporten ikke er finansielle oplysninger, men derimod ikke-finansielle oplysninger. Til trods for dette, kan både ISRE 2400 og ISA anvendes som inspiration til udarbejdelsen af en kommende erklæringsstandard på bæredygtighedsrapporten, hvilket derudover er årsagen til, at disse to erklæringstyper anvendes i denne afhandling.

Til erklæringer på ikke-finansielle oplysninger, anvendes i stedet den tidligere nævnte standard ISAE 3000. I forbindelse med ISAE, er der udarbejdet standarder specialiseret til enkelte rapporter, eksempelvis ISAE 3410 om erklæringsopgaver med sikkerhed om opgørelser af drivhusgasser. I forbindelse med ikke-obligatorisk erklæring på bæredygtighedsrapporten indtil nu, viser en undersøgelse af IFAC, at 94 pct. af de 1400 adspurgte virksomheder, i dag anvender ISAE 3000 til at udarbejde en erklæring på bæredygtighedsrelaterede informationer (Diolas & Rogdaki, 2023, p. 13). En ISAE 3000 erklæringer giver, som nævnt i redegørelsen, mulighed for at afgive en erklæring med begrænset sikkerhed eller høj grad af sikkerhed på andet end historisk finansielle oplysninger, hvorfor denne erklæringstype er mere passende at anvende på bæredygtighedsrelaterede informationer en ISRE 2400 eller ISA. Hvad der afgør, hvilken sikkerhedsgrad der er på erklæringen efter ISAE 3000, er de handlinger der foretages. Ligesom ved review og revision af finansielle regnskaber, er der under ISAE 3000 standarden, en opgaveaccept, en udførelse og slutteligt udformningen af en konklusion. Under udførelsen af erklæring med begrænset eller høj grad af sikkerhed efter ISAE 3000, vil det ligeledes være muligt for revisor at inddrage interne og eksterne eksperter, hvor revisor finder dette relevant. ISAE 3000 bruges i høj grad, når den nye standard vedrørende erklæring på

bæredygtighedsrapporten skal udarbejdes, da denne som nævnt, allerede anvendes på bæredygtighedsrelaterede informationer i dag.

Arbejdet med udformningen af den nye standard til erklæring på bæredygtighedsrapporten er stadig i gang, og efter Thomas, er det næste skridt at få færdiggjort den nye erklæringen, som vil gå under navnet, ISSA 5000. ISSA står for International Standard on Sustainability Assurance og vil omfatte de generelle krav til erklæring på bæredygtighedsrapporten. I forbindelse med den nye erklæringsstandard er det målet at lave en standard, der kan anvendes på tværs af forskellige bæredygtighedsemner, således at ISSA 5000 kan være en overordnet standard som det ses i ISAE 3000. ISSA er ikke færdigudarbejdet, men IAASB har udarbejdet og godkendt et projektforslag vedrørende ISSA 5000 (IAASB, n.d.-a). Ifølge IAASB vil den nye standard bygge på allerede eksisterende standarder som ISAE 3000 og ISAE 3410 (IAASB, n.d.-b).

Ved udarbejdelsen af standarden, er intentionen at standarden skal være tilpasset de informationer som CSRD kræver skal indgå i bæredygtighedsrapporten og den skal derudover kunne anvendes af både statsautoriserede revisorer og andre erklæringsgivere (IAASB, n.d.-b). Standarden skal derudover være en overordnet standard, som omfatter både erklæringer med begrænset og høj grad af sikkerhed. En udfordring, der kan opstå i forbindelse med at lave en overordnet standard, som både skal være gældende på erklæringer med begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed er, at der kan opstå forvirring blandt revisorerne, vedrørende hvornår den ønskede sikkerhedsgrad er opnået og hvilke handlinger der skal foretages. Her må det dog forventes, at revisorerne har en del erfaring at kunne trække på, og at IAASB i forbindelse med udarbejdelsen af erklæringsstandarden, vil have en mulig forvirring vedrørende begrænset og høj grad af sikkerhed in mente. Dette bakkes op af et møde i IAASB's Consultative Advisory Group, CAG, der blev afholdt i marts 2023, hvor det var muligt for de deltagende repræsentanter at kommentere på det foreløbige arbejde. Her blev der diskuteret, hvorvidt det ville være forvirrende og mindre praktisk, at standarden både skal inkludere begrænset og høj grad af sikkerhed. Planen for dette, er ifølge IAASB, at det tydeligt i standarden skal fremgå med et L (limited) og R (reasonable), således det vil blive overskueligt for brugeren af erklæringsstandard at kunne adskille de to sikkerhedsgrader (IAASB Consultative Advisory Group (CAG), 2023, p. 4).

I forbindelse med udarbejdelsen af ISSA 5000 har IAASB derudover lavet en oversigt over den anvendte tilgang ved udarbejdelsen af den nye erklæringstype, hvor IAASB har opstillet en oversigt over, hvilke handlinger der skal foretages, hvilke af disse handlinger, der var handlet på inden et møde vedrørende den nye standard, som blev afholdt i september 2022, og hvad der yderligere skal gøres. Sustainability Assurance Working Group (SAWG) har i den forbindelse, blandt andet undersøgt, hvilke krav og andet materiale fra ISAE 3000 og ISAE 3410, der kan anvendes i ISSA 5000. Derudover har SAWG undersøgt, hvilke ISA'er der kan anvendes i den nye standard og om ISA'erne møder de kriterier som SAWG har opstillet for at kunne anvende ISA'erne på ISSA 5000. Ønsket om at anvende ISA'erne skyldes, at der er områder som ikke dækkes af ISAE 3000 eller ISAE 3410, på et så dybt niveau som ønsket (IAASB, 2022, p. 4). Dette stemmer overens med den i afhandlingen førømtalte mulighed for at anvende ISA som inspiration til at udforme en erklæringsstandard på bæredygtighedsrapporten, da den nye rapport på baggrund af de nye, omfattende krav under CSRD, kan sidestilles mere og mere med den finansielle rapport, hvorfor kravene til erklæringsstandarden også bør være mere omfattende. Dette er især relevant, hvor bæredygtighedsrapporten kræves at indeholde en erklæring med høj grad af sikkerhed. Eksempelvis fremgår det af rapporten, at ISA 220, 230, 250, 260 og mange flere, både er relevante for udarbejdelsen af ISSA 5000 og derudover er mere specificeret end ISAE 3000 og ISAE 3410, hvorfor det overvejes om disse skal anvendes til udarbejdelsen af ISSA 5000 (IAASB, 2022, p. 6 ff.).

En anden udfordring, der kan opstå i forbindelse med erklæring på bæredygtighedsrapporten og noget som IAASB i udarbejdelsen af ISSA 5000 kan overveje at handle på, er udfordringen vedrørende skøn og fremtidsudsigter. Under NFRD og ÅRL, hvor revisor blot skal sikre sig, at der er afgivet oplysninger om blandt andet samfundsansvar, skal revisor udelukkende forholde sig til historiske tal, oplysninger og begivenheder. Dette er et område som adskiller sig fra, hvordan revisor udtaler sig om ledelsesberetningen og redegørelsen for samfundsansvar nu, og under interviewet med Thomas blev denne udfordring italesat:

"Altså det som man er mest bekymret for, det er det der med, at man også skal erklære sig om noget, der sker ude i fremtiden" (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Som det fremgår af citatet, kræver CSRD nu også, at revisor skal erklære sig om noget, som endnu ikke er sket. Netop dette var også et af de forslag, som EFRAG mente skulle tage del i de nye krav til

bæredygtighedsrapporten, hvilket derefter er blevet vedtaget. Dette kan der være mange udfordringer forbundet med, da forventninger til fremtiden er svære at udtale sig om, da der hele tiden sker begivenheder, som kan medføre, at virksomhedens fremtidsforventninger ikke længere er relevante eller tilstrækkelige. Det samme gælder for de områder, der er skønsbaseret, da dette heller ikke udelukkende kan baseres på historiske oplysninger. Dette er eksempelvis set med coronakrisen eller krigen i Ukraine, hvilket er begivenheder, som har medført, at virksomheders forventninger og skøn har vist sig ikke at være korrekte, og derfor skulle revurderes.

Derudover skal revisor sikre sig, at virksomheden ikke rapporterer noget i den hensigt at fremstille sig selv bedre, hvorfor revisor skal være opmærksom på, at greenwashing undgås eller opdages. Der kan argumenteres for, at de nu mere omfattende krav vil medføre, at virksomhederne ikke har samme incitament og mulighed for at indarbejde greenwashing i rapporten, men ligesom ved fejlinformation i et finansielt regnskab, vurderes det, at det ikke er muligt helt at undgå greenwashing eller anden fejlinformation. Derudover kan der argumenteres for, at greenwashing er at sidestille med besvigelser i den finansielle rapport, da det er en måde at mislede regnskabsbrugerne på. Derfor kan IAASB i forbindelse med udarbejdelsen af ISSA 5000 overveje, om der bør være et større fokus på netop greenwashing, til trods for at bæredygtighedsrapporten netop bør mindske fremkomsten af dette. Dette kan gøres ved at udarbejde standarder i ISSA 5000, der omfatter revisors ansvar i forbindelse med greenwashing, med inspiration i ISA 240 omhandlende revisor ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet. Da en revision efter ISA sigter at give høj grad af sikkerhed, kan det derudover overvejes, om dette bør være mere fremtrædende i ISSA 5000 i takt med, at sikkerhedsgraden øges og der kræves høj grad af sikkerhed på bæredygtighedsrapporten. Til trods for ovenstående, kan det forventes, at greenwashing vil være mere fremtrædende i begyndelsen efter implementeringen af CSRD. Dette skyldes både, at sikkerhedsgraden først er begrænset og senere bliver med høj grad af sikkerhed, men derudover skal både virksomhederne og revisorerne lære af navigere i de nye krav. På baggrund af dette, kan der argumenteres for, at dette vil have betydning for tilliden til revisorerne, da der kan opstå tilfælde, hvor greenwashing ikke er blevet opdaget, eller hvor revisor har udarbejdet en fejlagtig konklusion. Dette kan medføre, at der opstår en forventningskløft mellem revisor og regnskabsbruger, da der kan argumenteres for, at det ikke ligger naturligt, at det er revisor, som besidder kompetencerne til at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporten.

For at imødekomme dette, kan der dog argumenteres for at udarbejdelsen af den nye erklæringsstandard vil øge tilliden mellem revisor og regnskabsbruger, da det skaber troværdighed, at erklæringen af afgivet på baggrund af fastsatte standarder. Derudover vil en erklæringsstandard medføre, at erklæringen på bæredygtighedsrapporterne kan sammenlignes på tværs af virksomheder, hvilket har været et af formålene med at implementere disse nye krav efter CSRD.

Da ISSA 5000 endnu ikke er færdigudarbejdet, er det endnu uklart, hvordan standarden helt konkret udformes. Ifølge ISSAB forventes det, at standarden vil være udarbejdet og færdig i 2024, således den er klar til tidspunktet for de nye kravs ikrafttræden og når erklæringen skal afgives første gang med begrænset sikkerhed i 2025, for regnskabsåret 2024 (IAASB, 2023).

En udfordring i forbindelse med erklæring på bæredygtighedsrapporten og som ISSA 5000 skal tage højde for, er hvorvidt der skal laves en samlet erklæring på bæredygtighedsrapporten og den finansielle rapport, eller om der skal afgives to separate erklæringer. Dette afhænger også af, om det bestemmes, at rapporterne skal afgives samlet eller hver for sig, om det skal være samme revisor der erklærer sig på begge rapporter eller om det skal være to forskellige erklæringsudbydere, herunder en finansiell revisor og en bæredygtighedsrevisor, eller en finansiell revisor og en helt anden erklæringsudbyder, eksempelvis en ekspert. Fælles for alle muligheder er, at der er udfordringer ved alle scenarier.

Tages der først og fremmest udgangspunkt i, at erklæringen afgives separat, må det forventes, at der også skal to separate erklæringer herpå. Dette kan både udarbejdes af samme revisor, men kan også afgives på en sådan måde, at det er to forskellige revisorer, der afgiver erklæringen og endda, at det er en anden end en revisor, der afgiver erklæringen på bæredygtighedsrapporten. Hvorvidt bæredygtighedsrapporten er så omfattende og af så stor betydning for virksomheden og derudover den finansielle rapport, at den bør afgives separat og af en anden end den finansielle revisor, er et område hvor der er uenighed blandt forskellige personer i branchen. Dette ses blandt andet i interviewene med M.M. og Thomas, som har hver sine holdninger til, om rapporterne skal afgives af samme revisor og om den skal afgives separat eller sammen.

Ifølge Thomas påvirkes indholdet af de to rapporter hinanden og den valgte revisor bør derfor erklære sig om begge rapporter:

”... den måde som klima påvirker virksomheden på, påvirker jo også virksomhedens tal. ... Så derfor giver det meget mere mening, at du har den samme revisor på begge de to rapporteringer, fordi de hænger sammen. Og det er jo også sådan jeg tænker, at det skal være.” (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

I modsætning til dette mener M.M., at rapporterne bør være adskilt fra hinanden, og at det muligvis skal være en anden end den finansielle revisor, der skal erklære sig på bæredygtighedsrapporten:

”Og jeg tror også, at man har været bedre stillet med at få nogle andre end de finansielle revisorer, til at skulle skrive under på den her bæredygtighedsrapport. ... Og på den måde, kunne det jo nok være hensigtsmæssigt nok, at det ligesom er to forskellige rapporteringer ... hvis det kunne være en ingeniør, eller en anden, der kunne skrive under på det her også.”
(M.M., Interview, 05.04.2023).

Såfremt det bliver som M.M. ser som det mest optimale, at en anden erklæringsudbyder end den finansielle revisor erklærer sig på bæredygtighedsrapporten, ville en attestationsopgave efter ISAE 3000 være erklæringsstandarden, som følges. Denne er dog endnu ikke specificeret til at alene at kunne fastsætte standarderne for erklæringer på bæredygtighedsrapporten, hvorfor denne kunne stille overordnede krav, og der kan argumenteres for, at en speciel erklæringsstandard til netop denne type erklæring vil være relevant, herunder ISSA 5000. Uenigheden vedrørende om rapporterne skal holdes adskilt kommer sig af, at direktivet ikke stiller krav til hvorvidt den finansielle rapport og bæredygtighedsrapporten skal afgives sammen eller separat. Efter CSRD er der ikke fastsat en egentlig bestemmelse for netop dette, men efter CSRD, artikel 71, skal revisorerne afgive en revisionspåtegning med resultaterne af erklæringen på bæredygtighedsrapporteringen. Derudover fremgår det af samme artikel, at såfremt det er den samme revisor som også udfører den lovpligtige revision på årsregnskabet og bæredygtighedsrapporten, bør det være muligt at samle dette i en revisionspåtegning. Derved må det forventes, at de enkelte medlemslande på baggrund af de fastsatte krav, kan afgøre hvordan rapporten skal afgives, og om det er den samme revisor, der skal stå for at afgive erklæringen på begge. Hvis rapporten skal afgives under samme årsrapport som den finansielle rapport, kan dette også medføre at der opstår udfordringer i forbindelse med, hvordan konklusionen skal afgives. Dette skyldes, at der i så fald skal være klare standarder for, hvordan en henholdsvis umodificeret og modificeret konklusion afgives i det tilfælde, hvor eksempelvis den finansielle

rapport vurderes at være retvisende og uden risiko for væsentlig fejlinformation, men at det for revisor ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på bæredygtighedsrapporten, hvorfor konklusionen på denne skal modificeres.

Ovenstående problemstilling vedrørende hvorvidt rapporten samt erklæringen herpå, afgives som en integreret del af årsrapporten eller separat, samt af samme revisor eller af en anden erklæringsudbyder, påvirkes yderligere af, hvorvidt det vurderes, om revisor har eller kan opnå tilstrækkelige kompetencer til at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten, hvilket vil diskuteres yderligere i afsnittet under udfordring nummer 3 og 4.

4.2 Underspørgsmål 5: Er revisors kompetencer tilstrækkelige til at erklære sig på bæredygtighedsrapporten?

Som det fremgår af ovenstående to udfordringer, er en vigtig overvejelse at gøre sig i forbindelse med revisors udarbejdelse af erklæring på bæredygtighedsrapporten, om hvorvidt revisors kompetencer er tilstrækkelige til at løfte denne opgave. Dette vil analyseres og diskuteres i nedenstående tre afsnit, som vil omfatte tre udfordringer, der henvender sig til revisor og dennes kompetencer. Først vil analysen undersøge revisors kompetencer i forbindelse med selve udførelsen, herunder indsamling af revisionsbevis og vurdering af dette. Derudover vil analysen undersøge den uddannelse, der på baggrund af kravene fra CSRD er foreslået indtil videre. Slutteligt vil det undersøges, hvorvidt det overhovedet bør være en statsautoriseret revisor, der afgiver erklæringen da branchen i forvejen i presset.

4.2.1 Udfordring 3: Revisors kompetencer ifm. Fastsættelse af væsentlighedsniveau og indsamling samt vurdering af revisionsbevis

En tredje udfordring i forbindelse med det nye direktiv, er at der grundet de mange nye krav og den nu mere omfattende rapport, er væsentlig mere som revisor i forbindelse med bæredygtighedsrapporten skal eftertjekke og indsamle bevis for end der tidligere har været. De skærpede krav til en erklæring med sikkerhed har betydning for mængden af det arbejde samt revisionsbevis som kræves efter CSRD, kontra hvad der var krævet tidligere efter NFRD og ÅRL.

I forbindelse med udførelsen af selve handlingerne for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, kan revisor blive udfordret, hvilket især kan ses i takt med at sikkerhedsgraden på erklæringen øges, da dette betyder, at der skal indhentes mere bevis og dermed foretages flere handlinger. En af udfordringerne i forbindelse med udførelsen og indsamlingen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis omfatter udfordringer ved fastsættelsen af væsentlighedsniveauet, revisionshandling samt ved udformningen af konklusionen på baggrund af det opnåede revisionsbevis.

Uanset om det skal afgives en erklæring med begrænset sikkerhed gennem et review eller høj grad af sikkerhed gennem en revision, skal der fastsættes et væsentlighedsniveau. Væsentlighedsniveauet anvendes når revisor skal vurdere, hvilke faktorer der kan påvirke regnskabsbrugernes beslutninger. Da der endnu ikke er udfærdiget en erklæringsstandard på bæredygtighedsrapporten, er det svært at vide, hvordan det forventes, at revisor fastsætter et sådant væsentlighedsniveau, og om der skal tages højde for andre elementer end i den finansielle revision. I afhandlingen tages der i stedet

udgangspunkt i de tidligere nævnte standarder, ISRE 2400, ISA og ISAE 3000, som anfører, at væsentlighedsniveauet skal baseres på revisors faglige vurdering og påvirkes af de tiltænkte regnskabsbrugeres behov. Væsentlighedsniveauet anvendes ved planlægning og udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed og anvendes til at tage stilling til, hvilke områder der skal indsamles bevis for, samt hvorvidt der vurderes at være væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet. ISA 320 er standarden for væsentlighed ved planlægning og udførelsen af en revision, og foreskriver, at revisor skal anvende væsentlighedsniveauet når revisionen skal planlægges og når de egentlige handlinger skal udføres samt vurderes. Med det fastsatte væsentlighedsniveau, kan det vurderes om den konstaterede fejlinformation er væsentlig, og derved om der skal laves en modifikation på konklusionen. Til trods for, at der arbejdes ud fra en væsentlighedsbetragtning og med et fastsat væsentlighedsniveau, betyder det ikke, at når en ikke-korrigeret fejlinformation ikke falder indenfor dette væsentlighedsniveau, altid vil vurderes som værende uvæsentlig. Derfor skal der altid laves en vurdering af revisor. Efter ISA 320, artikel 10, fastsættes væsentligheden ved en revision for regnskabet som helhed, men derudover også for grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, hvor revisor med sin faglige vurdering, vurderer at der er risiko for væsentlig fejlinformation. Ligeledes skal revisor efter ISRE 2400, artikel 43 og 44, fastsætte et væsentlighedsniveau. For reviewopgaver fastsættes væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed, hvilket skal være med til at udforme de nødvendige handlinger som medfører, at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt på baggrund af det fastsatte væsentlighedsniveau, vurdere resultatet af handlingerne og om regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. På baggrund af dette vurderes det, at der ved udarbejdelsen af en erklæring på bæredygtighedsrapporten opstår et behov for at arbejde indenfor en væsentlighedsbetragtning, uanset sikkerhedsgraden af denne. Dette kan blive en udfordring for revisor, da det som nævnt, er revisors faglige vurdering, der skal fastsætte væsentlighedsniveauet.

"Når du reviderer eller erklærer dig om den her bæredygtighedsrapportering, så arbejder du også med et væsentlighedsniveau og du fokuserer på der, hvor der er risici. Så det starter du egentlig med, og går til opgaven på samme måde som ved den finansielle revision." (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Som det fremgår af ovenstående citat fra interviewet med Thomas, er revision eller en erklæring på bæredygtighedsrapporten som udgangspunkt med samme fremgangsmåde som ved den finansielle

rapport. Ligesom i den finansielle rapport, vil væsentlighedsniveauet i bæredygtighedsrapporten danne grundlaget for, hvor der fokuseres, og hvor der skal foretages konkrete handlinger for at mindske risikoen for at rapporten indeholder væsentlig fejlinformation. Det må formodes, at væsentlighedsniveauet ved erklæring på bæredygtighedsrapporten, til en begyndelse vil være på rapporten som helhed og efterfølgende også vil inkludere et væsentlighedsniveau på enkelte relevante poster, som graden af sikkerhed øges. Der hvor udfordringen opstår, er når væsentlighedsniveauet skal fastsættes. Her er det vigtigt at revisor fastsætter et væsentlighedsniveau, der både er realistisk og passende. Det må forventes, at det i begyndelsen bliver en større udfordring, da det er et væsentlighedsniveau, der ikke tidligere er blevet fastsat og arbejdet indenfor. Derfor er dette et af de områder, som i høj grad påvirkes af, at revisor ikke har erfaringen og kompetencerne endnu, hvorfor udarbejdelsen af standarder og metodikker herpå er enormt vigtigt, da væsentlighedsniveauet ellers ikke vil give et retvisende billede af, hvilke områder fokus bør være på.

Når væsentlighedsniveauet udregnes ved den finansielle revision, er der nogle standardiserede metodikker som anvendes. Eksempelvis skriver Gath og Lauritsen (2010), at revisionsfirmaerne i forbindelse med fastsættelsen af et kvantitative væsentlighedsniveau, anvender nogle procentsatser af nogle udvalgte benchmark, eksempelvis omkostninger, resultat før skat osv. Benchmarket vil derefter ganges op med en procentsats, som de forskellige revisionsfirmaer ud fra erfaring har bestemt at anvende, hvorefter dette vil være væsentlighedsniveauet der anvendes. Det er ikke de forskellige standarder, der giver procentsatserne, som skal ganges op med det valgte benchmark, men det er revisionsfirmaerne selv, der har disse metodikker, som anvendes i forskellige erklæringsopgaver (Gath & Lauritsen, 2010). Der kan derfor argumenteres for, at revisionsfirmaerne vil anvende samme metodik, til at fastsætte et væsentlighedsniveau, når der skal afgives en erklæring på bæredygtighedsrapporten. Da der endnu ikke er udarbejdet sådanne metodikker på baggrund af erfaring, som det ses i forbindelse med den finansielle revision, kan der argumenteres for, at der vil opstå situationer, hvor revisor ved fastsættelsen af væsentlighedsniveauet i begyndelsen vil ramme ved siden af. Til trods for dette, kan der ikke udarbejdes fastsatte standarder for dette, da de rapporterende virksomheder, der ønsker at mislede regnskabsbrugerne, vil have en ide om, hvordan der skal rapporteres for at revisorerne ikke opdager dette, på baggrund af det fastsatte væsentlighedsniveau. Denne udfordring kan medføre, at regnskabsbrugerne mister tilliden til revisor. Dette skyldes, at såfremt der ikke fastsættes et passende væsentlighedsniveau gennem hele reviewet eller revisionen, vil dette have betydning for de handlinger, der foretages og det bevis der indsamles, hvilket kan medføre, at revisor laver en fejlagtig konklusion på bæredygtighedsrapporten.

Udover udfordringen i forbindelse med fastsættelse af væsentlighedsniveauet, opstår der også udfordringer i forbindelse med selve udførelsen af reviewet eller revisionen. Når der skal afgives en erklæring på den finansielle rapport, er der en række handlinger, som foretages for at efterprøve og teste regnskabet for dermed at kunne udforme en konklusion på, om regnskabet er retvisende. Som nævnt i redegørelsen, er der en række handlinger i de forskellige standarder, som skal eller kan foretages afhængigt af, hvad revisor vurderer er relevant. Eksempelvis skal revisor først og fremmest, i forbindelse med kunde- og opgaveaccepten ligeledes skabe en forståelse for virksomheden og dennes forretning, hvilket umiddelbart synes som en opgave, der ikke er så mange udfordringer forbundet med. Udfordringen i forbindelse med udførelsen af en erklæring på bæredygtighedsrapporten, kan modsætningsvis opstå når revisor skal afgøre, hvilke handlinger der er relevante at foretage samt at udføre de egentlige handlinger. Her kan det eksempelvis være sværere at måle og regne på konkrete poster i forbindelse med bæredygtighedsrapporten kontra den finansielle rapport. Eksempelvis krævede EFRAG, som tidligere nævnt i redegørelsen, at rapporten skal indeholde informationer om virksomhedens værdikæde. Dette omtales Scope 3 og vil være en væsentlig større udfordring for virksomhederne at oplyse om. Udfordringen i forbindelse med dette, er, at virksomhedernes værdikæde kan bestå af leverandører, der ikke har det krævede høje informationsniveau, hvilket kan medføre et yderligere pres på revisor i forbindelse med indsamling af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. For at revisor kan imødekomme dette kræver det, at revisor får de fornødne kompetencer til at forstå og efterteste de beregninger og oplysninger der er rapporteret på baggrund af ESRS. Sammenlignes dette med IFRS, har revisor både fået teoretisk viden og erfaring med at udforme en erklæring på baggrund af en rapport udarbejdet efter IFRS, hvorfor det også må forventes, at de statsautoriserede revisorer, der skal afgive en erklæring på bæredygtighedsrapporten, skal have en form for uddannelse til at kunne anvende og forstå ESRS. For at løse denne problemstilling, kan revisor anvende interne eller eksterne eksperter, som revisor kan basere sin konklusion på for dermed også at undgå, at rapporten vil indeholde greenwashing eller fejlinformation. Til trods for dette, er det stadig revisor der skal udforme konklusionen på baggrund af det arbejde eksperten har udført. Her er det ligeledes vigtigt, at revisor har de fornødne kompetencer til at vurdere om ekspertens arbejde er anvendelig og tilstrækkelig. Tages der udgangspunkt i ISAE 3000 skal revisor ved anvendelsen af en ekspert, først og fremmest vurdere om eksperten har de nødvendige kompetencer, færdigheder og objektivitet. Derudover skal revisor opnå forståelse for ekspertens ekspertiseområde, aftalens art, omfang og mål af ekspertens arbejde og slutteligt vurdere

tilstrækkeligheden af arbejdet. Da revisor ikke har det samme kendskab til en stor del af oplysningerne, der indgår i bæredygtighedsrapporten, må det forventes, at der i højere grad kan anvendes eksperter ved udarbejdelsen af erklæring på bæredygtighedsrapporten kontra den finansielle rapport. Dette kan medføre højere omkostninger i forbindelse med indsamlingen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvilket derudover vil ramme virksomhederne, da revisorhonoraret dermed må forventes at blive større. Til trods for dette, kan anvendelsen af eksperter medføre, at den førømtalte forventningskløft, der kan opstå mellem regnskabsbrugerne og revisor kan mindskes. Dette større behov for eksperter kan derudover medføre, at det kan diskuteres, hvorvidt det bør være en anden erklæringsudbyder med mere ekspertise indenfor bæredygtighedsområdet end revisor, der bør afgive en erklæring på bæredygtighedsrapporten. Dette vil være i overensstemmelse med M.M.'s ønske om, at det er en anden end den finansielle revisor, der skal afgive erklæringen og at rapporten derudover vil adskilles fra den finansielle rapport. Efter CSRD, som fremfører ændringerne til 2013/34/EU, artikel 34, hvor stk. 3 og 4 indsættes, skal det være muligt at medlemsstaterne kan lade en anden revisor end den, der udarbejder den lovpligtige revision på årsregnskabet, udarbejde erklæringen på bæredygtighedsrapporten. Derudover kan medlemsstaterne efter stk. 4, lade en anden uafhængig erklæringsudbyder, udtale sig på grundlag af en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed om, hvorvidt bæredygtighedsrapporteringen overholder de i direktivet fastsatte krav. For at en anden uafhængig erklæringsudbyder kan udtale sig på området, skal denne erklæringsudbyder overholde kravene i 2006/43/EC, som blandt andet indebærer krav om uddannelse og eksamination, efteruddannelse, faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt m.m. Derudover giver dette kun den mulighed, at en anden uafhængig erklæringsudbyder udtaler sig på erklæring med begrænset sikkerhed, hvorfor det efter ordlyden, ikke vil være muligt at gøre når erklæringen skal afgives med høj grad af sikkerhed, hvorfor det må forventes at skulle være en statsautoriseret revisor, der her skal udtale sig. Til trods for, at det er gjort muligt efter de nye krav i CSRD at anvende en anden uafhængig erklæringsudbyder, henviser direktivet primært til ”statsautoriseret revisor” eller ”revisionsfirma”, hvorfor det må forventes, at denne opgave primært forventes løst af en statsautoriseret revisor.

Ovenstående forventning til, at det primært er den statsautoriserede revisor, der udarbejder erklæringen på bæredygtighedsrapporten, vil derudover være i overensstemmelse med Thomas' mening om, at det skal være samme revisor som udfører erklæringsopgaven på den lovpligtige revision af årsregnskabet. Såfremt dette er tilfældet, skal det sikres, at teamet har de fornødne kompetencer og derudover skal den statsautoriserede revisor overveje, om denne finder et behov for

at supplere med en ekspert, hvor det er relevant og hvor opgaven går udover teamets kompetenceområde. Dette vil kræve, at revisorbranchen opkvalificeres til at kunne løfte denne opgave og forhindre at en forventningskløft bliver større, end den vi ser i dag, når der foretages almindelig lovpligtig revision af årsregnskaber.

4.2.2 Udfordring 4: Revisors skal opkvalificeres gennem uddannelse. Hvilke udfordringer er forbundet med denne uddannelse?

Udover at det nye direktiv kommer med et nyt, stort regelsæt som de statsautoriserede revisorer skal uddannes i, er det også relevant at diskutere, hvorvidt revisor har kompetencerne til at foretage den egentlige erklæring på baggrund af den erklæringsstandard, som udformes, eller at udføre revisionshandling for dermed at kunne indsamle og vurdere det opnåede revisionsbevis. For at kunne imødekomme dette, skal revisorerne uddannes til at forstå og anvende CSRD, ESRS og ISSA 5000.

Da det for nu ser ud til, at det er revisor, der skal udføre erklæringsopgaven på bæredygtighedsrapporten, kan der opstå en forventningskløft mellem de kompetencer revisor egentlig har til at erklære sig på opgaven og hvad brugerne af bæredygtighedsrapporten forventer af revisor. Dette er en udfordring, der er relevant at undersøge, da mangel på kompetencer kan medføre, at troværdigheden fra regnskabsbrugerne mindskes. Da revisor som nævnt skal være offentlighedens tillidsrepræsentant, skal regnskabsbrugerne kunne have tillid til, at den konklusion der udformes, faktisk kan anvendes som grundlag for de beslutninger regnskabsbrugerne skal tage. Det er i den forbindelse vigtigt at tage højde for, at revisor arbejder indenfor et væsentlighedsniveau, og det derfor ikke kan være fuldstændigt uden risiko for væsentlig fejlinformation, men i sin helhed, skal regnskabsbrugerne kunne have tillid til revisor samt dennes erklæring, og på at revisor har de fornødne kompetencer til at afgive erklæringen. På baggrund af dette, er det derfor også relevant at undersøge og forstå, hvordan de relevante myndigheder og organisationer, vil ruste revisorerne til at påtage sig denne nye, omfattende opgave.

Tages der udgangspunkt i, hvordan revisor uddannes til at kunne afgive en erklæring på en finansiell rapport, er en del af CMA-uddannelsen bygget op omkring at uddanne kandidaterne i at revidere og udarbejde en erklæring efter ISA samt andre relevante standarder i forbindelse med faget revision. Herudover bruges en del af uddannelsen på at uddanne kandidaterne til at udarbejde samt forstå en finansiell rapport gennem faget ekstern rapportering samt internationalt regnskab og IFRS, hvor både ÅRL og IFRS gennemgås. For nu er den eneste mulighed for at få faglig viden om bæredygtighed, et

enkelt valgfag eller selvvalgt emne i forbindelse med andre fag, eksempelvis rådgivning eller udarbejdelsen af kandidatens afhandling (Aalborg Universitet, n.d.). Herefter kan revisor på baggrund af den opnåede erfaring gennem nogle år, tage den sidste eksamen, som medfører at revisor får sin autorisation. I forbindelse med det nye direktiv, skal revisorerne også uddannes til at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten. Som med den finansielle rapport, skal det være en statsautoriseret revisor, som erklærer sig på erklæringen, hvorfor nuværende statsautoriserede revisorer skal igennem en efteruddannelse for at godkendes til at underskrive bæredygtighedsrapporten og for revisorkandidater, som er i gang med at få autorisationen, skal en ny eksamen derudover i spil. Efter CSRD er der en række fastsatte krav som medlemslandene skal overholde. I direktivet er der tilføjet en række punkter, som skal være med til at sikre, at revisor er rustet til at skulle løfte denne opgave. Til 2006/43/EC er der i forbindelse med CSRD, kommet en række tilføjelser til kravene vedrørende den statsautoriserede revisor. Dette indebærer blandt andet artikel 6, stk. 2, som foreskriver, at en kandidat udover at være godkendt til at udføre en lovpligtig revision, kan godkendes til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, såfremt andre krav er overholdt. Dette er efter 2006/43/EC, artikel 7, stk. 2, kravet om, at den statsautoriserede revisor skal gennem en faglig kvalifikationseksamen, som sikrer den nødvendige teoretiske viden, samt at denne viden kan anvendes i praksis. 2006/43/EC, artikel 10 kræver derudover, at for at en statsautoriseret revisor kan godkendes til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, skal personen have mindst 8 måneders praktisk uddannelse omhandlende erklæringsopgave om årlig og konsolideret bæredygtighedsrapportering, eller andre bæredygtighedsrelaterede ydelser. Hvad der indgår som bæredygtighedsrelaterede ydelser er ikke udspecificeret, og der kan derfor opstå et spørgsmål vedrørende, hvornår det menes, at der er ydet bæredygtighedsrelaterede ydelser, der er tilstrækkelige til at kunne udføre en erklæringsopgave på området. De krav som CSRD fremsætter skal efterfølgende indarbejdes i dansk lovgivning, hvilket erhvervsstyrelsen er i gang med. FSR er på baggrund af dette i dialog med Erhvervsstyrelsen og har i en artikel skrevet om brancheorganisationens forventninger til, hvilke uddannelsesmæssige krav, som kommer til at gælde for nuværende og kommende statsautoriserede revisorer (Hesselby, 2023). Heri skriver FSR, at deres forventning er, at de statsautoriserede revisorer udover at skulle have de efter direktivet 8 måneders praktisk erfaring med bæredygtighedsrapportering, skal bestå en særlig bæredygtighedseksamen for at kunne blive godkendt til at være den underskrivende revisor på bæredygtighedsrapporten. Formatet på denne bæredygtighedseksamen kan ifølge FSR eksempelvis bestå af en skriftlig eksamen, som varer 3-4 timer (Hesselby, 2023). Derudover er der nogle andre krav til eksisterende statsautoriserede

revisorer, som omfatter allerede godkendte revisorer og revisorer der før 1. januar 2024 er påbegyndt uddannelsen for at blive godkendt revisor og som senest d. 1. januar 2026 har bestået denne. For denne gruppe, vil det ikke skulle dokumenteres, at der foreligger 8 måneders erfaring på området og de omfattede personer skal derudover heller ikke til den nye bæredygtighedseksamen. I stedet skal denne gruppe sikre sig efteruddannelse indenfor området, som FSR forventer skal være 30-40 efteruddannelsestimer indenfor bæredygtighedsområdet (Hesselby, 2023). Forventningerne til de nye efteruddannelseskrav er også et emne, hvor der kan være en udfordring, da der er uenighed om, hvorvidt antallet af timer vil være tilstrækkeligt til at kunne opnå tilstrækkelig viden og kompetencer til at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten. M.M. mener således ikke, at 30-40 timer vil være nok:

”... hvis man tænker på det, man frem til statsautoriserede revisor, der har man haft, cand.merc.aud. der tror jeg der var sat 700-750 timer af det til vores forløb her. Og så har du haft to til to og et halvt år måske på, som statsautoriseret, så alle de timer, der er gået med det. Så lyder 30-40 timer, så lyder det ikke som sådan overvældende meget, i forhold til at skulle kunne til at erklære sig om det her.” (M.M., Interview, 05.04.2023).

Til sammenligning med den uddannelsesmængde, der kræves under CMA-uddannelsen, lyder de 30-40 timers efteruddannelse ikke som værende tilstrækkeligt for M.M. Da CMA-uddannelsen er hele grundlaget for at kunne foretage en revision, kan der argumenteres for, at dette også vil være grundlaget for at kunne erklære sig på en bæredygtighedsrapport, hvorfor det ikke kan forventes, at den samme uddannelsesmæssige byrde vil blive påkrævet på de statsautoriserede revisorer, som ønsker at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporter. Dog er det endnu ikke fastsat, hvad omfanget for efteruddannelseskravet vil være, og Thomas beskriver i interviewet, hvordan FSR's arbejde med kravet og forventningerne til uddannelse foregår.

”.. Det er så en eksisterende revisor, så han skal have gennemført noget efteruddannelse før han må erklære sig på den rapportering. Og det antal timer som man fastlægger, eller bestemmer at han skal igennem det er ikke fastlagt endnu. Det har vi en dialog med myndighederne om, hvor mange timer det skal være. Og så kan man sige, nu bliver jeg lidt mere lavpraktisk, så FSR kommer til at udbyde et bæredygtighedsakademi til medlemmerne.”

(T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Som det fremgår af ovenstående citat, er det endnu ikke på plads, hvordan de uddannelsesmæssige krav kommer til at blive. Derudover udtaler Thomas, at det i overgangsperioden vil være FSR, som udbyder et bæredygtighedsakademi til revisorerne, så revisorerne derigennem kan få de kompetencer der kræves for at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten.

Under begge interviews blev det derudover diskuteret, hvorvidt det kun er de statsautoriserede revisorer, der skal være omfattet af de nye uddannelseskrav, da arbejdet i forbindelse med indsamling af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis derudover udføres af et helt revisionsteam, som ikke er statsautoriserede revisorer. I forbindelse med CMA-uddannelsen er der allokeret mange uddannelsestimer til at opnå viden og kompetencer indenfor rapportering efter IFRS og ÅRL samt revision efter de forskellige internationale standarder og national lovgivning, for dermed at kunne varetage opgaven i forbindelse med revision af den finansielle rapport. Da bæredygtighedsrapporten også bliver mere krævende, er det derfor relevant at overveje, om der skal allokeres mere tid til, at ESG, CSRD, ESRS og ISSA 5000, i højere grad bliver en del af CMA-uddannelsen. Dette skyldes, at muligheden for at få kompetencer indenfor bæredygtighedsrapportering og revision heraf inden en potentiel kandidat tager SR-uddannelsen, ikke nødvendigvis er tilstrækkeligt, som uddannelsesprogrammet på CMA-uddannelsen er opbygget nu. Derudover er det en udfordring, at bæredygtighedsrapportering ikke er en integreret del af CMA-uddannelsen endnu, da der sidder et helt team under den statsautoriserede revisor, som er den part, der foretager de egentlige handlinger. Det kan derfor argumenteres for, at det er enormt vigtigt, at også den udførende del er udrustet med de fornødne kompetencer og faglige viden, til at kunne løfte denne opgave. Dette kommer til udtryk i følgende citater.

”Den statsautoriserede beror sig på, at han har nogle kollegaer, nu siger jeg i citationstegn, længere nede, nogle der er udførende, der går igennem det her og præsenterer det her for ham. Så det er jo ikke bare de statsautoriserede, der skal uddannes i det her.” (M.M., Interview, 05.04.2023).

Derudover udtaler Thomas følgende:

”Så derfor skal vi opkvalificere hele revisorbranchen. Altså fra alle niveauer, også Mogens ude i PwC, som er den administrerende direktør, han skal også på kursus. Fordi ellers så har man ikke kvalifikationerne.” (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Som Thomas udtaler, er det essentielt, at det er hele revisorbranchen, som opkvalificeres til at kunne løfte denne opgave. Dermed må det forventes, at der skal udbydes kurser, således at hele teamet kan få den fornødne viden og kompetencer. Det kan derudover forventes, at der på sigt vil ske ændring til den uddannelsesplan, der er for CMA-uddannelsen nu, hvor det må forventes, at der grundet de nye krav, kommer større fokus på at forberede kandidaterne på denne type opgave gennem kandidatuddannelsen. Til dette udtaler Thomas følgende:

”... vi har talt med for eksempel Aalborg Universitet om de her krav og hvordan det kan blive integreret i undervisning og sådan noget.” (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Thomas udtaler, at FSR har været i dialog med Aalborg Universitet i forhold til, på sigt, at kunne integrere de nye krav i undervisning, således at der tilsvarende bliver undervist i ESRS, ligesom der allerede undervises i IFRS og ÅRL. Derudover skal der i faget revision integreres undervisning omhandlende den nye ISSA 5000.

I forbindelse med implementeringen af de nye krav og overgangen fra en meget simpel redegørelse uden erklæring, til en detaljeret rapport med erklæring med sikkerhed, kan det også diskuteres om det vil være en såkaldt trial and error, hvor både revisorerne, myndighederne og FSR i overgangsperiode skal overveje og vurdere, hvor meget der egentlig kræves, og hvordan de statsautoriserede revisorer samt andre i revisionsteamet bedst muligt udrustes til at kunne løfte opgaven. Derfor kan der argumenteres for, at uddannelseskravet skal genovervejes og tilpasses løbende. Dog er det vigtigt at have in mente, at der i begyndelsen af implementeringen af CSRD kræves, at erklæring afgives med begrænset sikkerhed, hvorfor det kan overvejes, om uddannelseskravet skal skærpes i takt med at graden af sikkerhed på erklæringen bliver højere.

En anden udfordring i sammenhæng med efteruddannelsen, er hvorvidt det vil være muligt at tiltrække eksisterende statsautoriserede revisorer til at kunne opnå de nye kompetencer, for dermed at kunne afgive erklæring på bæredygtighedsrapporten. Som nævnt, mener M.M. ikke, at de 30-40 timer lyder som værende tilstrækkeligt, taget alle de nye krav i betragtning. Dog skal der findes et kompromis, da et for stort antal efteruddannelses timer kan medføre, at de eksisterende revisorer ikke ønsker at tage denne ekstra kompetence. M.M. udtaler følgende:

"Så det er jo med at finde det her niveau... I en branche, der er i forvejen mangler statsautoriserede folk, så er det jo ikke sådan, at man lykkes med at sende dem igennem et års skoleforløb, blandt andet, og så en afsluttende 4 timers prøve. Det tror jeg bliver ramaskrig."
(M.M., Interview, 05.04.2023).

Til dette nævner Thomas, at han ikke ser det at tiltrække eksisterende statsautoriserede revisorer som et problem, da der er interesse for bæredygtighed eller derudover økonomisk incitament:

"Hvis ikke de synes, at klima er vigtigt, så vil de synes, at det er interessant alene af økonomiske grunde. Jeg tror, det er de færreste revisorer, som ikke mener, at det er relevant og interessant emne." (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Som det fremgår af ovenstående, er der uenighed mellem en praktiserende statsautoriseret revisor og Thomas, om hvorvidt det bliver muligt at tiltrække den nødvendige arbejdskraft til at kunne løfte opgaven om erklæring på bæredygtighedsrapporten. Som M.M. nævner, kan der opstå udfordringer, såfremt der ikke findes et overskueligt efteruddannelsesniveau for dermed at sikre, at de eksisterende revisorer ser en mulighed i at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten fremfor en yderligere belastning på en allerede presset arbejdsmængde.

4.2.3 Udfordring 5: En allerede presset branche

Generelt set er arbejdsmængden en stor udfordring i revisorbranchen, og endnu en stor udfordring i forbindelse med implementeringen af de nye krav er, at der i forvejen er mangel på statsautoriserede revisorer, hvorfor det må forventes, at der også bliver mangel på bæredygtighedsrevisorer. Denne udfordring i forbindelse med mangel på statsautoriserede revisorer blev også omtalt i interviewet med Thomas, som blev spurgt til, hvorvidt FSR har gjort sig overvejelser om de tidligere udfordringer

med mangel på statsautoriserede revisorer, og om man forventer at kunne mærke den samme mangel på bæredygtighedsrevisorer. Her nævner Thomas følgende:

”...men nok mest at fastholde medarbejdere, er et af vores strategiske målsætninger herinde i FSR, og det er jo også fordi, at der kommer mere arbejde til, når det er, at man skal revidere den her type rapportering. Det er helt klart, at ressourcer er et ømt punkt.” (T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

I en ny undersøgelse lavet af Epinion for FSR ses det, at der er stor mangel på kvalificeret arbejdskraft herunder både godkendte revisorer og CMA’ere, hvilket ifølge undersøgelsen forventes at vokse de kommende år (Strøm, 2023). Det må dermed forventes, at manglen på kvalificeret arbejdskraft får konsekvenser for muligheden for at kunne løfte opgaven om erklæringer på bæredygtighedsrapporten. En sådan konsekvens af denne udfordring er blandt andet, at revisionsfirmaerne bliver nødt til at sige nej til opgaver, da det vil få store konsekvenser for kvaliteten af nuværende opgaver, såfremt der pålægges ekstra arbejdsopgaver i form af erklæring på bæredygtighedsrapporten, uden at kunne imødekomme dette med mere kvalificeret arbejdskraft. Derudover må det forventes, at det vil have betydning for, om der er tid, lyst og overskud til at kunne varetage en ekstra opgave gennem efteruddannelse, hvor de eksisterende statsautoriserede revisorer skal finde tid til at kunne tage disse efteruddannelsestimer for at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten.

I undersøgelsen fremgår det, at branchen står overfor en udfordring i, at revisorbranchen konstant udvikler sig, hvor der eksempelvis ses udvikling i lovbestemt arbejde, hvilket blandt andet omfatter CSRD. Til dette fremgår det også af undersøgelsen, at der åbnes op for rådgivning af kunder, hvilket også kan være en udfordring for arbejdspresset. Det allerede eksisterende pres på branchen grundet mangel på statsautoriserede revisorer, bliver derfor ikke hjulpet af, at de statsautoriserede revisorer nu får endnu en omfattende opgave der skal løses. Ifølge M.M. er der ikke tvivl om, at både arbejdsmængden og presset bliver større som følge af de nye krav:

”... der er nok enighed om, at der er mangel på statsautoriserede revisorer i det hele taget. Skal man så også til at rapporterer om det her, det gør jo ikke arbejdspresset eller mængden mindre”
(M.M., Interview, 05.04.2023).

Netop denne udfordring er også en bekymring inde hos FSR, og noget der skal handles på for at de statsautoriserede revisorer kan løfte denne opgave. Thomas udtaler derudover:

”Det lyder sådan lidt hult, hvis det er at vi har sagt, at det her det kan vi, kom med det, giv det til os, og så har vi ikke har folkene. Det er et problem.”

(T. K. Jørgensen, Interview, 01.05.2023).

Det øgede arbejdspress betyder, som nævnt, at revisionsfirmaerne er nødt til at sige nej til omsætning, da man er nødsaget til at takke nej til opgaven for at kunne beholde et realistisk arbejdspress (Epinion, 2023, p. 9). Denne pointe belyses blandt andet ved, at 22 pct. af de adspurgte siger, at de i meget høj grad siger nej til nye opgaver, som ikke er traditionelt revision/regnskab, herunder ESG-rapportering og 21 pct. siger at de i høj grad siger nej til denne type opgave (Epinion, 2023, p. 20). Dette bliver en udfordring, da bæredygtighedsrapporten efter de nye krav og som det ses gennem denne afhandling, skal indeholde en erklæring med en form for sikkerhed, hvilket som udgangspunkt forventes løst af de statsautoriserede revisorer på lige fod med den finansielle rapport. Dette medfører også, at uenigheden mellem M.M. og Thomas vedrørende om det er den samme revisor som ved den finansielle rapport, der skal erklære sig på bæredygtighedsrapporten, bliver yderst relevant. Her ses det nemlig, at M.M. som i praksis mærker arbejdspresset ser en stor udfordring med implementeringen af CSRD og erklæring på bæredygtighedsrapporten, hvorimod Thomas mener, at det giver mening, at det er den samme revisor, som skal erklære sig på begge rapporter. I undersøgelsen ses det også, at 70 pct. af de adspurgte mener at opgaver vedrørende bæredygtighed om 5 år, vil fylde mere end det gør i dag (Epinion, 2023, p. 12). Dette stemmer overens med, at der kommer flere opgaver til i forbindelse med implementeringen af det nye direktiv.

Problemet vedrørende både tiltrækning og tilknytning af godkendte revisorer og CMA'ere er et stort problem i branchen, hvor det ses, at niveauet af revisorer i revisionsfirmaerne i gennemsnit kun udgør 12 pct. af det samlede antal medarbejdere, hvilket medfører at der er udfordringer i forbindelse med at videreuddanne revisorerne til at blive godkendte revisorer. Det er derudover et problem, at niveauet for godkendte revisorer i gennemsnit kun udgør 37 pct. af det samlede antal medarbejdere. Denne problemstilling forventer de adspurgte i undersøgelsen vil forværres 5 år ud i fremtiden (Epinion, 2023, p. 13 f.). Den forventede forværring og udfordringerne i forbindelse med mangel på

arbejdskraft er en udfordring for erklæringen på bæredygtighedsrapporten, da der grundet arbejdspresset ikke er tid til at uddanne revisorerne til at kunne varetage opgaven om at udarbejde erklæring på bæredygtighedsrapporten. Derudover kan der argumenteres for, at tiltrækningen bliver sværere, da revisorerne i forvejen er pressede og derfor ikke selv opsøger at blive efteruddannet samt gå til den eventuelt krævede eksamen for at få de nødvendige kompetencer. Dette kan medføre, at branchen ender i en situation, hvor der ikke er nok kvalificeret arbejdskraft til at varetage den nye opgave, hvilket kan medføre, at opgaven ikke løses tilstrækkeligt. Såfremt opgaven ikke løses tilstrækkelig, kan dette blandt andet medføre, at brugerne og virksomhederne mister tilliden til revisorerne grundet fejlkonklusioner. Mangel på disse bæredygtighedsrevisorer i kombination med en allerede presset branche, kan i værste tilfælde medføre, at revisorerne ønsker at forlade branchen. På baggrund af ovenstående er det derfor relevant at overveje, om branchen, virksomhederne og bæredygtighedsrapporten er bedre stillet med at lade en anden end revisorerne udarbejde erklæringen på bæredygtighedsrapporten. Dette vil selvfølgelig betyde, at revisorbranchen mister omsætning, men der kan argumenteres for, at dette vil have et bedre resultat end at øge arbejdspresset hos revisorerne yderligere.

4.3 Opsamling

På baggrund af ovenstående analyse, opstilles nedenstående model, som giver et overblik over de i afhandlingen konstaterede udfordringer, der kan opstå i forbindelse med implementeringen af CSRD. Herunder tilføjes nogle mulige konsekvenser, udfordringerne potentielt kan have.

Konstaterede udfordringer ved implementeringen af CSRD	
Udfordringer	Mulige konsekvenser
Fra simple krav til omfattende og komplekse krav, samt et helt nyt sæt standarder.	En større byrde som øger arbejdspresset i en branche, der i forvejen er presset på ressourcer.
	Kræver at hele revisorbranchen har de fornødne kompetencer og derfor skal efteruddannes/opkvalificeres.
Flere virksomheder anvender også revisor som rådgiver.	Øger arbejdspresset.
	Kræver at revisor har de fornødne kompetencer og derfor skal efteruddannes/opkvalificeres.
	Uafhængigheden trues.
Ingen passende erklæringsstandard.	Ingen ensartet udarbejdelse af erklæringen og dermed svære at sammenligne.
	Forvirring blandt revisorerne om, hvornår der afgives erklæring med begrænset og høj grad af sikkerhed
	Regnskabsbrugerne mister tillid til rapporten og erklæringen heri.
Skal erklære sig om forhold, der sker i fremtiden.	Kan konkludere på noget der ikke er korrekt og som falder tilbage på revisor.
	Virksomhederne kan fremstille sig bedre end de egentlig er.
Revisors nuværende kompetencer er ikke tilstrækkelige.	Kan ikke løse typiske handlinger som at fastsætte et passende væsentlighedsniveau eller foretage handlinger til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

	Fejlagtige vurdering på revisionsbevis og en forkert konklusion.
	Mulighed for greenwashing.
	Regnskabsbrugerne mister tillid til revisor.
Revisor skal efteruddannes for at have kompetencerne. En passende uddannelsesmængde skal fastsættes.	Eksisterende statsautoriserede revisorer ser det som en byrde og vil ikke efteruddannes.
	Mulighed for fejlagtige konklusioner, hvis ikke hele revisionsbranchen opkvalificeres, herunder den udførende del.
	Skal afsætte tid fra andre arbejdsopgaver for at efteruddannes.
	Mangel på bæredygtighedsrevisorer.
Mangel på kvalificeret arbejdskraft.	En i forvejen presset branche bliver yderligere presset.
	Ikke tid, lyst eller overskud til at blive efteruddannet.
	Må sige nej til opgaver, herunder bæredygtighedsrelaterede opgaver og andre.
	Revisorer flygter fra branchen.

Figur 3: Overblik over udfordringer (Egen tilvirkning).

Kapitel 5: Konklusion

I takt med at interessen for virksomhedernes påvirkning på omverdenen i forbindelse med forskellige bæredygtighedsrelaterede emner øges, er kravene til virksomhedernes rapportering herom blevet mere omfattende. Dette har resulteret i, at der er kommet et nyt direktiv, CSRD, som både sætter krav til, at virksomheden nu skal rapportere efter ESRS og at rapporten skal indeholde en erklæring med sikkerhed, som er udarbejdet af en uafhængig erklæringsudbyder, herunder en statsautoriseret revisor. Afhandlingen har gennem analysen og diskussion undersøgt, hvilke udfordringer implementeringen af en erklæring på bæredygtighedsrapporten medfører og om revisors kompetencer vil være tilstrækkelige til at kunne udarbejde en sådan erklæring. På baggrund af afhandlingens analyse, kan det konkluderes, at der er identificeret en række større udfordringer for revisor i forbindelse med, at kravene til virksomhedernes bæredygtighedsrapportering bliver mere omfattende og at der nu er et krav til at rapporten skal indeholde en erklæring med sikkerhed. Den første udfordring som identificeres, er at revisorerne nu skal holdes ajour med et helt nyt og mere omfattende regelsæt. Dette kan argumenteres er være en ekstra arbejdsbyrde for revisorerne, da kravene går fra at være meget simple til at være enormt omfattende. Derudover er en af de udfordringer der i afhandlingen er identificeret, at der endnu ikke er udarbejdet en egentlig erklæringsstandard, som er tilpasset erklæring på bæredygtighedsrapporten. Denne er under udarbejdelse, og i forbindelse med dette, er der fundet en række udfordringer, som IAASB ved udarbejdelsen af erklæringsstandarden bør forholde sig til. Dette indebærer blandt andet bekymringer i forhold til at samle erklæringsstandarden således at den både indeholder begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed, hvilket kan medføre at revisorerne forvirres i forhold til at kunne vurdere, hvilken sikkerhedsgrad der gives. Derudover er en bekymring, at revisorerne nu skal erklære sig om noget der sker i fremtiden og derudover skøn, hvilket kan være en udfordring og noget der herudover bør inkluderes i den nye erklæringsstandard. En stor udfordring i forbindelse med de nye krav er, at der til trods for at de øgede krav implementeres for blandt andet at mindske fremkomsten af greenwashing, stadig er risiko for, at greenwashing indgår, og at revisor ikke opdager dette. Dette kan være at sidestille med besvigelser i den finansielle rapport, hvorfor den nye erklæringsstandard også bør indeholde standarder vedrørende revisors opdagelse og reaktion på greenwashing. Dette er derudover vigtigt, da der ellers kan opstå en ny forventningskløft mellem revisor og regnskabsbruger, hvis ikke greenwashing opdages, hvilket mindsker tilliden til revisor. En anden stor udfordring der er identificeret i forbindelse med erklæringen på bæredygtighedsrapporten, er hvorvidt denne skal afgives sammen med erklæring på den finansielle rapport eller separat. Dette skyldes, at der kan opstå udfordringer i forbindelse med at

samle erklæringerne, da en potentiel modifikation på konklusionen derved kan være svær at lave. Til trods for dette, gør det læseoplevelsen og forståelsen for rapporterne mere overskuelig for regnskabsbrugerne ved at de afgives sammen, hvilket derudover er den oplagte mulighed, hvis samme revisor skal erklære sig på begge rapporter. Derudover er der i afhandlingen identificeret udfordringer i forbindelse med revisors kompetencer, som ikke vurderes at være tilstrækkelige som de er nu. Dette skyldes, at der er udfordringer i forbindelse med planlægningen samt udførelsen af erklæring på bæredygtighedsrapporten, når der skal fastsættes et væsentlighedsniveau, hvilket vurderes at være sværere end ved eksempelvis den finansielle rapport. Ved udførelsen af de egentlige handlinger, er nogle oplysninger, så komplicerede og nye, at revisor kan have sværere ved at måle og vurdere de fremførte oplysninger i bæredygtighedsrapporten. Dette skyldes, at revisor ikke har kompetencerne eller erfaringen at trække på. Denne udfordring medfører, at det kan diskuteres hvorvidt det bør være en statsautoriseret revisor der afgiver erklæringen eller en anden uafhængig erklæringsudbyder med ekspertise indenfor området. Til trods for, at direktivet giver mulighed for begge, omtales den statsautoriserede revisor oftest, og direktivet lægger derudover op til, at det primært er den statsautoriseret revisor der afgiver erklæringen. Dette stemmer overens med hvad Thomas mener, men er i strid med M.M.'s holdning. For at denne udfordring med revisors manglende kompetencer kan løses, skal revisor uddannes, hvilket er et område, hvor det stadig overvejes og diskuteres, hvor omfattende denne uddannelse skal være. Derudover er revisorbranchen i forvejen enormt presset af mangel på statsautoriserede revisorer og arbejdskraft generelt, hvilket medfører, at revisorbranchen bliver presset og udfordret af implementeringen af det nye direktiv, samt kravet om erklæring på bæredygtighedsrapporten. På baggrund af ovenstående, kan det konkluderes, at der er en lang række udfordringer forbundet med implementeringen af det nye direktiv samt revisors erklæring herpå. Derudover vurderes det på baggrund af denne afhandling, at revisor presses af, ikke at have de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne løfte denne opgave, hvorfor muligheden for efteruddannelse og implementering af uddannelse fremadrettet er essentielt.

Kapitel 6: Bibliografi

- Aalborg Universitet. (n.d.). *AAU, Studieordninger årgang 2021/2022, Revision, Kandidat, Aalborg*. Aalborg Universitet.
- Blume, P. (2020). *Retssystemet og juridisk metode* (4. udgave). Djøf Forlag.
- Boye, I. M. I., Hansens, E. J., & Bjerregaard, M. (2022, September 12). Debat: Få styr på esg-strategien – ellers flygter investorerne. *Børsen*. https://borsen.dk/nyheder/baeredygtig/faa-styr-paa-esg-strategien-ellers-flygter-investorerne?b_source=esg&b_medium=row_1&b_campaign=list_32
- Diolas, A., & Rogdaki, M. (2023). *Sustainability Assurance - Rising To The Challenge*. <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/sustainability-assurance-rising-to-challenge.html>
- EFRAG. (n.d.). *First Set of draft ESRS*. EFRAG. Retrieved May 19, 2023, from <https://www.efrag.org/lab6>
- EFRAG. (2021). *Final Report: Proposals For a Relevant and Dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting*.
- Epinion. (2023). *Fælles om fremtidens revisorbranche - Tiltrækning og tilknytning af talent og arbejdskraft*. <https://www.fsr.dk/kommende-revisoreksamen-i-baeredygtighed>
- Erhvervsstyrelsen. (n.d.-a). *Lovpligtig redegørelse for samfundsansvar*. Erhvervsstyrelsen. Retrieved May 19, 2023, from <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-lovpligtig-redegoerelse-samfundsansvar>
- Erhvervsstyrelsen. (n.d.-b). *Vejledning om Årsrapportens ESG taksonomi*. Erhvervsstyrelsen. Retrieved May 19, 2023, from <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-esg-taksonomi>
- Erhvervsstyrelsen. (2022). *Vejledning til erklæringer*. <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-til-erklæringer>
- Erhvervsstyrelsen. (2023, April 28). *CSRD og europæiske bæredygtighedsstandarder*. Erhvervsstyrelsen. <https://erhvervsstyrelsen.dk/europaeiske-baeredygtighedsstandarder>
- European Commission. (n.d.). *Corporate sustainability reporting*. European Commission. Retrieved May 19, 2023, from https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

- European Union. (n.d.). *Typer lovgivning*. European Union . Retrieved May 19, 2023, from https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_da
- Frederiksen, L. (2022, September 27). EU-direktivet for rapportering om bæredygtighed (del I). *FSR*. <https://www.fsr.dk/eu-direktivet-for-rapportering-om-baeredygtighed>
- FSR. (n.d.-a). *Hvordan udføres en revision?* FSR. Retrieved May 20, 2023, from <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-er-en-revision/hvordan-udfoeres-en-revision>
- FSR. (n.d.-b). *REVISORS ERKLÆRINGER – Hvad er forskellen?* Retrieved May 19, 2023, from [https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Om%20revisor%20og%20årsregnskaber/Revisors%20erklringer%20final%20\(1\).pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Om%20revisor%20og%20årsregnskaber/Revisors%20erklringer%20final%20(1).pdf)
- FSR. (2013). *Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven*. https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/FSRs%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang%20_FINAL_22_04_2013.pdf
- Gath, P., & Lauritsen, A. S. (2010). Væsentlighed og fejlinformation. *Revision & Regnskabsvæsen* .
- Hesselby, C. (2022, April 26). Ny revisoreksamen skal afhjælpe mangel på arbejdskraft. *FSR*. <https://www.fsr.dk/ny-revisoreksamen-skal-afhjaelpe-mangel-paa-arbejdskraft>
- Hesselby, C. (2023). Kommende revisoreksamen i bæredygtighed. *FSR*.
- Holt, J. R.-H. (2022, November 11). Vedtaget: 50.000 europæiske virksomheder skal dele esg-data. *Børsen*. https://borsen.dk/nyheder/baeredygtig/vedtaget-50000-europaeiske-virksomheder-skal-dele-esg-data?b_source=esg&b_medium=row_1&b_campaign=list_47
- IAASB. (n.d.-a). *PROJECT PROPOSAL FOR THE DEVELOPMENT OF AN OVERARCHING STANDARD FOR ASSURANCE ON SUSTAINABILITY REPORTING*. Retrieved May 22, 2023, from [https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/uploads/IAASB/Project%20Proposal%20for%20an%20Overarching%20Standard%20for%20Assurance%20on%20Sustainability%20\(FINAL\).pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/uploads/IAASB/Project%20Proposal%20for%20an%20Overarching%20Standard%20for%20Assurance%20on%20Sustainability%20(FINAL).pdf)
- IAASB. (n.d.-b). *Sustainability Assurance*. IAASB. Retrieved May 22, 2023, from <https://www.iaasb.org/consultations-projects/sustainability-assurance>
- IAASB. (2022). *Overview of the Approach to Develop the Requirements of Proposed International Standard on Sustainability Assurance™ (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements*. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-

private/meetings/files/20220907-IAASB-CAG-Agenda-Item-H.6-Overview-for-ISSA-5000-For-reference.pdf

IAASB. (2023). *IAASB ADVANCES TIMELINE FOR CONSULTATION FOR PROPOSAL ON SUSTAINABILITY ASSURANCE*. <https://www.iaasb.org/news-events/2023-04/iaasb-advances-timeline-consultation-proposal-sustainability-assurance>

IAASB Consultative Advisory Group (CAG). (2023). *Assurance on Sustainability Reporting – Cover and Report Back*. https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/2023-03/20230307-IAASB-CAG-Agenda-Item-C-Sustainability-Assurance-Cover-and-Report-Back.pdf

Jensby, C. (2022, September 23). Debat - Deloitte-partner: Et skifte er på vej – impact er ved at vinde over purpose i erhvervslivet. *Børsen*. https://borsen.dk/nyheder/opinion/har-impact-vundet-over-purpose-i-erhvervslivet?b_source=esg&b_medium=row_1&b_campaign=list_15

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). *Interview - Det kvalitative forskningsinterview som håndværk* (3rd ed.). Hans Reitzels Forlag.

Nielsen, A. S. (2022, November 29). EU-direktivet for rapportering om bæredygtighed (del 2). *FSR*.

PwC. (2022). *CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive - Hvad betyder de nye krav for din virksomhed?* PwC. <https://www.pwc.dk/da/artikler/2022/06/nye-eu-regler-om-virksomheders-baeredygtighedsrapportering.html>

Strøm, L. (2023). Stor mangel på arbejdskraft i revisorbranchen. *FSR*.

6.1 Love, direktiver og standarder

Bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017 om godkendte revisorers erklæringer.

Erklæringsbekendtgørelsen. <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000801850?tab=amends>

Directive 2006/43/EC. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>

Directive 2013/34/EU. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

Directive 2014/95/EU. DIRECTIVE 2014/95/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. In Official Journal of the European Union. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

Directive 2022/2464. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>

IAASB. (2009). ISA 620. Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde. https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/ISA620_DK_APRIL%202011.pdf

IAASB. (2016). ISA 200. Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA200DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 210. Aftale om revisionsopgavers vilkår. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA210DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 220. Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA220DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 300. Planlægning af revision af regnskaber. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA300DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 320. Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA320DK_DEC_2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 330. Revisors reaktion på vurderede risici. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA330DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 700. Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA700DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISA 705 (ajourført). Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISA705DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISAE 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger. https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISAE3000DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2016). ISRE 2400 (ajourført) Opgaver om review af historiske regnskaber.
https://pro.karnovgroup.dk/b/file_downloads/xfile/ISRE2400DK_DEC2016.pdf

IAASB. (2019). ISA 315 (Revised 2019). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>

Lovbekendtgørelse nr. 1219 af 31. august 2022 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Revisorloven. <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000912736>

Lovbekendtgørelse nr. 1441 af 14. november 2022. Årsregnskabsloven. <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000918809?tab=karnov>

Lovbekendtgørelse nr. 1451 af 9. november 2022 om aktie- og anpartsselskaber. Selskabsloven. <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000922325?tab=karnov>

Bilag 1

Transskribering af interview med partner og statsautoriseret revisor i et af landet fem største revisionsfirmaer, M.M.:

Alle: Intro..

V: Jeg skrev en besked til dig, og lige nu der skriver jeg speciale om ESG-rapportering, og hvordan det her krav om erklæring, det kommer til måske at volde lidt problemer, og hvilken form for erklæring skal man lave og er revisor kompetencer tilstrækkelige til at skulle afgive sådan en her erklæring på ESG-rapportering. Men nu har jeg jo taget fat i dig, fordi jeg ved, at du er statsautoriseret revisor, og jeg ved jo ikke så meget om dig og dit arbejde med ESG-rapportering, eller bæredygtighedsrapportering, førhen, så jeg tænker egentlig, om du ikke lige vil fortælle, om du har haft nogle virksomheder, hvor bæredygtighedsrapportering har været et element, et lidt større element, om du har underskrevet nogen der, eller hvordan og hvorledes?

M: Ja, der er det klare svar, det er nej. Det har vi ikke. Og det tror jeg faktisk ikke, der er ret mange, der har. Så tror jeg, vi skal op og have de børsnoterede virksomheder, for at der er nogle af dem, der har erfaring med det. Jeg tror, at indtil nu, selvom de største virksomheder, vi har herude, hvor det trods alt er et par milliarder, de omsætter for, det har mere bare været under deres samfundsansvar, og så lige har kradset lidt i overfladen og sagt, at man gør det selvfølgelig miljømæssigt, hensigtsmæssigt, men ikke noget videre. Der er ikke noget tal, der er ikke noget egentlig rapportering, der er ikke noget systematik, hvis man skal sige det sådan, i forhold til hvad de måler på. Og det tror jeg, at der er rigtig mange, der ikke er klar til, og formentlig heller ikke bliver klar helt til 1. januar 2025 for de store.

V: Okay. Det er jo egentlig også det, som vi kommer lidt ind på, det her med, om man er klar osv. Fordi det, der egentlig er med den her, jeg ved ikke, hvor meget du ved om det nye direktiv her, men det vigtigste lige at sige, det er jo det her med, at man jo begynder at kræve, at der skal være en erklæring på. Til at starte med, er det en erklæring med begrænset sikkerhed. Fremadrettet vil man gerne lave en erklæring med høj grad sikkerhed. Og så er min umiddelbare tanke og spørgsmål, hvordan man som revisor tænker, hvilke problematikker kan det her indebære? Fordi det er jo en

meget stor omvæltning, lige pludselig at skulle rapportere om, eller at skulle tjekke op på det her med samfundsansvar, til rent faktisk at skulle lave en hel revision af en bæredygtighedsrapport.

M: Jamen jeg tror, at der er store udfordringer, specielt hvis det skal rapporteres inden for de næste to til tre år. For det første, så er virksomheden, de ikke gearet til det. Også fordi, det kan godt være, at direktivet er kommet, men der er ikke kommet nogle vejledninger til, hvad det rent faktisk er, at man skal måle på det blandt andet. Vi sidder selv på nogle af de største nu, hvor vi lige prøver at skyde det til den anden side af sommerferien, hvor der forhåbentlig kommer nogle nærmere retningslinjer, hvad er det, man skal rapportere, og hvordan? Fordi indtil da, så vil man jo bare gribe lidt og fægte lidt i blinde, og så vil man formentlig finde noget, der ikke helt kan bruges til noget alligevel. Så er det næste, så skal de jo så finde ud af, hvordan vil de bygge alt det her op, virksomheden og hvordan vil de rapportere det? Og så skal vi jo så som revisor... Det ligger også så mile og vidt fra, hvad vi er vant til at gøre. Så jeg tror, der skal nok gøres et eller andet i den retning her, i forhold til, at man kommer den vej i forhold til bæredygtighed og sådan noget. Men de første par år bliver det nok ikke prangende det, der bliver leveret eller det, der bliver gennemgået, er min sådan umiddelbare tanke. Altså jeg tror ikke, vi er gearet med den baggrund, vi har nu i hvert fald til det. Og så tror jeg... Jeg læste lige, kan man sige, der i forhold til eksamen blandt andet, at 30-40 efteruddannelsestimer, som man snakker om de eksisterende, skal have. Så må man se, om det er nok med en uge på skolebænken.

V: Ja, det bliver spændende. Fordi jeg tænker jo egentlig også meget, det du siger med, at virksomhederne måske heller ikke er helt rustet til det, og det er revisionsvirksomhederne jo heller ikke, kunne man ikke være sådan lidt nervøs for, at man ser meget af det her greenwashing?

M: Jo, det tror jeg også, man gør. Det tror jeg også, man kommer til. Det er jeg slet ikke i tvivl om. Det kan godt være jo, i hvert fald de første par år. Men på et eller andet tidspunkt, bliver det nok... Forhåbentlig får man en overgangsordning også, hvor det er lidt lempeligere. Altså det bliver... Man stiller større og større krav, kan man sige for jeg tror, hvis du bare ruller ind fra start og lægger overliggeren højt, så tror jeg ikke, at der er nogen, der hopper over. Så bliver det sådan lidt på må og få. For virksomhederne har heller ikke målt det tidligere. Man snakker jo også hele tiden om, at det skal være nemmere og nemmere at drive virksomhed i Danmark. Det bliver det her jo ikke. Det bliver en helt nyt lag, der bliver lagt ovenpå.

V: Kunne man også måske være nervøs for sådan, altså nu tænker jeg heller ikke umiddelbart, at der kommer en... Der er nok en eller anden fin overgangsperiode, men rent omtalemæssigt, også hvis der er, at man som revisor kommer til at skrive under på noget, som man så på sigt kommer til at finde ud af, at det var noget juks.

M: Ja, altså man kan jo godt forestille sig, at det her på et tidspunkt får mere opmærksomhed end tallene i årsrapporten. Fordi at der måske er mere, hvis du så oplyser om noget der så ikke er, så er der måske mere skandale omkring det. Og fordi det måske også er nemmere... Det er måske også nemmere, jeg ved ikke, at manipulerer med eller et eller andet. Men det kommer også an på, hvad skal der ligge bag ved det her, hvad kræver man, hvornår skal det nøjagtigt være, hvis det er byggevirkksomheder, skal de så have nogen der så måler hvad er CO₂-belastning per hus, altså hvad ved jeg, skal de have ingeniører til at beregne det, det skal de formentlig. Det er jo forholdsvis komplekst, også afhængig af, hvad branche du er i. Jeg tænker, hvis du er vognmand, så har man nok en idé om, hvad det udleder af CO₂ per kørt kilometer, et eller andet. Det er måske til at forholde sig til, men er byggeriet et hus eller fabrik, der er det måske svært at vide, hvad de udleder.

V: Ja, og det... En af de ting, jeg egentlig også forsøger at undersøge lidt, det er at lave den her sammenligning mellem at revidere en finansiel rapport og så skulle revidere en bæredygtighedsrapport, fordi i og for sig, så kunne man jo forestille sig, at selve processen ville jo nok være det samme, men det arbejde der er, handlingerne i det, vil jo nok være meget anderledes, fordi det faglige jo er så anderledes.

M: Ja, altså jeg tænker, at det er to vidt forskellige ting.

V: Ja.

M: Og jeg tror også, at man har været bedre stillet med at få nogle andre end de finansielle revisorer, til at skulle skrive under på den her bæredygtighedsrapport. Det er jo en helt anden boldgade. Altså jeg tænker også, hvis du kræver en eller anden, igen, afhængig af, hvilken branche du er i, så må du alt andet lige... Der er alligevel nogle gennemgående parametre der er ens, men man skal have et vist

kendskab til hele, altså dels lovgivningen men også, hvordan måler man de her ting, hvordan kan det lade sig gøre at måle? Også for at vurdere, om de her tal er troværdige.

V: Ja, fordi jeg ved ikke om du har læst, men der er jo også nogle ESRS, kalder de dem, standarder, som... Det er jo bare et udkast indtil videre, men på sigt skal de jo forhåbentlig vedtages, når det er, at de er blevet gennemgået helt. Der er der jo, jeg mener, at det var nogle og 20 standarder, og det tænker jeg også for jer må være et stort arbejde at sætte jer ind i, frem for § 99A, 99B, 99C og D, osv.

M: Ja, jo helt klart. Jeg tror bare, det bliver så omfattende, det bliver noget helt andet, det bliver en rapportering i sig selv, og dermed tænker jeg, næsten også en uddannelse, eller en specialisering i sig selv, altså lige så vel som du skal have en speciel akkreditering, for at kunne skrive under på finansielle virksomheder, hvor så man skulle have det her. Jeg er heller ikke engang sikker, at det skal være en statsautoriseret revisor, det kunne også bare være en, der har... Det kunne være en ingeniør, eller det kunne være en, ja, nogen, der ligesom specialiserer sig i det her bæredygtighed, så det ligger som sådan en separat ting ved siden af.

V: Ja, så det er det, du tænker sådan vil være mest optimalt? Altså fordi indtil videre, så lyder det jo til, at det bare skal være den statsautoriserede revisor, med en eller anden lidt uddannelsesmæssig...

M: Ja, men det næste er, så kan man sige, det kan godt være, at det skal være en statsautoriseret revisor, men lige så vel som alle andre regnskaber vi skriver under, så er det jo ikke en statsautoriserede revisor, der sidder i tallene nødvendigvis, det er der jo nogle medarbejdere til. Så en ting er, at vi skal have uddannelsen i det, men det skal alle, altså det skal alle medarbejderne og kollegaerne jo også, fordi det jo typisk er dem, der skal gennemgå det derude, altså, så det, ja, jeg tror, det er jo ikke gjort med de 30-40 timer, som den statsautoriserede, hvis han skal have det i efteruddannelse, fordi der ligger jo et helt hold bagved, der rent faktisk, som jeg siger, skal lave arbejdet, og gennemgå de her ting. Så det er jo ikke nok, at det bare er den statsautoriserede. Der skal jo være et hold bagved.

V: Ja. Kunne man forestille sig, for nu har der også været lidt tale om det her med, at en af de, eller det store behov, der måske også bliver, det er rådgivning i forbindelse med opstilling af den her rapport.

M: Ja, præcis.

V: Og det er måske, det er i hvert fald min umiddelbare tanke, at så lyder det ikke til, at der er særlig mange revisorer, der er interesseret i, at det er dem, der skal være den rådgiver.

M: Nej, jeg tror heller ikke, der har mange CFO's, som typisk ligger på det, de orker det heller ikke. Og det er jo nok lidt berøringsangst, dels fordi man ikke ved, hvad det indebærer, og særlig måske heller ikke, der interessen ligger, hvis man skal sige det. Altså, der er jo nok en grund til, at man valgte det, det er nok fordi, det er mere tal og de der ting. Så ved jeg godt, at der ligger tal i det andet også, men, ja, det er måske også derfor, at man prøver at skubbe den over til en ingeniør, eller et eller andet, så kan de døje med den der hovedpine. Men jeg tror også bare, det der med, at der ikke er klarhed over, hvad det er, man rent faktisk skal, så er der ikke nogen, der lige griber bolden, altså, medmindre man har en eller anden særlig interesse inden for det.

V: Ja.

M: Men vi kan da også se det inde ved os, altså, jeg tror, vi har da kæmpet lidt mere med at skulle få fat i nogen i kompagniet, der ved noget om det her, og ved mere end gennemsnittet. Nu tror jeg, det er lykkedes nu, ikke også, hvor vi har et par stykker, men et par stykker til alle de kunder, vi har det, det rækker jo heller ikke.

V: Begynder I at kunne mærke nu, at kunderne, de begynder at efterspørge det?

M: Ja, de begynder at efterspørge det, ja, ja, hver gang, når der kommer en nyhed, eller et eller andet, ikke også. Men igen, vi ved ikke, hvad de nøjagtige retningslinjer er, så at køre et helt hold i stilling for også at sige, nu skal man bruge det på det og det, og så viser det sig i sidste ende, det bliver noget helt andet, eller væsentligt ændret så skal man jo til at begynde lidt forfra. Det er også noget med at

det skal times rigtigt. Dels vil man ikke for sent i gang, men man vil jo ikke for tidligt i gang, så at det, man får lavet, det ikke kan bruges.

V: Nej, fordi det jo egentlig også, nu læste jeg lige en artikel, hvor der er en talsmand for PwC eksempelvis, der fortæller, at de regner med, på globalt plan, for også ligesom at skulle være klar til at løfte den her opgave, så skulle de ansætte, var det 100.000 nye til det her projekt. I Danmark, der var det 200 personer. EY skriver også, at de skal fordoble den medarbejderstab, de har.

M: Ja, men PwC, jeg ved ikke, de har jo 3.000 medarbejdere, måske, eller et eller andet i den stil og det er dobbelt så mange som os, så hvis de skal have 200, så skal vi jo måske have 100.

V: Er det noget, I begynder sådan, altså det er ikke noget I har sat i sving endnu eller?

M: Det sker jo fra centralt hold, men jeg tror, vi er i sving med det, men igen, det er jo nok også på det der overordnet niveau, altså dem, der kan sige, hvad er retningslinjerne, men vi har jo ikke de folk, der skal gå ud og lave det.

V: Nej.

M: Altså vi har ikke den bemanning til, at vi kan servicere alle vores kunder med det her.

V: Okay.

M: Nu er det så heldigvis også kun de store virksomheder først, det tager jo lidt toppen af presset, men jeg tror, der er ingen tvivl om, at der bliver mangel på dem her. Men det kan jo også høre ud i bygge..., altså, der er jo også rift om de folk, der faktisk kan det her ude i byggesektoren, så de ingeniører osv., der har ekspertise inden for det her, netop fordi folk gør sig klar til det.

V: Er man så som revisor, eller nu har du måske også lidt mere at sige her som partner, men nervøs for, at det bliver en eller anden ting, man også konkurrerer på, blandt revisionshuse i forhold til kunderne, om de kan finde den rigtige kompetence osv.?

M: Ja, det tror jeg, men det kan også godt være, at man kommer hen i en situation, hvor vi skriver under på det finansielle regnskab, og så er der nogle andre, der skriver under på bæredygtighedsrapporten, kan man sige.

V: Ja.

M: Og på den måde, kunne det jo være hensigtsmæssigt nok, at det ligesom er to forskellige rapporteringer, der ikke ligger oven i hinanden. Og så ved jeg godt, det er at tage brødet ud af munden på os selv, men det der med, at hvis det kunne være en ingeniør, eller en anden, der kunne skrive under på det her også.

V: Ja.

M: For jeg tror jo, dels er der nok enighed om, at der er mangel på statsautoriserede revisorer i det hele taget. Skal man så også til at rapporterer om det her, det gør jo ikke arbejdspresset eller mængden mindre.

V: Nej. Nej, og det er jo egentlig også en af de ting, jamen pådutter man så revisoren mere end... så man bliver nødt til at gå på kompromis med sit arbejde på den finansielle rapport?

M: Jo, men det vil du jo gøre... der er jo kun så mange timer i døgnet. Hvis alle dem der skal til at rapportere om det her, så er det jo, det er nok ikke dobbelt op, men det er nok 50% oveni, hvis man kan sige det. Så derfor vil arbejdsmængden jo blive større.

V: Ja.

M: Og det tilsiger måske så også igen, at det ikke nødvendigvis skal være en statsautoriseret revisor. Og lige nu er det også bedre at få nogen, der ved noget om det, altså hvad indebærer det her? Hvad vil det sige, hvordan måler man de her ting?

V: Ja, fordi det jeg hører dig sige er, at du måske ikke umiddelbart tænker, at du er ikke klar til at underskrive sådan en her.

M: Nej, det er jeg ikke.

V: Og med de timer, der ligger i den her nye uddannelse, så vil du heller ikke, eller hvad tænker du? Vil du føle, at det var nok?

M: Jeg synes ikke, at 30-40 timer, det lyder af meget.

V: Nej.

M: Kan du sige, hvis man tænker på det, man frem til statsautoriseret revisor, der har man haft, cand.merc.aud. der tror jeg der var sat 700-750 timer af det til vores forløb her. Og så har du haft to til to og et halvt år måske som statsautoriseret, så alle de timer, der er gået med det. Så lyder 30-40 timer ikke som sådan overvældende meget, i forhold til at skulle kunne erklære sig om det her. Virksomhederne de ved måske også dårligt nok, hvad de skal erklære om, og de folk, vi så skal have til at gennemgå det, og præsentere det for den statsautoriserede revisor ligesom et regnskab, blandt andet, hvor der er nogen, der har været igennem det inden, så før vi ligesom kigger det igennem en sidste gang, eller hvad skal man sige sådan.

V: Ja.

M: Altså, de skal også uddannes.

V: Ja. Er det sådan noget, altså den her usikkerhed omkring uddannelsesmængden i forhold til at man som revisor får kompetencerne til at kunne lave sådan en erklæring, er det sådan noget, som du tænker, så har du faktisk ikke lyst til at gå ind i det, fordi du ikke vil føle dig klar efterfølgende? Kunne man forestille sig, at interessen for at have den her kompetence, bliver lavere i og med, at der måske ikke er så dybdegående et uddannelsesforløb i det?

M: Det kunne man godt. Altså, jeg tror ikke, at der er nogen, der ønsker at lave noget, eller skulle tage skrive under på noget, som de ikke er komfortabel med eller noget andet. Så det er ikke noget, man sidder og glæder sig til, at det kommer det her. Det kan man også vende om at sige. Så ikke at

hige efter, at det bliver godt i, hvis det er for 25, så skal vi nok skrive under på det fra 26 af, ikke. Så er det er ikke sådan, at man sidder og klapper i hænderne, hvis man kan bruge det udtryk. Altså, også bare fordi, at der er så meget andet. Der bliver flere og flere krav til, hvad det er, vi skal levere i forhold til den finansielle rapportering, og hvad vi skal kunne dokumentere og sådan noget. Det her er jo også bare et lag oveni. Man kan også forestille sig, at reglerne der, de bliver strammet, gradvis hen ad vejen. Jeg ser det nok mere som to forskellige spor, hvis jeg skal være helt ærlig. Også bare med den massive interesse og fokus, der er på bæredygtighed og sådan noget. Så vil det næsten også være en skam, hvis det bare bliver sådan noget venstrehåndsarbejde for dem, der skal gennemgå det.

V: Man kan måske også overveje, at hvis man som regnskabsbruger sidder og læser det her, og ved, at det er en revisor, der måske "bare" har styr på tal, at det er den person, der har siddet og revideret det her, at man som regnskabsbruger så bliver lidt, hvad skal man sige, sådan at man sætter spørgsmålstegn ved det.

M: Ja, og troværdigheden af det er måske heller ikke lige så stor.

V: Nu tænker jeg jo egentlig sådan, fordi dengang IFRS-standarderne blev implementeret, det tog også noget tid, noget tilvænnning, rigtig meget tilvænnning. Tror du egentlig også, at det her i virkeligheden også bare handler om, at det er en tilvænningsproces?

M: Jo, det kan jo sagtens være, at det gør, og det er jo altid sådan, at er det 8-7 år siden jeg blev færdig. På et eller andet tidspunkt, så stiller man sig jo måske mere eller mindre tilfreds med det man kan. Og det er klart, at dem, der så kommer efterfølgende, som bare er vokset op med det her, de tænker jo ikke over det på samme måde. Det er også, fordi det er nyt og egentlig bare komme oven i alt det andet, man laver. Jeg tror bare stadigvæk, at hvis du skal kunne specialisere dig dels i tal delen, og dels i bæredygtighedsdelen, så er begge områder nok så massive og så store, at det kræver entydig fokus på det, hvis man skal mestre det i sidste ende. Der er selvfølgelig tal også i bæredygtighedsdelen og så videre, men det er jo bare en anden måde, det er noget andet du skal udtale dig om.

V: Ja.

M: Et helt andet regelsæt.

V: Et meget stort regelsæt.

M: Et meget stort regelsæt, ja. Jo, men det er det. Det kræver, at man har sat sig ind i det, og at man ved noget om det, før man med en eller anden troværdighed kan udtale sig om det. Og der kan man sige igen, med 30-40 timers efteruddannelse, så kunne man godt sætte spørgsmålstegn ved, hvor troværdigt er det?

V: Ja.

M: Og så kan man sige igen, at de nye, der kommer frem på SR-studiet, er trods alt også begrænset i, hvor meget tid, de kan dedikere til den del. Der har man lige taget skattedelen væk fra SR-uddannelsen, så det kun er det rent erklæringsmæssige. Altså hvad har man så tænkt sig? Skal det her bæredygtighed have den gamle plads, som skattedelen havde, eller skal man forlænge uddannelsen? Det kræver jo også, at der bliver sat nogle ressourcer af til de nye, der kommer.

V: Ja.

M: Så de heller ikke bare nøjes med 30-40 timer, kan man sige det sådan.

V: Jeg tænker også, fordi nu har jeg jo slet ikke lige overvejet det, men ja, der er jo også et helt team, der skal uddanne sig i det her, som ikke har SR. Kunne man forestille sig, at det måske også er noget, der bliver taget helt ned på cand.merc.aud.-niveau?

M: Det bør det jo være et eller andet sted, fordi altså igen, hvis man ser det lidt firkantet, så er der nogen, der skal lave det her, lige så vel som, at der nogen, der laver revisionen før den statsautoriserede, jeg ved godt det er en proces, men sådan hardcore, så er der nogen, der sidder med regnskabet, kommer ind, når det er færdigt til den statsautoriseret, så kan han gennemgå det bagefter, sådan lidt karikeret sagt. Det bliver lidt det samme, der bliver her, så der skal jo være et team. Altså hvis vi har, kan man bare sige, 100 statsautoriserede eller bare 50 statsautoriserede, der kan det her, så skal der jo et par hundrede derudover, der rent faktisk kan udføre det også. Så det er

jo ikke nok bare med den statsautoriserede, der kan det her, der skal jo også... Den statsautoriserede beror sig på, at han har nogle kollegaer, nu siger jeg i citationstegn, længere nede, nogle der er udførende, der går igennem det her og præsenterer det her for ham. Så det er jo ikke bare de statsautoriserede, der skal uddannes i det her.

V: Og det er jo i hvert fald en af de ting, som vi også lidt har stillet spørgsmålstejn ved, for vi har jo.. Nu er det anden gang jeg skriver om det her, og det har vi jo gjort af interesse, fordi vi tilfældigvis er faldet over det, og har efterfølgende tænkt, jamen hvad dølen, altså alt det her med miljø, og alle de her mål vi skal nå globalt set og EU-planer og sådan noget, det er bare så vigtigt i forhold til den regnskabsbruger, der sidder med regnskabet. Hvorfor er det, at vi ikke lægger mere fokus på at skulle indlære det her for os som cand.merc.aud'er? Fordi som du siger, det er jo, altså vi skal jo også vide hvad man gør, vi kan jo ikke bare hele tiden kigge op til den statsautoriserede og sige, hvad skal vi så gøre nu?

M: Nej, det bliver alt for tungt. Der skal være nogle assistants, der skal være nogle managers, der skal udvikle det her, altså hele vejen op igennem. Ja, fra trainee, altså alle ville jo skulle vide noget om det her. Og det er jo også derfor, at det er lidt en specialisering, og en uddannelse i sig selv. Og igen, det kommer jo så også oven i alt det de laver i forvejen, altså de laver jo rigeligt i forvejen, de folk vi har ansat, så det er jo endnu et led oven i det.

V: Kan du mærke den her, nu ved jeg ikke hvor mange der sidder og følger med i, hvad der kommer til at ske i forhold til det her, men kan du også mærke, at de andre på kontoret også er sådan?

M: Nej, jeg tror ikke, det er gået op for dem, jeg tror, at de har rigeligt, eller de fokuserer rigeligt på de problemer, der ligger lige foran. Jeg tror mere det er på øverste niveau, dem der skal ansætte de folk her, måske lidt i partnerkreds, hvor der kommer lidt pip frem, fordi kunderne begynder også at spørge, altså de største, hvad er det lige der skal ske der? Nu bliver det så heldigvis udskudt et år, så der er et år mere at løbe på. Så det er mest på det niveau, hvor opmærksomheden, i hvert fald, den er. Jeg tror ikke, at der er nogen... så langt fremme, er de ikke i forhold til det. De har nok at gøre med de udfordringer, de sidder med lige her nu. Men det er klart, at dem der skal ansætte folkene og gøre hele organisationen klar til det, der er de jo nødt til at være... Ja spørgsmålet er om de to-tre år, det er nok. Der er et stort arbejde i at skulle uddannes der.

V: Ser man lidt på nogle af de her, f.eks. nu er der jo nogen, der laver... der bliver jo også uddelt priser og sådan, men nogen af dem der virkelig er store inden for det her, de helt store børsnoterede selskaber, der virkelig er store inden for bæredygtighedsrapporteringen nu, eller har en god bæredygtighedsrapport. Kigger I på det, og forbereder jer til forståelsen af det derigennem, eller kigger man på, hvad andre gør?

M: Vi gør det ikke ude i... Jeg kan forestille mig, at vores faglige afdeling og sådan noget gør det, men der har vi måske også nogle problemer, der ligger mere lige for eller en udfordring der er i fokus lige nu, så så langt er vi ikke, ikke ude i forreste led, altså dem, der har noget med kunderne at gøre, der er vi ikke endnu. Det ville kun være, hvis du lige selv skal bruge det, så er det måske nogen få. Men for de fleste af os, der er i privatrevision. Der er stadig to år til, og der er alt muligt andet, der skal løses inden da, så det har ikke fået fokus der endnu. Så vi har ikke noget begreb om, hvad vi kigger ind i.

V: Nej, det er måske sådan, at det pludseligt rammer, og så må vi...

M: Jeg tror, det er lidt den tilgang, der er. Det er den tilgang, der er. Det er også næsten første år oven på corona, hvor det har været sådan en normal status. Det er tre år siden, at corona brød. På den måde har man kørt i sådan lidt i sidste... I 2020 og i 2021, så i 2022, der har man kørt sådan lidt i, hvor der er alle de her erklæringer og hjælpepakker og alt muligt andet. Der har det været fokus. Jeg tror lige nu, at der nyder folk bare lidt, at det er lidt normalt, altså i en normal tilstand. Så det er ikke noget, der har fået den store opmærksomhed. Men det er klart, at jo tættere vi kommer på 1. januar 2025, der begynder nogen, så jo tættere, jo mere relevant bliver det jo.

V: Ja. Og indtil videre, så er det jo også "bare" en erklæring med begrænset sikkerhed.

M: Ja, ja. Jo.

V: Hvordan... Lige on top of mind, nu forventer jeg ikke, at du har gjort dig de helt store tanker, men hvordan forestiller du, altså hvilken slags erklæring skal vi lave på det her? Skal det bare være en

erklæring med begrænset sikkerhed? Skal det være specialister? Hvis du helt konkret skal sige, hvad tror du vil være det bedste udgangspunkt for den her bæredygtighedsrapport?

M: Jeg tror, det ville være fornuftigt nok at steppe lidt op ad gangen. Altså starte med begrænset sikkerhed. Altså assistance vil jo næsten være det bedste. Måske starte med begrænset sikkerhed, og så ligesom gå op. Det kunne også være, at du tager en udvidet gennemgang, men nu kender de så ikke det i EU i øvrigt. Så man ligesom stepper op og gør det, så man ikke starter med at skulle bygge det hele på én gang. Så man får et kendskab til at få kørt nogen ind, og også for at se, hvad ligger der i det. For jeg tror nemlig, at dem, der sidder og finder på det, tror jeg ikke har gjort sig et begreb om, hvor meget arbejde, der rent faktisk ligger i det. Altså det er jo nemt nok at udstikke sådan nogle direktiver og sige, det er sådan her, vi gør. Men det fører jo trods alt, noget bureaukrati med sig, det fører jo noget administration med sig. De største virksomheder skal jo ansætte folk også til at holde styr på det her.

V: Ja, kunne man forestille sig, at det blev en af de der ISAE 3000-standarder.

M: Ja, det kunne man sagtens. Ja, ja, ja, det tænkte jeg.

V: Fordi det er, tænker man, at det vil være det bedste udgangspunkt, også når du siger det her med specialister osv., at det er simpelthen bare nogle andre?

M: Jeg tror, det ville skulle være nogle andre. For at det her, hvis man skal kunne tage det seriøst, så tror jeg, så ville det ikke skulle være mig. Medmindre der er den retning, jeg vælger at gå, kan man sige. Jeg tror, der er nogen, der er nødt til at have fokus på det her. Og dem der også gør det, hvor relevant er det så, at de kender til IFRS og alt muligt andet og regnskabsregler. Det kunne godt være, at det bare var en uddannelse i sig selv, eller et spor efter cand.merc.aud.'en i sig selv. Sådan at det er det man så er statsautoriseret revisor i bæredygtighed. Eller hvad ved jeg?

V: Bæredygtighedsrevisor.

M: Ja, ESG-certificeret, noget i den stil. Det kunne jo igen godt være ingeniører eller andre relevante, der formentlig ved mere om CO2-udledning og bæredygtighed end vi gør. Også for at kunne absorbere den arbejds mængde, der ligger i det.

V: Og det er jo klart, at nu har der i hvert fald ved FSR været meget snak om det her med, at der mangler arbejdskraft i forvejen. Især de statsautoriserede revisorer. Jeg har også læst en afhandling på det her med, hvorfor er det, at der ikke er lige så mange, der ønsker at være statsautoriserede revisorer. Det er simpelthen den her frygt for arbejdsbyrden. Vil det her lægge... Nu er det jo faktisk noget, jeg selv kan tænke over, fordi det er jo mig, der står og skal blive statsautoriseret revisor på et tidspunkt. Men tænker du også, hvis du kigger ned på dine lidt yngre kolleger eller de kolleger, der har lyst til nu at få en SR-uddannelse efterfølgende, om de kunne være nervøse for, at de blev skræmt væk af, at nu kommer den her ekstra arbejdsbyrde?

M: Jamen det tror jeg. Det er jo bare endnu et lag. Det er jo endnu et krav. Det er endnu et regelsæt. Endnu en mulighed for at stange bøder ud. Der må jo følge nogle sanktioner med. Det er jo bare lag på lag på lag. Og de lag bliver jo store nok inden for de områder, vi allerede sidder med. De bliver øget fra år til år inden for de områder, vi allerede sidder med. Så jeg tænker ikke nødvendigvis, at det her, det bidrager ikke til at folk de tænker det. Medmindre man har den interesse fra start. Hvis jeg skal være helt ærlig og se rundt på dem, der sidder her, så er det jo nok også en meget traditionel branche. Det er jo ikke der fokus har ligget. Det er ikke derfor, de har valgt at blive revisor. Sådan helt ærlig. Så tror jeg bare, at interessen ligger et andet sted. Hvor jeg tror det vildeste de kan svinge op til, det er at købe en elbil. Sådan sat lidt på spidsen.

V: Ja, det er næsten besværligt nok i sig selv.

M: Ja, hvor jeg tror bare, at det kræver et fokusområde for sig. Og jeg tror også, at du får problemer med de ambitioner, du lægger op til. At du både kan følge med på den finansielle del, og så også på den bæredygtighedsdel.

V: Ja.

M: Det er jo to forskellige spor, som jeg ser det.

V: Men tænker man sådan, at det bliver fedt nok, at der kommer det her lidt større fokus? Altså hvis du ikke kigger på det i forhold til, at du skal sidde og underskrive. Men det her med, at der er noget helt konkret, vi kan sammenligne på tværs af virksomheder i branchen. Tænker du, at det rådgivningsmæssigt bliver fedt?

M: Ja, men det er da jo helt klart et ekstra ben, vi kan stå på i branchen. På den måde er der jo forretningsmuligheder i det også. Det skal man ikke være bleg for. Jeg tror bare, det er svært at skubbe ind under den eksisterende. Altså det kræver et andet fokus, et andet ben. Man skal vide, hvad der rører på sig. Og vi har jo nok, også hvis du ser vores faglige afdeling der er der nogle specialister i regnskabsdelen, og så har vi nogle i revisionsdelen. Altså det i sig selv kræver jo specialister for at finde ud af det. Vi har i skattedelen, vi har i momsdelen, it-området, hvor jeg tænker, det her er jo lidt et nyt ben. Og som kræver noget fra, så har man også en generalist, revisor, der skal på en eller anden måde vide lidt om det hele, men ikke være, altså mere være den her generalist og måske skulle kunne sige, altså lyder det her nogenlunde rigtigt, men derfra så til at kunne noget og så direkte erklære sig om det, er måske lidt langt. Men igen, det afhænger også af, hvad skal det arbejde vi laver bero sig på. Altså kræver det, at de får, igen hvis det er et byggefirma, skal de have en ingeniørrapport fra det byggeri og det, der er tilgået. Altså hvad ligger der i det? Hvad erklærer vi os på baggrund af?

V: Ja, fordi så kan man jo sidde med den rapport som revisor og tænke, jeg forstår ikke rigtig, hvad der står her alligevel.

M: Præcis, jo jo. Altså det er jo, jeg tror bare, det kommer til at kræve mere, end hvad man lige går og regner med. Og det kommer til at kræve mere både af dem, der skal erklære sig om det, men også blandt dem, de virksomheder, der skal præsentere det og opgøre det.

V: Man må håbe, at de har tænkt over det.

M: Ja.

V: Dem, der i hvert fald sidder og udfærdiger det her.

M: Jo, men jeg tror bare, at de har denne fokus, for hvis deres opgave har lydt på, at nu skal vi have noget ordentlig rapportering gennem, noget vi kan bruge til noget, så er det måske der fokus ligger og knap så meget på, hvordan bliver det så udført i praksis.

V: Ja. Ja, fordi jeg tror, at det var FSR, de havde også lavet en podcast om det, hvor de lige berørte det meget kort, hvor de også sagde, at, altså blev det i virkeligheden sådan, at det var myndighederne, der også bare sagde, at det her en opgave, som revisor ikke kan løfte. At det simpelthen er fra myndighedernes side, at de siger... fordi det her er jo bare et direktiv, så skal vi finde ud af, hvordan vi i national ret skal have det ind osv. Det kunne jo godt være, at det var myndighederne, der bare sagde, at det her er faktisk ikke en opgave, som I skal løse.

M: Ja, præcis.

V: Fordi jeg tænker da ikke umiddelbart, at der er nogen, der er interesseret i at skulle ud og skrive en masse bøder, bare for at gøre det, fordi at I, altså...

M: Nej, men det er mere, hvad jeg kan sige... Kravene stiger jo hele tiden til den finansielle rapportering, men jeg kan godt forstå, at det bliver lidt det samme her i også. Og for at man skal kunne holde sig på toppen, altså vide, hvad der rører sig, så er man jo nødt til at kunne dedikere noget tid til det. Og lige nu tror jeg, at der er nok tid, der er dedikeret til at kunne følge med i den finansielle del af de stigende krav, der er der. Både blandt statsautoriserede, men absolut også blandt assistants og managers og trainees og alt muligt andet. De mærker jo direkte, de øgede krav også stiger, fordi det tit er dem, der skal lave det mere, altså dokumentere det mere i praksis.

V: Ja, altså jeg tror egentlig, at vi har været rimelig godt inde over det, som jeg tænkte, vi skulle snakke om. Så medmindre du har et eller andet, hvor du tænker, at den her ekstra tanke har jeg lige gjort mig omkring den her bæredygtighedsrapport, så tror jeg faktisk ikke, at jeg har nogle flere spørgsmål.

M: Nej, jeg tror bare ikke, for lige at opsummere. Jeg tror ikke, det skal være en integreret del af årsrapporten, den her bæredygtighedsrapport. Jeg tror også, det kræver nogle specielle kompetencer ved siden af for at kunne gennemføre det.

V: Ja, som kræver lidt mere end...

M: End 30-40 timers efteruddannelse, ja.

V: Det er meget sjovt, fordi jeg sad til et vejledermøde og snakkede med Peter, der sidder med noget i FSR, jeg er faktisk ikke helt sikker på hvad det var. Og der snakkede de om, at de skulle til at diskutere, om det var et uddannelsesforløb, der skulle til, eller hvordan og hvorledes. Så de er jo også i gang med hele tiden at finde ud af, hvad er det egentlig, der skal til. Fordi, som du selv siger, det kan godt være, at det udadtil virker som en okay og overskuelig opgave for dem, der sidder og udfærdiger de her krav. Men sidder man selv inde i det, så... Altså, jeg er ikke engang inde i det, jeg sidder bare med mit lille speciale her og tænker, at jeg bliver helt stresset på jeres vegne.

M: Du siger godt, at jeg ikke er sikker på 30-40 timer, det er måske ikke nok, men jeg tror også, at hvis man gør det, at man skal igennem en eksamen for at gøre det, så tror jeg egentlig, at de fleste er sådan, at de tænker, at jeg har sgu da været nok på skolebænken, jeg har været til nok eksamener. Der behøves ikke en mere. Så de 30-40 timer er måske sådan et rimeligt kompromis med, at folk de kan overskue det, end at der ikke ligger en 3-4 timers prøve i horisonten. Fordi man egentlig tænker, at det her har man prøvet en gang den her eksamen, det gider man ikke en gang mere. Så det er jo med at finde det her niveau, hvor er det lige at fokus er. I en branche, der er i forvejen mangler statsautoriserede folk, så er det jo ikke sådan, at man lykkes med at sende dem igennem et års skoleforløb, blandt andet, og så en afsluttende 4 timers prøve. Det tror jeg bliver ramaskrig.

V: Ja, og det er jo bare generelt meget ekstra at skulle påtage sig, når der er så meget i forvejen.

M: Det er de færreste, der går og keder sig.

V: Du har ikke travlt med at tage den, hvis den kommer?

M: Nej, jeg tror lige, at jeg venter lidt og ser tiden an, så ser jeg, hvad kraven bliver. Det kunne jo også være, at det bliver udskudt et år mere på et eller andet tidspunkt. Jeg ved det ikke. Lige nu bliver

de der retningslinjer, med hvad det rent faktisk indeholder, de bliver udskudt et halvt år eller frem til sommerferien og så er det mere om, at de rent faktisk kommer der. Ja, hvor det lander henne.

V: Jamen, fedt at du gad lige at tage en snak om det. Jeg synes, det har været spændende. Der har lige været nogle synspunkter, jeg ikke lige selv havde tænkt over.

M: Det er jo altid godt.

Bilag 2

Referat af interview med statsautoriseret revisor og chef for revision og rapportering i FSR, Thomas Krath Jørgensen.

FSR's Arbejde med CSRd

Under interviewet med Thomas Krath Jørgensen blev en række emner indenfor bæredygtighedsrapportering samt de nye krav til erklæring herpå omtalt. Indledningsvis blev der spurgt ind til, hvordan FSR's nuværende arbejde med det nye direktiv ser ud. Hertil forklarede Thomas, at FSR har været med undervejs hvor reglerne er blevet udarbejdet, hvor de på regnskabs- og revisionssiden har haft nogle personer med indover og derigennem har påvirket processen. Derudover fortæller Thomas, at de er i dialog med de danske myndigheder vedrørende implementeringen af direktivet og at de derudover arbejder på, hvordan de uddannelsesmæssige krav skal se ud.

Revisor kontra ekspert

Thomas blev spurgt ind til, om det efter FSR's mening bør være en revisor der udarbejder erklæringen eller om der bør være nogle eksperter med ind over. Til dette svarer Thomas, at det, ligesom vi ser det på andre områder nu, bør være revisor, der vurderer om kompetencerne er der, eller om revisor bør inddrage en ekspert på området. Derudover blev der spurgt ind til, om man kunne forestille sig, at myndighederne vil kræve at en ekspert anvendes, hvilket Thomas ikke kunne.

Uddannelse

Under interviewet var et stort samtaleemne den uddannelse, som forventes for at revisor kan få de nødvendige kompetencer til at kunne erklære sig på bæredygtighedsrapporten. I forbindelse med dette, beskrev Thomas, hvordan de i FSR er opmærksomme på, at det ikke kun er revisor der skal uddannes indenfor området, men at det kræver at man opkvalificerer hele revisorbranchen. Til dette blev der spurgt ind til, hvorvidt man ønsker at tage det ned på cand.merc.aud.-niveau, hvortil Thomas svarer, at FSR er i dialog med Aalborg Universitet, om hvordan dette kan integreres i undervisningen.

Mangel på revisorer

I forbindelse med interviewet, blev Thomas derudover spurgt ind til, om man i FSR er nervøs for, at der kommer til at være mangel på bæredygtighedsrevisorer ligesom der i forvejen er mangel på statsautoriserede revisorer og kvalificeret arbejdskraft i revisorbranchen. Til dette svarer Thomas, at det er man, og at det handler om at efteruddanne og fastholde medarbejderne. Til trods for dette mener han, at bæredygtighed er et så vigtigt et emne, at man ser en større interesse på området. Udover at emnet er relevant bliver det, efter Thomas, også en kompetence som revisorerne ønsker, da der er efterspørgsel efter det, så der er også et økonomisk incitament til at have denne kompetence.

Erklæringen

Under interviewet blev Thomas spurgt ind til, hvad han så som en udfordring i forbindelse med de nye krav, hvortil Thomas svarede, at der hvor den største bekymring er, at man nu skal udtale sig om og konkludere på noget, der sker ude i fremtiden. Derudover blev der også spurgt ind til, hvordan revisor kan anvendes som sparringspartner og rådgiver. Her nævnte Thomas, at de fleste store revisionsfirmaer har en bæredygtighedsafdeling, og at de store virksomheder selv har interne bæredygtighedseksperter som skal løfte opgaven. Dog er der uafhængigheden at være opmærksom på, hvortil Thomas nævner, at det kan blive relevant at bruge et revisionsfirma til at udarbejde erklæringen og et til at rådgive.

Et emne som også blev omtalt var, hvorvidt bæredygtighedsrapporten burde være en integreret del af årsrapporten, hvor den finansielle rapport også indgår eller om denne skal afgives separat. Derudover om der skal være en revisor på bæredygtighedsrapporten og en anden til den finansielle rapport eller om det burde være samme revisor på begge rapporter. Til dette mener Thomas, at det vil give mening at de afgives sammen da oplysningerne og de finansielle tal påvirker hinanden, og at det derfor skal være samme revisor der er på begge.

Forventningskløften

Adspurgt om Thomas forventer, at der vil opstå en forventningskløft, svarer Thomas, at det ikke er til at undgå og altid har været et problem for revisorbranchen, da der arbejdes indenfor et væsentlighedsniveau.