



REVISORS PLANLÆGNING AF ISAE 3000-ERKLÆRING OMFATTET AF CSR-DIREKTIVET

Aalborg Universitet | Cand.merc.aud. | Speciale

Af: Emma Norre Lichon (20193264)

Tobias Sønderby Sørensen (20195606)

Vejleder: Hans B. Vistisen

Anslag: 199.809

Titelblad



Titel: Revisors planlægning af ISAE 3000-erklæring omfattet af CSR-direktivet

Studie: Cand.merc.aud.-studiet ved Aalborg Universitet

Semester: 4. semester

Projektperiode: Forår 2024

ECTS-point: 30

Vejleder: Hans B. Vistisen

Fagområde: Revision

Antal tegn inkl. mellemrum ekskl. bilag: 199.809

Sideantal ekskl. bilag: 83,25

Afleveringsfrist: 3. juni 2024

Emma Norre Lichon

Emma Norre Lichon – Studienummer: 20193264

Tobias Sønderby

Tobias Sønderby Sørensen – Studienummer: 20195606

Abstract

The importance of Environmental, Social and Governance (ESG) has increased significantly as stakeholders are demanding transparency and accountability from organizations regarding their sustainability practice.

The purpose of this thesis is to examine how auditors can meet the requirements in ISAE 3000 through effective planning and proper execution to obtain sufficient and appropriate audit evidence within the ESG framework. The auditor's role as a public trust representative is emphasized, given that users of the ESG assurance work differ from the typical financial audits, involving a broader range of stakeholders. The focus is on the actions auditors can make through planning and execution to ensure an informative ESG report that adequately meets the users' needs concerning ESRS E1 on climate changes.

This thesis is fundamentally based on European Sustainability Reporting Standards (ESRS) and International Standards of Auditing (ISA), which in cooperation explores how to plan a sufficient assurance work within the reporting framework. Based on that, the work is carried out using the legal dogmatic method. The thesis is further supplemented by already published studies and semistructured interviews with Danish Certified ESG accountant and ESG consultant.

The thesis explores how current ESG legislation impacts auditors planning of ISAE 3000 assurance engagements with a specific focus on ESRS E1, and identifies the characteristic of sufficient and appropriate audit documentation in accordance with ESRS 1 and 2. The thesis concludes on some of the identified challenges in the planning of the assurance work within the ESG framework, which comprises of auditors materiality assessment for the data points and the estimates regarding the outside in perspective.

At the end of the thesis, there is a perspective on ISSA 5000, which is a specific statement related to the CSR directive with a high level of assurance prepared by IAASB. ISSA 5000 aims to reduce the risk of statements and to establish a global declaration in order to create consistent sustainability reporting.

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING.....	1
2. PROBLEMFELT	4
3. PROBLEMFORMULERING.....	7
3.1 AFGRÆNSNING	8
4. UNDERSØGELSESMETODE.....	9
4.1 METODE OG RETSKILDER	9
4.2 ANVENDELSE AF SEKUNDÆR OG PRIMÆR EMPIRI.....	10
4.3 KVALITATIVE INTERVIEWS.....	10
4.4 DISPONERING	12
5. TEORI OG STANDARDSER.....	13
5.1 FORVENTNINGSKLØFT	13
5.2 ISAE 3000 - ANDRE ERKLÆRINGSOPGAVER MED SIKKERHED END REVISION ELLER REVIEW AF HISTORISKE FINANSIELLE OPLYSNING	14
5.3 ISA 320 - VÆSENTLIGHED VED PLANLÆGNING OG UDFØRELSE AF EN REVISION	18
5.4 ISA 315 - IDENTIFICERING OG VURDERING AF RISICI FOR VÆSENTLIGE FEJL I REGNSKABET	21
6. DE JURIDISKE RAMMER INDEN FOR ESG	23
6.1 ESRS-STANDARDSERNE GENERELT OG DERES OPBYGNING.....	25
6.2 ESRS 1 - GENERELLE PRINCIPPER	27
6.3 ESRS 2 - GENERELLE OPLYSNINGER	30
6.4 KLIMARELATEREDE STANDARDSER	33
6.4.1 ESRS E1 - Klimaforandringer.....	33
6.4.2 ESRS E2 - Forurening.....	36
6.4.3 ESRS E3 - Vand- og havressourcer	38
6.4.4 ESRS E4 - Biodiversitet og økosystemer.....	39
6.4.5 ESRS E5 - Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi	41
6.5 SOCIALRELATEREDE STANDARDSER	42
6.5.1 ESRS S1 - Egen arbejdsstyrke.....	42
6.5.2 ESRS S2 - Arbejdstagere i værdikæden	47
6.5.3 ESRS S3 - Berørte samfund.....	48
6.5.4 ESRS S4 - Forbrugere og slutbrugere	49
6.6 LEDELSESRELATEREDE STANDARDSER	50
6.6.1 ESRS G1 - God forretningsskik.....	50
6.7 IMPLEMENTERING AF CSR-DIREKTIVET I ÅRSREGNSKABSLOVEN.....	52
6.8 REVISORS ROLLE	54
7. HVORDAN TILPASSER REVISORER DERES PLANLÆGNING AF ISAE 3000- ERKLÆRINGSOPGAVER?.....	55

7.1 DOBBELT VÆSENTLIGHEDSANALYSE	57
7.1.1 <i>Data</i>	59
7.2 KUNDEACCEPT	60
7.2.1 <i>Uafhængighed</i>	61
7.3 PLANLÆGNING	64
7.3.1 <i>Løbende handlinger</i>	69
7.4 UDFORDRINGER PÅ PLANLAGTE HANDLINGER OG UDFØRSEL ESRS E1	74
7.4.1 <i>Revisors udfordringer udefra og ind perspektivet</i>	75
7.4.2 <i>Revisors udfordringer KPI'er og due diligence</i>	79
7.4.3 <i>Revisors udfordringer vedrørende væsentlighed ved udførsel</i>	81
8. HVAD ER DE AFGØRENDE KARAKTERISTIKA VED ET REVISIONSBEVIS I EN ISAE 3000-ERKLÆRING?	85
9. KONKLUSION	90
10. PERSPEKTIVERING	93
11. LITTERATURLISTE	95
12. BILAG.....	100

1. Indledning

Igennem mange år er virksomheder endt i skandaler og tilhørende offentlig kritik, der uundgåeligt følger med overtrædelser af lovgivning, såvel som etiske regler. Den øgede grådighed fra ledelsens side og mangel på etik, der er opstået gennem disse overtrædelser og skandaler, hvad end det opstår fra besvigelser, insiderhandel eller underslæb, har skabt en naturlig mistro til ledelsen. Forretningsetik og Environmental, Social and Governance (ESG) hænger generelt godt sammen. Her er en vigtig del at skelne mellem etisk ansvar og virksomhedens ledelse til at agere på et niveau over hvad der forventes af lovgivningen.¹

Konceptet ESG udspringer af Corporate Social Responsibility (CSR), som først blev introduceret i 1920, hvor det efterfølgende blev formaliseret som et akademisk emne i 1950'erne. Der er siden hen skrevet masser af litteratur herom. Definitionen af begrebet spænder bredt, og har været et meget fleksibelt og bredt emne, hvor flere forskere har defineret det lidt efter bedste evne. Dette resulterede i, at EU-kommissionen har defineret CSR-begrebet som "Virksomhedernes ansvar for deres indvirkning på samfundet".²

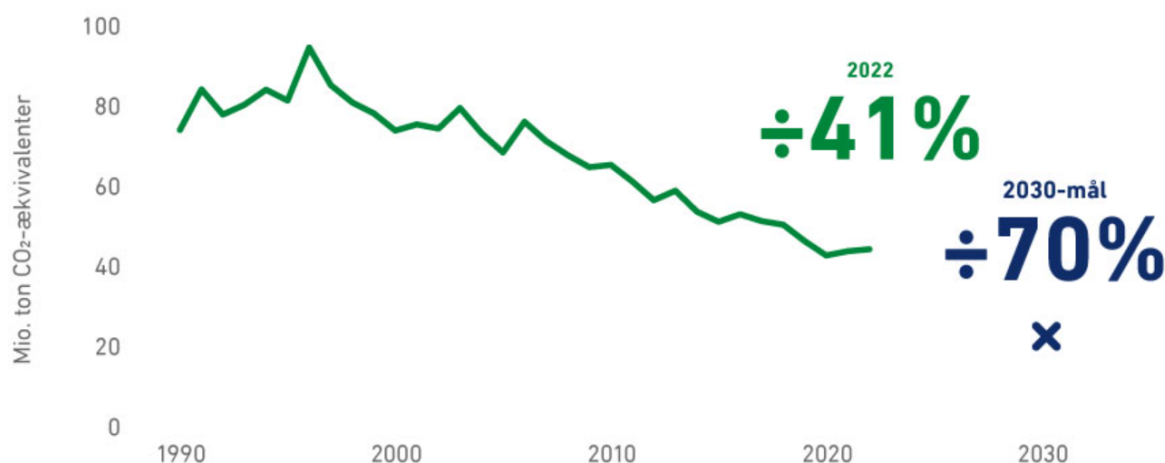
Virksomhedernes ansvar indebærer ikke alene forretningsetik og deres færden i lovgivningen, men også et ansvar overfor miljøet. I Danmark blev der i 2020 vedtaget en klimalov, hvis formål var at mindske udledningen af drivhusgasser. Der skal over en årrække på 10 år opnås en reduktion på 70% set i forhold til Danmarks udledning i 1990, hvilket vises i figur 1 nedenfor. Der er ligeledes et krav om, at Danmark skal være CO₂ neutral i 2050.³

¹ Investopedia; How have business ethics evolved over time

² Hlochova, Hana. "The origins of CSR in theory and practice: Chapter from CSR history in the CEE region.

³ Energistyrelsen; Dansk klimapolitik

Figur 1 - Reduktion af drivhusgasudledning i Danmark



Kilde: Danmarks statistik; Klima.⁴

De lovgivningsmæssige, såvel som etiske regler har været med til at gøre bæredygtighed til et mere centralt emne, og interessen herfor er vokset kolossalt. Netop ESG-rapportering, som i daglig tale kaldes bæredygtighedsrapportering, har en stor rolle i det samfund vi lever i, i dag og det tager kun fart herfra. ESG er en forkortelse for Environmental, Social and Governance og hjælper investorer med at evaluere virksomheders sociale ansvar og ikke mindst deres bæredygtighed. Miljøfaktorer (environmental) omfatter virksomheders indvirkning på miljøet og dens evne til at tilpasse sig klimaforandringer. Sociale faktorer (social) relaterer sig til virksomhedernes samspil med samfundet, herunder forholdet til kunder, leverandører og medarbejder. Ledelsesfaktorer (governance) refererer til ledelse og ledelsesstrukturer i virksomhederne, herunder risikostyring, compliance og bestyrelsen. ESG-faktorer spiller en stor rolle indenfor reguleringsmiljøet.⁵

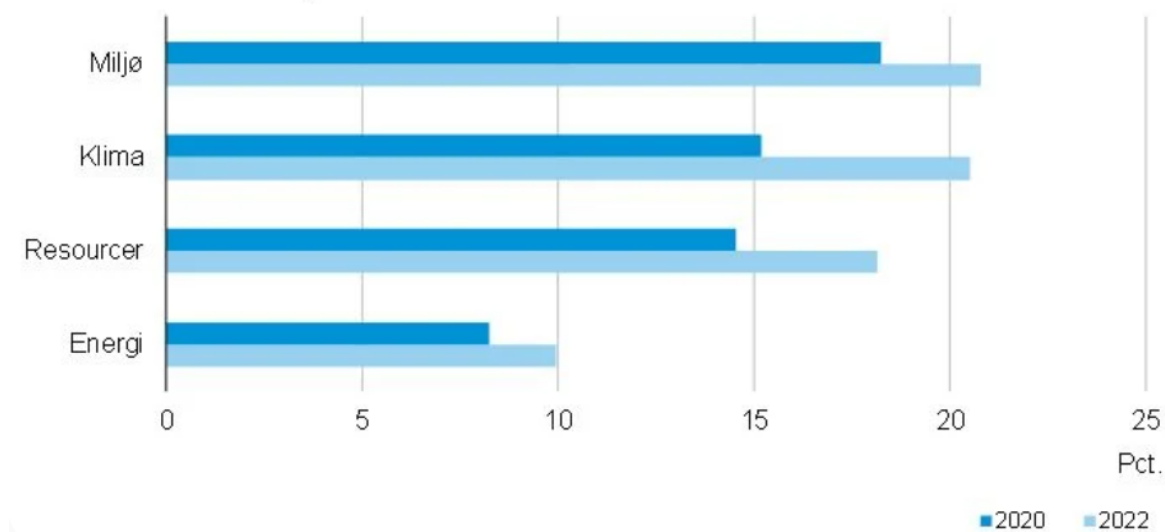
Der har gennem de seneste år været et øget pres fra politikere, for at få virksomhederne til at analysere og fremvise deres påvirkninger på miljøet og deres etiske såvel som ledelsesmæssige dispositioner, altså større transparens i forhold til interne procedure og processer.⁶

⁴ Danmarks statistik; Klima

⁵ DI Handel; ESG-rapportering og de kommende standarder er også vigtigt for mindre handelsvirksomheder!

⁶ DI Handel; ESG-rapportering og de kommende standarder er også vigtigt for mindre handelsvirksomheder!

Figur 2 - Andel virksomheder som omtaler klima og miljø på deres hjemmesider



Kilde: DI Handel; Grøn omstilling vinder frem på virksomhedernes hjemmesider.⁷

Interessen for bæredygtighed vækker ikke kun opsigt hos politikerne, der fremkommer ligeledes en øget efterspørgsel på non-finansiell information i årsrapporten fra investorer og andre brugere af årsrapporten, idet de tror på at værdien af at integrere bæredygtige elementer i den finansielle beslutningstagning skaber et stærkere omdømme. Dette kan hjælpe virksomheder med at tiltrække kvalificeret arbejdskraft og at kunderne vælger virksomheder med grønnere tiltag fremfor andre.⁸ Dette understøttes af at virksomhederne i stigende grad omtaler ESG relaterede emner på deres hjemmesider, hvilket fremgår i figur 2.

⁷ DI Handel; Grøn omstilling vinder frem på virksomhedernes hjemmesider

⁸ DI Handel; ESG-rapportering og de kommende standarder er også vigtigt for mindre handelsvirksomheder!

2. Problemfelt

I november 2022 godkendte EU-Kommissionen et direktiv vedrørende bæredygtighed i virksomhedsrapportering, kendt som Corporate Sustainability Reporting Directive (CSR-direktivet). Dette direktiv, sammen med de tilhørende European Sustainability Reporting Standards (ESRS), vil kræve mere omfattende og standardiserede ESG-rapporter fra virksomhederne. Formålet er at lette sammenligningen af virksomheder, så der for investorer kan træffes velovervejede beslutninger omkring investeringer. Området har derfor stor opmærksomhed og fokus fra både EU og de danske myndigheder.⁹

Omverdenen har øget fokus på samfundsansvar og bæredygtighed, og kravene til rapportering herom bliver ligeledes strengere. Den nuværende redegørelse for samfundsansvar finder sted i årsregnskabslovens §99a, og erstattes af bæredygtighedsrapportering efter CSR-direktivet. De nye oplysningskrav i CSR-direktivet og ESRS bliver væsentligt udvidet og standardiseret i forhold til redegørelsen efter årsregnskabslovens §99a, hvor de omfattede virksomheder skal oplyse om en række bæredygtighedsforhold.

I forbindelse med implementeringen af CSR-direktivet indføres der krav til at revisor skal afgive en erklæring med begrænset sikkerhed, hvor der med de forhenværende regler kun var krav om at revisor skulle udtale sig om redegørelsen i ledelsesberetningen, herunder information om samfundsansvar baseret på et konsistentstjek. Formålet med redegørelsen er at informere interessenterne om, hvad den enkelte virksomhed har af fokusområder inden for miljø, sociale forhold og ansvarlig ledelse, hvor de specifikke og detaljerede krav hertil findes i de gældende EU-standarder for bæredygtighedsrapportering, ESRS.

Bæredygtighedsrapporterings anvendelsesområde bliver gældende for Danmarks store virksomheder. Det indtræder som et krav for de virksomheder, hvor der i dag er krav om redegørelse om samfundsansvar efter årsregnskabsloven. Store virksomheder defineres som en regnskabsklasse C og D, hvor størrelsesgrænserne er defineret i årsregnskabslovens §7. Regnskabsklasserne bliver altafgørende for hvornår og hvilke virksomheder, der er omfattet af at skulle inkludere en bæredygtighedsrapport i deres årsrapport. I forbindelse med at CSR-direktivet og ESRS træder i kraft for 2024 regnskaberne

⁹ Skou, Henrik; ESG - for de finansielle uddannelser

for regnskabsklasserne C-Stor og D, så indføres kravet om at de udarbejdede standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS) skal følges i forbindelse med afgivelsen. Der introduceres yderligere krav om en dobbelt væsentlighedsvurdering, som er en metode, der skal benyttes af virksomhederne og revisor til at opnå forståelse for indvirkningen på bæredygtighedsforhold.¹⁰

Princippet om dobbelt væsentlighedsvurdering er opsat for at skabe en mere transparent rapportering om bæredygtighed ved at forhindre ensidige rapporteringer, idet der er krav til at det skal have grundlag i en økonomisk aktivitet. Det er før set, at virksomhederne omtaler en bæredygtig aktivitet, der har en påvirkning på miljøet, men ikke tilknyttet et økonomisk aspekt. Dette var i overensstemmelse med årsregnskabslovens §99a's regelsæt. I de nye tiltag fra CSR-direktivet og ESRS er dette ikke længere i overensstemmelse med regler og lovgivning.

Virksomhederne skal overveje relevansen af bæredygtighed fra to perspektiver. På den ene side skal de overveje påvirkning i et 'indefra og ud'-perspektiv. 'Indefra og ud'-perspektivet omhandler virksomhedernes påvirkning på bæredygtighedsforholdene, for eksempel hvor meget en virksomhed udleder af CO₂. På den anden side skal organisationen tage højde for risiko og muligheder ud fra et 'udefra og ind'-perspektiv, der anses for at kunne påvirke virksomhedernes udvikling, resultat og situation.

Bæredygtighedsrapporteringen skal indeholde resultaterne af dobbelt væsentlighedsanalysen, som også skaber rammerne for hvilke emner der må anses for at være relevante. Virksomhederne skal oplyse om processen for at identificere forholdene til deres bæredygtighedsrapportering. Oplysninger skal blandt andet omfatte følgende:

- Virksomhederne skal medtage en kort beskrivelse af deres forretningsmodel og strategi, og herunder dens modstandsdygtighed for risici og muligheder, der relaterer til bæredygtighedsrapportering og opfyldelse af EU's målsætning om klimaneutralitet i 2050. Det skal yderligere omfatte en redegørelse for virksomhedernes indvirkning på bæredygtighedsforhold, samt hvordan deres strategi stemmer overens hermed.¹¹
- Virksomhederne skal oplyse om de tidsbestemte målsætninger, herunder for reduktion af drivhusgasser, og en kort beskrivelse af målsætningerne. De skal yderligere beskrive fremskridt i

¹⁰ KPMG; Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering

¹¹ KPMG (2022): Big shifts, small steps (Survey of Sustainability Reporting 2022)

forbindelse med at nå deres fastsatte mål og vurdere, hvorvidt dokumentation om klimamæssige mål er baseret på videnskabelig viden.

- Virksomhederne skal beskrive, hvorvidt ledelsen har de fornødne kompetencer og ekspertise til at varetage bæredygtighedsforholdene, samt en beskrivelse af hvilken rolle ledelsen spiller i forhold til bæredygtighedsforholdene. Der skal også oplyses om ledelsen har incitamentsordninger forbundet hermed.
- Virksomhederne skal beskrive dens værdikæde og væsentlige indvirkninger herpå. De skal redegøre for de tiltag, de har gennemgået for at identificere og overvåge mulige indvirkninger.^{12 13}

I forbindelse med beskrivelsen af ovenstående punkter kræves det at virksomhederne redegør for de tiltag som de har implementeret for at forebygge eller standse disse risici. Oplysningerne skal indeholde virksomhedernes egen værdikæde, samt forretningsforbindelser og leverandørkæde, hvis det vurderes relevant. Dette skaber en afledt effekt af bæredygtighedsrapportering på små og mellemstore virksomheder (SMV). Det forpligter ligeledes SMV til at have styr på deres påvirkning i egen værdikæde, for at kunne levere denne information til samarbejdspartner og kunder.¹⁴

Revisors rolle bliver i dette at erklære sig om denne rapportering, hvor de igen skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Idet bæredygtighed ikke kan opgøres som udelukkende finansielle data, der er et krav for revision, så bliver det en ISAE 3000 erklæring, som revisor skal benytte til bæredygtighedsrapporteringen. ISAE 3000 er en erklæringsopgave med sikkerhed og refererer til andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision og review af historiske finansielle oplysninger, hvilket kan udføres med begrænset eller høj grad af sikkerhed. Denne erklæring om ESG om samfundsansvar skal afgives med hjemmel i før beskrevet §99a i årsregnskabsloven.¹⁵

¹² PWC (2024): Understanding the CSRD Double Materiality Assessment Process

¹³ KPMG (2023): Get ready for European Sustainability Reporting Standards

¹⁴ CSR (2023): Virksomheders forpligtelser til ESG i Årsregnskabsloven: Hvad er kravene?

¹⁵ Revisors erklæringer på CSR- og ESG-området – hvad er forskellen?

3. Problemformulering

Denne afhandling sigter efter at belyse, hvordan revisor kan opfylde kravene i ISAE 3000, gennem en god planlægning og de korrekt udførte handlinger, for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis indenfor erklæringsrammen. Revisor skal samtidig i denne kontekst agere offentlighedens tillidsrepræsentant, hvor brugerne af erklæringsemnet differentierer sig fra den almindelige finansielle revision, idet der er flere interessenter af årsrapporten. Den overordnede undersøgelse går på, hvilke handlinger revisor skal udføre gennem planlægning og udførelse for at sikre en informativ erklæring med tilstrækkelig egnethed til brugernes behov inden for ESRS E1 om klimaforandringer. På baggrund af det ovenstående tekst og problemfelt er nedenstående problemformulering udarbejdet.

PF: Analyse af revisors planlægning af en ISAE 3000 erklæringsopgave med fokus på ESRS E1 indenfor CSR-direktivet, samt hvilke kendetegn et tilstrækkeligt egnet revisionsbevis bør indeholde med udgangspunkt i ESRS 1 og 2?

For bedre at kunne besvare problemformuleringen er der udarbejdet en række underspørgsmål, som er følgende:

1. Hvilke juridiske rammer er aktuelle inden for ESG for virksomheder?
2. Hvordan tilpasser revisorer deres planlægning af ISAE 3000-erklæringsopgaver med fokus på ESRS E1 i overensstemmelse med den eksisterende ESG-lovgivning?
3. Hvad er de afgørende karakteristika ved et revisionsbevis, der anses for tilstrækkeligt og egnet i en ISAE 3000-erklæring, med særlig fokus på kravene i ESG-rapporteringsstandarderne (ESRS) 1 og 2?

3.1 Afgrænsning

I følgende afsnit vil der blive redegjort for den valgte afgrænsning i afhandlingen. Afgrænsningen er i denne afhandling medtaget med det formål at skabe en forståelse for og informere læseren om, hvilke emner/elementer der inkluderes, og undlades heri. Da afhandlingen er af begrænset omfang, vil der blive afgrænset fra noget for at kunne gå i dybden med noget andet. Herved stræber afhandlingen efter at undersøge relevante emner dybdegående i relation til det problemfelt, der er valgt. Det forudsættes i afhandlingen at læserne heraf har et vist kendskab til revision, økonomi, regnskab og på den måde er bekendt med almene fagudtryk. Afhandlingen henvender sig derfor primært til regnskabskyndige læsere. Afhandlingen vil derfor ikke indeholde en beskrivelse af alle fagudtryk, men der vil i tilfælde hvor det giver mening i forhold til afhandlingens videre vinkling blive uddybet almene fagudtryk. Fagudtryk inden for området ESG vil i større grad blive uddybet grundigt grundet betydningen for sammenhængen og forståelsen af afhandlingen.

Der vil i afhandlingen blive sat fokus på problematikkerne ved udførelsen af en ISAE 3000-erklæring i henhold til ESG rapporteringsstandarder i forhold til implementering af det nye direktiv. Det nye direktiv giver ikke kun revisorerne udfordringer, men også virksomhederne får en påvirkning. Afhandlingen dækker primært revisors synsvinkel, og udfordringerne for virksomhederne vil derfor ikke blive behandlet yderligere, hvorfor der afgrænses væk fra virksomhedernes perspektiv. Der afgrænses i afhandlingen væk fra data som er kommet til efter d. 1. maj 2024, da vores dataindsamling stoppede der. Yderligere er der afgrænset væk fra selve påtegningen, som gives på en bæredygtighedsrapport og handlinger for efterfølgende begivenheder, da problemformulerings hovedfokus ligger i planlægningen af ISAE 3000 erklæringsopgaven.

4. Undersøgelsesmetode

Det kommende afsnit vil redegøre for de metodiske overvejelser i afhandlingen samt tage læseren i hånden ved fremvisning af afhandlingens disponering for at skabe den røde tråd fra starten.

4.1 Metode og retskilder

Der vil gennem afhandlingen blive gjort brug af den retsdogmatiske metode, hvilket bruges til at få besvaret afhandlingens problemformulering ved at analysere, beskrive eller redegøre for, hvad gældende ret er, de lege lata. Denne fremgangsmåde anvendes, da afhandlingen vil beskrive retstilstanden inden for det specifikke område, som afhandlingen kredser om.¹⁶ Her tages der udgangspunkt i reguleringer i form af nuværende lovgivning som årsregnskabsloven, revisorloven og i form af revisionsstandarder. Det nye CSR-direktiv kommer til udtryk i analysen, hvor der arbejdes med planlægningen af en ISAE 3000-erklæring i henhold til ESG. Danmark er medlem af EU, hvilket betyder at de forordninger og direktiver som bliver vedtaget, i EU også skal have en retsvirkning i Danmark. I henhold til EU's traktatgrundlag har EU-retten forrang frem for national lovgivning i de lande som er medlem af EU. Magten i Danmark er delt i tre, hvor Parlamentet og rådet er den lovgivende magt, kommissionen er den udøvende magt og til sidst er der den dømmende magt som er Den Europæiske Unions Domstol og sådan er det også i EU. EU har den magt at kunne ændre lovgivningen i medlemslandene, hvilket kan gøres på forskellige måder. EU kan anvende en forordning som er gældende i medlemslandene og dermed bliver en del af deres retsorden. En forordning indfører rettigheder og pligter på lige fod med national lovgivning og er bindende. Ved anvendelse af en forordning er EU fuldstændig sikker på, at reglerne gælder ligeligt for alle medlemslande. En anden måde hvorpå lovgivningen i medlemslandene kan ændres af EU, er ved at udstede et direktiv. Et direktiv som er EU-retsakter skal implementeres i dansk lovgivning. Danmark er forpligtet til at sikre sig, at den retstilstand som fremgår af direktivet, bliver gældende i Danmark. Direktiver er med til at harmonisere de enkelte landes nationale lovgivninger.¹⁷ I dette speciale er der taget udgangspunkt i CSR-direktivet som lovregulering. Det betyder at direktivet skal tilrettes i Danmarks nationale lovgivning. Direktivet har ikke direkte virkning i Danmark og er derfor ikke gældende ret ved vedtagelsen, men skal implementeres inden tidsfristen udløber, som er fastlagt i direktivet.

¹⁶ Larsen, Anders; Yssing, René; Juridisk metode for revisorer, s. 11

¹⁷ Larsen, Anders; Yssing, René; Juridisk metode for revisorer, s. 65-72

4.2 Anvendelse af sekundær og primær empiri

Empiri kan genereres af forskellige aktører, på forskellige måder og med forskellige formål. Centreret der på med hvilket formål empirien genereres på og hvem der har genereret det, så kan empiri opdeles i sekundær og primær og kan derfor defineres bredt. Forskellen på de to former for empiri er den måde, det er genereret på. Sekundær empiri er empiri som allerede er genereret af andre eller tidligere af en selv som kan benyttes nu, men er genereret i en anden sammenhæng. Empiri man selv generer til specifikt at behandle og belyse ens problemstilling er primær empiri. For at kunne besvare problemformuleringen og belyse problemstillingen vil begge former for empiri være relevante og de er derfor begge anvendt i denne afhandling. Afhandlingen anvender i høj grad primær empiri i form af lærebøger, lovtekster og rapporter. Denne form for empiri er med til at skabe en objektivitet i afhandlingen. For at få en mere dybde i analysen, er der her blevet anvendt sekundær empiri, som skaber en mere subjektivitet i afhandlingen. Den sekundære empiri er indsamlet gennem interview med forskellige relevante personer, hvilket leder videre til det næste afsnit omkring kvalitative interviews.¹⁸

4.3 Kvalitative interviews

Forberedelse af kvalitative interviews

For at sikre en god kvalitet af de forskellige interviews og et brugbart output er der blevet lavet en del forberedelse forud for afholdelsen af de forskellige interviews. Forskellige former for interviews tjener forskellige formål og det har derfor været vigtigt at sætte de rigtige rammer for interviewene.¹⁹ De forskellige interviews har lagt op til en dialog med interviewpersonen, så der sammen var mulighed for at udvikle en dybere forståelse. Af den grund blev alle interviewene bygget op omkring en semi-strukturerede interviewguide, hvortil denne var selve konstruktionen til interviewet, som indeholdt en række reflekterende og åbne spørgsmål. Der er forud for de forskellige interviews blevet fastlagt, at de skulle holdes som individuelle interviews for at respondenterne ikke kunne blive påvirket af hinandens svar.²⁰

¹⁸ Nielsen, René; Videnskabsteori og projektarbejde for erhvervsøkonomer, s. 66

¹⁹ Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend; Interview 3. udgave, s. 20

²⁰ Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend; Interview 3. udgave, s. 21

Afholdelse af interviews

Der har været afholdt to interviews, hvoraf det første har været med respondent 1 som er ESG konsulent som til daglig sidder i en mellemstor revisionsvirksomhed. Det andet interview har været med en statsautoriseret revisor som samtidig er certificeret bæredygtighedsrevisor og til daglig sidder denne respondent 2 i en af de Big Four revisionsvirksomheder. Ved afholdelsen af interviewene har der været fokus på at opbygge et tillidsfuldt bånd mellem informanten og interviewer. Herved har alle interviewene været afholdt ansigt til ansigt, for at få en mere nærværende situation. Et andet fokus gennem interviewene har været at undgå bias, da dette er et problem, hvis man vil vide noget om andre, da ens egne holdninger nemt kan komme til at overskygge eller påvirke informantens. Det har derfor ved afholdelsen og opbygningen af de semi-strukturerede interviews været vigtigt ikke at stille ledende spørgsmål, have skjulte antagelser, stille socialt faglige spørgsmål eller have en adfærd som viser bias. Udover dette har der også været fokus på at undgå eller være kritiske overfor aktørbias, da informanterne kommer fra forskellige store revisionshuse og på den måde er bias i forhold til den institution de repræsenterer.²¹ Ved afholdelse af de semi-strukturerede interviews har der været en interviewguide, men denne form for interview har desuden været åben over for ændringer i rækkefølgen og formen på de stillede spørgsmål, så der har været mulighed for at kunne lave en opfølgning på de specifikke svar og historier som interviewpersonerne kom med.²²

Bearbejdning af interviews

Behandlingsmetoden for disse interviews har været transskribering, hvor alle lydoptagelser er omdannet til tekst, hvorved hele samtalen har været tilgængelig på skrift og der har hermed kunne dannes et overblik over de indsamlede data. Ved at omdanne den mundtlige interviewsamtale til tekst er udskiftet tilgængelig for analysen. Det bemærkes, at transskribering er en lang og stressende proces og en proces som er forbundet med en række fortolkningsmæssige og tekniske problemer hvad angår ordet talesprogsstil kontra skriftsprogsstil. Det her derfor været vigtigt at der kun har været en til at transskribere interviewene for at sikre den samme og ensformige skriveprocedurer.²³

²¹ Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend; Interview 3. udgave, s. 230

²² Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend; Interview 3. udgave, s. 178

²³ Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend; Interview 3. udgave, s. 239

4.4 Disponering

Denne afhandling indeholder flere forskellige kapitler, hvorfor dette punkt er medtaget for at skabe overblik over afhandlingen og dens kapitler. De første kapitler er indledende for afhandlingen og har til formål at beskrive tankerne bag afhandlingen og problemfeltet. Her går der ligeledes i dybden med hvilke undersøgelsesmetoder der er anvendt i afhandlingen, herunder i forhold til kilder og interviews. Afhandlingen tager udgangspunkt i at starte bredt, for så senere at indskærpe, hvad der skal undersøges i problemfeltet. Hvorefter der udformes en problemformulering med tilhørende underspørgsmål, som skal bidrage til at besvare afhandlingens problemformulering mere præcist. Herefter vil der blive redegjort for den teori og de standarder som er anvendt i afhandlingen.

Det første hovedkapitel (kapitel 6) er et meget redegørende afsnit, hvor det nye CSR-direktiv bringes frem og beskrives kort, samt dens underliggende ESRS-standarder. Kapitlet bruges til at skabe en overordnet forståelse for, hvad afhandlingen er bygget op omkring. Formålet med kapitlet er at gennemgå en del af de punkter som fremlægges i det nye CSR-direktiv, for at fremlægge alle de punkter som der skal tages stilling til ved en bæredygtighedsrapport. Det er også i dette kapitel der undersøges hvordan det nye CSR-direktiv skal implementeres i årsregnskabsloven og hvorfor det lige er revisor som er valgt til at skulle skrive under på de her bæredygtighedsrapporter.

Det andet hovedkapitel (kapitel 7) beskriver og analyserer, hvordan revisorer tilpasser deres planlægning af ISAE 3000-erklæringsopgaver i overensstemmelse med den eksisterende ESG-lovgivning. Selve planlægningen beskrives kort generelt, hvor også den dobbelte væsentlighedsanalyse beskrives, som virksomhederne skal udføre. Herefter bliver der analyseret på nogle udfordringer som revisor kan have i forbindelse med planlagte handlinger og udførelse på ESRS E1.

Det tredje hovedkapitel (kapitel 8) diskuterer, hvad der er afgørende karakteristika ved et revisionsbevis, der anses for tilstrækkeligt og egnet i en ISAE 3000-erklæring. Her medtages forventningskløften også, hvor det diskuteres om der er for lidt regulering inden for bæredygtighedsrapportering til revisor i forhold til deres arbejde og om offentligheden har for høje forventninger til det arbejde som revisor udfører.

I det andet sidste kapitel (kapitel 9) skulle der gerne kunne blive udformet en konklusion på vores problemformulering på baggrund af de fundne resultater i analysen samt diskussionen. Denne konklusion svarer på afhandlingens problemformulering, hvor der ikke kommer nyt materiale ind, men der bruges den fundne data fra afhandlingen til at svare herpå.

I det sidste kapitel (kapitel 10) afrundes afhandlingen med en perspektivering som leder op til en ny ISAE 5000 standard, som der dykkes kort ned i. Denne standard udarbejdes fra international side af og skal bruges til erklæring på bæredygtighedsrapportering, hvorfor den er medtaget i afhandlingen for at kunne komme nærmere ind på hvad der kommer af reguleringer til i fremtiden.

5. Teori og standarder

Det kommende afsnit indeholder teori om forventningskløften, som vil blive benyttet i den sidste del af afhandlingen samt de relevante standarder som benyttes gennem afhandlingen.

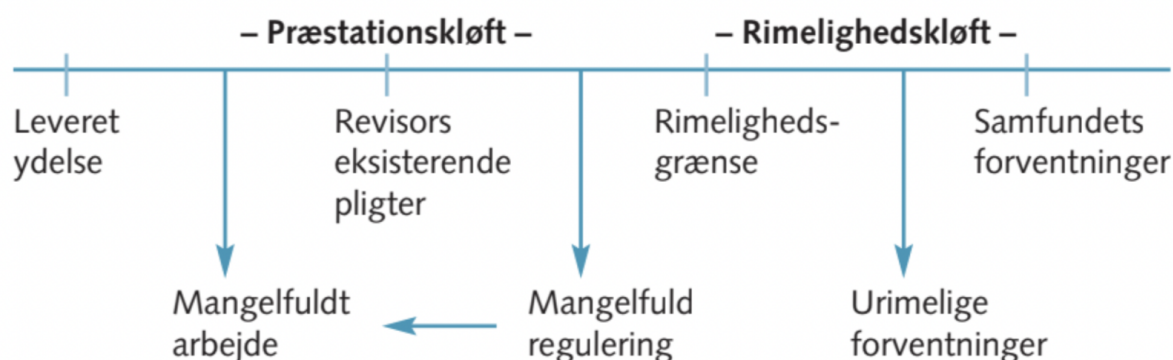
5.1 Forventningskløft

Der er efterhånden lidt forskellige udgaver af forventningskløften, da forskellige teoretikere har deres egen teori om forventningskløften, heriblandt Bent Warming, Brenda Porter og Kjeld Bøg og Lars Kiertzner. Forventningskløften vil her kun blive beskrevet kort og det er derfor valgt at beskrive forventningskløften ud fra Kjeld Bøg og Lars Kiertzners teori, da de har taget udgangspunkt i den teori som Bent Warming kom med, hvorefter den blev bearbejdet af Brenda Porter.

Det er vigtigt for offentligheden at have kendskab til det arbejde som revisor laver for at kunne bibeholde tilliden til revisor. Der skabes hurtigt en kløft mellem offentligheden og revisor, idet der opstår en forventningskløft på grund af, at offentligheden har for høje forventninger til revisors arbejde. De forventer mange gange mere end hvad revisor skal udføre for at leve op til god offentlig revisionsskik. I tilfælde hvor revisor leverer en professionel ydelse, men offentligheden har urimelige forventninger til revisors arbejde, så vil dette langsomt gå ind og ødelægge revisors rolle som offentlighedens tilidsrepræsentant. Revisorerne har derfor en vigtig opgave foran sig med at skulle gå i dialog med alle de vigtigste interessenter for at kunne få forklaret hvad revisors rolle egentlig er og står for og ikke er. Offentligheden har tendens til at opfatte revisors arbejde som meget dybdegående og uden fejl, men dette er ikke virkeligheden. Revision giver høj grad af sikkerhed, men ikke absolut sikkerhed, som offentligheden har som forventning, hvorefter det går hen og bliver en urimelig forventning fra

offentlighedens side af, at revisor skal kunne opfange alle væsentlige fejl, herunder besvigelser. Der er forskellige komponenter i forventningskløften, den indeholder blandt andet en rimelighedskløft og en præstationskløft. Rimelighedskløften omhandler offentlighedens forventninger til revisors arbejde, hvor der er uoverensstemmelse mellem hvad der kan forventes og hvad der er rimeligt at forvente. Uoverensstemmelserne har mulighed for at blive reduceret med en mere åben kommunikation. Ud over rimelighedskløften er der også præstationskløften som omhandler det arbejde som revisor har udført og offentlighedens opfattelse heraf. Selve præstationskløften kan deles op i to, hvor man på den ene side har mangelfuld regulering, hvor revisor har fulgt den pågældende lovgivning og standarder men at brugerne vurderer at revisors arbejde er mangelfuld. På den anden side har man så mangelfuldt arbejde, hvor det ikke lever op til den kvalitet opgaven påkræves.²⁴

Figur 3 - Forventningskløften ifølge Kjeld Bøg og Lars Kiertzners



Kilde: Bøg Chr. Kjeld, Kiertzner Lars, Professionsetik for revisorer²⁵

5.2 ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger

ISAE 3000 er en international standard omkring erklæringsopgaver med sikkerhed og refererer til andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision og review af historiske finansielle oplysninger. Netop denne type af erklæringer gøres der brug af ved bæredygtighedsrapporter. Standarden ISAE 3000 er godkendt og udarbejdet af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). ISAE 3000 trådte i kraft d. 15. december 2015 og omfatter både opgaver, hvor en anden part end

²⁴ Bøg Chr. Kjeld, Kiertzner Lars, Professionsetik for revisorer, Nørhaven Book, 1. Udgave, 2007, s. 14-15

²⁵ Bøg Chr. Kjeld, Kiertzner Lars, Professionsetik for revisorer, Nørhaven Book, 1. Udgave, 2007, s. 15

revisor udfører måling eller vurdering for at kunne udtale sig med begrænset sikkerhed eller med høj grad af sikkerhed.²⁶

Ifølge ISAE 3000 kan erklæringer med sikkerhed efter denne standard være en del af en større opgave. Med udgangspunkt i dette er ISAE 3000 kun relevant for den del af opgaven, som relaterer sig til erklæringer med sikkerhed, og der kan hermed være andre standarder som også er relevante.²⁷ Ved udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed er det ifølge ISAE 3000 revisors mål at opnå høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed for at opgaven ikke indeholder væsentlige fejlinformation. Ved ISAE 3000 skal udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet udtrykkes i en konklusion i en skriftlig rapport. Konklusionen skal enten formidles med høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed og der skal heri gives en begrundelse for grundlaget for konklusionen.²⁸ Ifølge ISAE 3000 skal revisor overholde nogle etiske regler, når der arbejdes med erklæringsopgaver med sikkerhed, reglerne som skal overholdes findes i Del A og B i IESBA.²⁹ IESBA's etiske regler som revisor skal overholde har nogle grundlæggende principper omhandlende integritet, professionel kompetence og fornøden omhu, objektivitet, professionel adfærd, fortrolighed og uafhængighed.³⁰ Forud for opgavens start på arbejde i forbindelse med udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed ifølge ISAE 3000 skal der laves en accept af opgaven fra revisors side. Her skal revisor sammen med opdragsgiver aftale vilkårene for opgaven.³¹ Opgavens vilkår skal specificeres i et aftalebrev, eller en anden form for skriftlig aftale, i lov, øvrige reguleringer eller skriftlig bekræftelse.³²

Artikel 45 i ISAE 3000 beskriver en række punkter ved udførelsen af en erklæringsopgave efter ISAE 3000. Her opstilles der en række punkter ved begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed, hvor forskellen ses på de to typer hvad angår forespørgsel og opnåelse af revisionsbevis. Punkterne ved begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed, hvor forskellene kan ses, er listet op nedenfor i figur 4 og 5.³³

²⁶ ISAE 3000.1; ISAE 3000.9

²⁷ ISAE 3000.7

²⁸ ISAE 3000.10

²⁹ ISAE 3000.20

³⁰ ISAE 3000.A30-A34

³¹ ISAE 3000.21-26

³² ISAE 3000.27

³³ ISAE 3000.45

Figur 4 - Forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven

Begrænset sikkerhed (B)	Høj grad af sikkerhed (H)
46B.Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven til, at: (a) Revisor kan identificere områder, hvor emneindholdet sandsynligvis vil indeholde væsentlig fejlinformation, og (b) dermed skabe et grundlag for at udforme og udføre handlinger med henblik på at behandle de områder, der er identificeret i afsnit 46B(a), og opnå begrænset sikkerhed til underbygning af revisors konklusion (jf. afsnit A101-A104, A107) 47B.I forbindelse med, at revisor opnår forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven i henhold til afsnit 46B, skal revisor overveje den proces, som er anvendt til at udarbejde emneindholdet (jf. afsnit A106).	46H.Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven til, at: (a) Revisor kan identificere og vurdere risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, og (b) dermed skabe et grundlag for at udforme og udføre handlinger med henblik på at reagere på de vurderede risici og opnå høj grad af sikkerhed til underbygning af revisors konklusion (jf. afsnit A101-A103, A107) 47H.I forbindelse med, at revisor opnår forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven i henhold til afsnit 46H, skal revisor opnå en forståelse af intern kontrol vedrørende udarbejdelsen af emneindholdet, der er relevant for opgaven. Dette omfatter vurdering af udformningen af de kontroller, der er relevante for opgaven, og fastlæggelse af om de er implementeret ved at udføre handlinger i tillæg til de forespørgsler, der rettes til medarbejdere med ansvar for emneindholdet, (jf. afsnit A105).

Kilde: ISAE 3000.45.³⁴

³⁴ ISAE 3000.45

Figur 5 - Opnåelse af bevis

Begrænset sikkerhed (B)	Høj grad af sikkerhed (H)
48B.På grundlag af sin forståelse (se afsnit 46B) skal revisor (jf. afsnit A108-A112): (a) Identificere områder, hvor emneindholdet sandsynligvis vil indeholde væsentlig fejlinformation, og (b) udforme og udføre handlinger med henblik på at behandle de områder, der er identificeret i afsnit 48B(a), og opnå begrænset sikkerhed til underbygning af revisors konklusion. Fastlæggelse af, hvorvidt yderligere handlinger er nødvendige i en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed 49B.Hvis revisor bliver opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at tro, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere handlinger med henblik på at opnå yderligere bevis, indtil revisor er i stand til at (jf. afsnit A112-A117): (a) Konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, eller (b) fastslå, at et eller flere forhold medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation.	48H.På grundlag af sin forståelse (se afsnit 46H) skal revisor (jf. afsnit A108-A110): (a) Identificere og vurdere risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, og (b) udforme og udføre handlinger med henblik på at reagere på de vurderede risici og opnå høj grad af sikkerhed til underbygning af revisors konklusion. Ud over eventuelle andre handlinger vedrørende emneindholdet, der efter omstændighederne ved opgaven er passende, skal revisors handlinger omfatte opnåelse af tilstrækkeligt og egnet bevis for funktionaliteten af relevante kontroller vedrørende emneindholdet, når: (i) Revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation omfatter en forventning om, at kontrollerne fungerer effektivt, eller (ii) andre handlinger end test af kontroller ikke i sig selv kan give tilstrækkeligt og egnet bevis. Genovervejelse af risikovurdering i en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed 49H.Revisors vurdering af risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, kan ændres under opgavens forløb, efterhånden som der opnås yderligere bevis. I tilfælde, hvor revisor opnår bevis, der er inkonsistent med det bevis, som revisor oprindeligt baserede sin vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation på, skal revisor genoverveje sin vurdering og ændre de planlagte handlinger i overensstemmelse hermed (jf. afsnit A112).

Kilde: ISAE 3000.45.³⁵

³⁵ ISAE 3000.45

Ifølge ISAE 3000 artikel 52 er der mulighed for at anvende en revisorudpeget ekspert, den revisorudpeget ekspert kan både være en ansvarlig part, en anden revisor, en intern revisor eller en vurderings- eller målingsekspert. Når arbejdet fra den revisorudpeget ekspert anvendes, skal revisoren bedømme om den revisorudpeget ekspert har de færdigheder, de nødvendige kompetencer og objektivitet som opgaven kræver i forhold til revisors formål. Revisor skal derudover også opnå en forståelse af den revisorudpeget eksperts ekspertiseområde og vurdere om den revisorudpeget eksperts arbejde er tilstrækkeligt til revisors formål.³⁶ Der skal udformes en erklæring med begrænset sikkerhed eller med høj grad af sikkerhed, når det udførte arbejde efter ISAE 3000 er udført. I tilfældet hvor der ikke kan gives en erklæring med sikkerhed eller høj grad af sikkerhed skal der afgives en modificerede konklusion, hvor der gives en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion som skal udspecificeres efter kravene i ISAE 3000 artikel 74-77.³⁷

5.3 ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

Ved planlægning og udførelse af revision er det revisors ansvar at benytte begrebet væsentlighed, hvortil retningslinjerne i ISA 320 har skulle følges siden 15. december 2009. Væsentlighed er et centralt begreb inden for revision og har inden for regnskabsmæssige begrebsrammer mange forskellige definitioner herpå. ISA 320 har definitionen på væsentlighed i forbindelse med en revision, som lyder på:

- *“fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen påvirker de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af regnskabet*
- *vurderinger vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller en kombination af begge, og*
- *vurderinger vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugere som en samlet gruppe. Der tages ikke hensyn til fejlinformationens mulige indvirkning på bestemte individuelle brugere, hvis behov kan variere meget.*“³⁸

³⁶ ISAE 3000.52

³⁷ ISAE 3000.74-77

³⁸ ISA 320

Revisor skal tage afsæt i den definition af væsentlighed, som ligger i den aktuelle regnskabsmæssige begrebsramme. Væsentlighed er ikke blot et enkelt tal, men en række niveauer der skelnes mellem. ISA 320 skelner mellem 4 niveauer hvor der skal fastlægges væsentlighed på. 1) væsentlighed for regnskabet som helhed, 2) hvis det er relevant, så forskellige væsentlighedsniveauer for enkelte grupper af oplysninger, balanceposter eller transaktioner, 3) væsentlighed ved udførelsen, og til sidst 4) genovervejelse af 1-3 løbende, så revisoren kan ændre væsentlighed for regnskabet, hvis revisor bliver bekendt med fejlinformation, der ville have fået revisor til at fastsætte et andet beløb fra starten af.³⁹

Revisor skal ved fastlæggelsen af den overordnet revisionsstrategi også fastlægge væsentlighed for regnskabet som helhed. Beløbet som sættes af revisor på vegne af regnskabsbruger vurderes som værende væsentligt for, om regnskabet giver et retvisende billede og knytter sig til revisors vurdering af væsentlighed på regnskabsniveau. Der skal vælges et benchmark ved fastlæggelse af væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed, hvor det skal vurderes hvilke benchmark der findes mest relevante for regnskabsbrugerne. De mest anvendte benchmark er ofte resultat før skat eller omsætning. På tidspunktet hvor væsentlighedsniveauet fastlægges af revisoren i planlægningsfasen, er der ikke regnskabstal tilgængelig, hvorved det bliver sat ved revisors samlede vurdering og professionelle tænksohmhed. Når det relevante benchmark er fundet, vil den finansielle data ved fastlæggelse af væsentlighedsniveau normalt omfatte tidligere års regnskabstal, budgetter for den relevante regnskabsperiode og regnskabstal år-til-dato, som projiceres op på hele regnskabsperioden. Revisor skal tage stilling til om væsentlighedsniveauet skal opdateres, når de endelige regnskabstal foreligger, her om der er betydelig forskel fra de finansielle data som er anvendt. Det er forskelligt fra revisionsvirksomhed til revisionsvirksomhed, hvad deres kvalitative kriterier for fastlæggelse af væsentlighedsniveau er, da hver revisionsvirksomhed har deres egne interne retningslinjer.⁴⁰ Nedenfor er der opsat en række eksempler herpå jf. Samuelson et al.:

³⁹ ISA 320

⁴⁰ Samuelson et al., 2019

Figur 6 - Eksempel på kvalitative kriterier for fastlæggelse af væsentlighedsniveau på regnskabsniveau

5 % - 10 %	Resultat før skat
2 % - 4 %	Resultat af ordinær drift
0,5 % - 1 %	Omsætning
1 % - 2 %	Egenkapital
0,5 % - 1 %	Aktivsum

Kilde: Samuelsen et al.⁴¹

Der kan i visse situationer være behov for at sætte et særskilt væsentlighedsniveau eller niveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger. Dette kan være relevant, hvis der er fejlinformationer som er under væsentlighed for regnskabet som helhed beløbsmæssigt og med rimelighed kan gå ind og påvirke de beslutninger som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af regnskabet, hvis det drejer sig om en bestemt gruppe af transaktioner, balanceposter eller oplysninger.⁴²

Der sættes et væsentlighedsniveau ved udførelsen, som er lavere end selve væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed. Fastlæggelse af væsentlighed for revisor ved udførelsen er vigtigt for at kunne identificere risiciene for væsentlig fejlinformation og omfanget af yderligere revisionshandling, bestemme arten og den tidsmæssige placering. Ved at revisor anvender væsentlighedsniveau ved udførelsen kan der tilegnes sig en overbevisning om, at de samlede uopdagede og ikke-korrigerede fejl i regnskabet ikke overstiger væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed.⁴³ Ifølge Samuelsen et al., er der forskellige metoder hvorpå fastlæggelse af væsentlighed ved udførelsen kan ske på og de mest hyppige herpå er:

- *“Fastlæggelse af væsentlighedsniveau, opgjort individuelt for hver enkelt regnskabspost*
- *Fastlæggelse af væsentlighedsniveau som en procentdel af væsentlighedsniveauet for regnskabet (ofte 50% - 90% af det samlede væsentlighedsniveau for regnskabet).”⁴⁴*

Visse fejlinformationer er klart ubetydelige og revisor kan derfor sætte et beløb, hvori disse ryger under klart ubetydelige fejlinformation og derfor ikke behøves en opsummering fordi det vurderes at

⁴¹ Samuelsen et al., 2019, s. 144

⁴² Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s.147

⁴³ Samuelsen et al., 2019, s. 148-150

⁴⁴ Samuelsen et al., 2019, s. 150

det ikke vil have en væsentlig indflydelse på selve regnskabet. De klart ubetydelige fejlinformationer fastlægges i praksis oftest som 3% - 5% af væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed.⁴⁵

Til sidst skal væsentlighedsniveauet genovervejes undervejs. Dette er kun nødvendigt, hvis revisor gennem revisionen bliver bekendt med information, som ville have fået revisoren til at fastlægge et andet væsentlighedsniveau fra starten af, hvis revisoren var bekendt med den information.⁴⁶

5.4 ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

ISA 315 er en standard omhandlende revisors ansvar for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Risiciene for væsentlig fejlinformation skabes gennem en forståelse af virksomheden, herunder dens interne kontroller og dens omgivelser.⁴⁷

Revisors mål er at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation på de to niveauer, revisionsmålsniveau og regnskabsniveau. Dette gælder uanset om fejlene skyldes fejlinformation eller besvigelser, og dette skaber grundlaget for at kunne implementere og udforme reaktioner på de vurderede risici for væsentlige fejl i regnskabet.⁴⁸ Standarden trådte i kraft d. 15. december 2013.⁴⁹

ISA 315 kan ifølge Samuelsen et al. anvendes ved planlægningen af revisionen som en vejledning, den kan benyttes i følgende tilfælde:

- Planlægningsmøder i opgaveteamet, hvor der risici fastlægges samt den overordnet revisionsstrategi
- Risikovurderingshandlinger, hvor der skal opnås en vis forståelse for virksomhedens interne kontroller og dens omgivelser
- Revisors identifikation af risici og risikovurdering
- Identifikation af regnskabsposter og noter omfattet af revision samt revisionsmål.⁵⁰

⁴⁵ Samuelsen et al., 2019, s. 151-152

⁴⁶ Samuelsen et al., 2019, s. 160

⁴⁷ ISA 315.3

⁴⁸ ISA 315.3

⁴⁹ ISA 315.2

⁵⁰ Samuelsen et al. 2019, s. 126

Selvom der ovenfor står at ISA 315 - identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl anvendes ved planlægningsfasen, så er både væsentlighedsbetragtningen og risikovurderingen en del af den iterative revisionsproces. Det betyder at der skal ske reguleringer, hvis der sker væsentlige ændringer, som vil kunne ændre risikobilledet, hvilket betyder at både væsentlighedsbetragtningen og risikovurderingen skal genbesøges. Revisionsrisikomodellen består af flere forskellige risici som er:⁵¹

Revisionsrisikoen = Iboende risiko x kontrolrisikoen x opdagelsesrisikoen.⁵²

De risici som er i revisionsrisikomodellen, er forskellige. Tilsammen udgør den iboende risiko og kontrolrisikoen risikoen for væsentlig fejlinformation, som revisor prøver at afdække gennem sine revisionshandling. Opdagelsesrisikoen er risikoen for at revisor ikke opdager fejl ved sine substans revisionshandling som tilsammen eller hver for sig kunne være en væsentlig fejl. Revisionsrisikoen skal derfor nedbringes til et acceptabelt niveau, hvilket er revisors opgave, så revisoren med høj grad af sikkerhed kan afgive en påtegning uden forbehold som derfor ikke indeholder væsentlig fejlinformation og regnskabet dermed er aflagt efter den gældende regnskabsmæssige begrebsramme.⁵³

⁵¹ Samuelsen et al. 2019, s. 190

⁵² Samuelsen et al. 2019, s. 190

⁵³ Samuelsen et al. 2019, s. 190

6. De juridiske rammer inden for ESG

For at revisor kan erklære sig om bæredygtighedsrapportering er det vigtigt at have et dybdegående kendskab til den aktuelle lovgivning indenfor området, som i korte træk omfatter CSR-direktivet og dertilhørende standarder, ESRS.

CSR-direktivet, der blev godkendt ved EU-Kommissionen i november 2022, erstatter det nuværende direktiv om ikke-finansiell rapportering (NFRD), som har været implementeret i den danske årsregnskabslov §99a-b og §107d og bliver en fast bestanddel af årsrapporten fra 1. januar 2024 for børsnoterede og store virksomheder. Det nye CSR-direktiv bliver implementeret over tre forskellige stadier. De første som omfattes af det nye direktiv er store børsnoterede virksomheder, her med et medarbejderantal på over 500 og med en interesse for offentligheden. Disse omfattes af det nye CSR-direktiv fra regnskabsåret 1. januar 2024 og frem. De næste virksomheder som bliver omfattet af det nye direktiv, er andre store virksomheder. Her omfattes virksomhederne af kravene, hvis de overskrider to ud af tre følgende kriterier i to regnskabsår i træk: mere end 250 ansatte og/eller en nettoomsætning på mere end 313 mio. og/eller en balancesum på mere end 156 mio. Disse bliver omfattet af det nye direktiv fra regnskabsåret 1. januar 2025 og frem. De sidste virksomheder som bliver omfattet af det nye direktiv, er små og mellemstore børsnoterede virksomheder. Disse bliver omfattet af det nye direktiv fra regnskabsåret 1. januar 2026. Der er i øvrigt lavet en undtagelse hertil som lyder på at de kan fravælge rapportering for regnskabsåret 2026 og 2027. Der skal derfor først ske en fuld rapportering i 2029 for regnskabsåret 2028, hvis det undlades for regnskabsårene 2026 og 2027.⁵⁴ Virksomheder som er undtaget alle disse krav, er de børsnoterede mikrovirksomheder.

CSR-direktivet har til formål at gøre det mere gennemskueligt for regnskabsbrugere at sammenligne danske og andre europæiske virksomheders bæredygtighedsrapporteringer ved at underlægge dem de samme krav. Virksomhederne pålægges at indsamle og rapportere om de tre overordnede emner i ESG. Der bliver yderligere krav om at hele bæredygtighedsrapporten skal være påtegnet, hvilket øger troværdigheden og reliabiliteten. CSR-direktivet bliver suppleret af taksonomiforordningen, der beskriver kriterierne for at have en bæredygtig økonomisk aktivitet, og skaber en fælles begrebsramme for virksomhederne, som er pålagt at udarbejde en bæredygtighedsrapport. De skal alle klassificere

⁵⁴ KPMG; Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering

deres finansielle bæredygtige aktiviteter. For at en aktivitet kan klassificeres som en økonomisk bæredygtig aktivitet, er der kriterier der skal være opfyldt. Disse skal være i overensstemmelse med EU's tekniske screeningskriterier, som er enkelte minimumskrav for hvornår en aktivitet anses for at bidrage til de enkelte klimamål. Det første kriterium beskriver, at aktiviteten skal bidrage væsentligt til at nå et eller flere af de seks klima- og miljømål. Der bliver ligeledes beskrevet at aktiviteten ikke må skade klimamålene væsentligt eller være i overensstemmelse med menneske- og arbejdstagerrettigheder. Med CSR-direktivets taksonomi klassificeres bæredygtige økonomiske aktiviteter inden for seks miljøområder, der kvalificerer sig som klima- og miljømæssigt bæredygtige⁵⁵:

Figur 7 - Klima- og miljømæssige områder i CSR-direktivet

-	Modvirkning af klimaændringer
-	Tilpasning af klimaændringer
-	Bæredygtig anvendelse og beskyttelse af vand- og havressourcer
-	Omstilling til cirkulær økonomi
-	Forebyggelse og bekæmpelse af forurening
-	Beskyttelse og genopretning af biodiversitet og økosystemer

Kilde: Egen tilvirkning.⁵⁶

Taksonomiforordningen har til formål at skabe en fælles klassificering af hvad, der kan vurderes at være klima og bæredygtige økonomiske aktiviteter. Det er en finansiell regulering, hvis anvendelsesområdet primært berører ikke-finansielle sektorer, da den definerer en række ikke-finansielle krav, som virksomheders aktiviteter skal leve op til for at være bæredygtige. Virksomheder, der før har været omfattet af krav til at aflægge ikke-finansielle redegørelser i deres årsrapport efter NFRD, skal fremover give en række oplysninger om hvorvidt deres miljømæssige aktivitet er bæredygtige i henhold til taksonomiforordningen.⁵⁷

⁵⁵ Finanstilsynet; Taksonomiforordningen

⁵⁶ Finanstilsynet; Taksonomiforordningen

⁵⁷ European Commission: EU Taxonomy Navigator

Taksonomien danner grundlaget for, hvad der kan karakteriseres for en økonomisk bæredygtig aktivitet, hvor der ligeledes gennem CSR-direktivet er opstillet en række standarder. Disse standarder (ESRS) agerer som en vejledning til, hvordan revisor, såvel som virksomhederne skal opfylde kravene i CSR-direktivet.

6.1 ESRS-standarderne generelt og deres opbygning

Det første udkast til ESRS blev offentliggjort af European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) i foråret 2022. Disse ESRS er et initiativ fra EU-kommissionen og har til formål at gøre den bæredygtige rapportering for europæiske virksomheder mere ensartet og fyldestgørende, da mange virksomheder undlader vigtige informationer og derfor ikke er tilstrækkelige. På trods af de kommentarer og den feedback EFRAG modtog i perioden 30. april til 8. august 2022 blev der alligevel den 22. november 2022 frigivet et udkast til godkendelse af ESRS til EU-kommissionen.⁵⁸

Den nedenstående figur viser de ESRS-standarder, som blev sendt til godkendelse ved EU-kommissionen den 22. november 2022.

Figur 8 - Oversigt over ESRS-standarderne

Cross-cutting	ESRS1 General principles ESRS2 General disclosures
E Environmental	ESRS E1 Climate change ESRS E2 Pollution ESRS E3 Water- and marine resources ESRS E4 Biodiversity and ecosystems ESRS E5 Resources and circular economy
S Social	ESRS S1 Own workforce ESRS S2 Workers in the value chain ESRS S3 Affected communities ESRS S4 Customers and end-users
G Governance	ESRS G1 Business conduct

Kilde: Egen tilvirkning

⁵⁸ EFRAG; The first set of ESRS - the journey from PTF to delegated act (adopted on 31 July 2023)

I ovenstående figur ses de 12 ESRS-standarder, som er udviklet til understøttelse af oplysningskravene i CSR-direktivet. ESRS anlægger et dobbelt væsentlighedsperspektiv, hvilket pålægger virksomhederne et ansvar for både at rapportere om deres påvirkning på miljøet og mennesker og ikke mindst noget om det sociale og miljømæssige i forhold til virksomhedens muligheder og deres økonomiske risici. De 12 standarder som vises i figur 8, er de standarder som virksomhederne skal rapportere omkring. Standarderne er inddelt i fire forskellige kategorier, alt efter hvad de omhandler. De to tværgående standarder, som går på tværs af ESG-standarderne, omhandler generelle principper bag rapporteringen og beskrivelsen af væsentlighedsvurderingen ved rapporteringen og den generelle strategi. De underliggende standarder er delt op i overskrifter, miljø, sociale forhold og ledelse. Under disse overskrifter er der særskilte standarder som har hvert sit emne. Under miljø er der fem standarder som omhandler klimaændringer, forurening, vand og marine ressourcer, biodiversitet og økosystemer og den sidste om ressourceforbrug. De fire standarder under sociale forhold indeholder egen arbejdsstyrke, ansatte i hele værdikæden, hvilke samfund der berøres og den sidste om hvilke forbrugere og slutbrugere der berøres. Til sidst er der en enkelt standard under ledelse, som generelt omhandler forretningsmæssig adfærd, herunder virksomhedskultur, virksomhedsetik, bæredygtighedsrisici (virksomhedens risikostyring og kontrol). Standarderne er gældende for de virksomheder, der er omfattet af CSR-direktivet. ESRS anlægger et dobbelt væsentlighedsperspektiv, hvilket vil sige at de pålægger virksomheder et ansvar for både at rapportere om deres påvirkning på miljøet og mennesker og ikke mindst noget om det sociale og miljømæssige i forhold til virksomhedens muligheder og deres økonomiske risici.⁵⁹

Selvom der er 12 standarder, så er opbygningen af dem alle den samme. De begynder alle med det generelle, strategi, ledelse og dobbelt væsentlighed for virksomhederne. Næste afsnit handler mere om virksomhedernes handlinger, hvilke mål virksomhederne har i forhold til den pågældende standard, hvad virksomhederne har lavet af implementeringer af politikker, hvilke handlingsplaner der er lavet for at kunne nå disse mål og ikke mindst hvilke ressourcer der er afsat til det. Det sidste afsnit i alle standarderne handler om præstationsmålinger. Her måles der på i henhold til den pågældende standard om virksomhederne lever op til sine mål.

⁵⁹ EFRAG; The first set of ESRS - the journey from PTF to delegated act (adopted on 31 July 2023)

ESRS tager udgangspunkt i allerede eksisterende rammer som Global Reporting Initiative (GRI), Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Carbon Disclosure Project (CDP) og standarder. Udover disse er FN's verdensmål omkring bæredygtighed også blevet respekteret og taget hensyn til. ESRS vil gøre det nemmere for virksomheder at komme med en mere ensartet præsentation af deres bæredygtighed, mere sammenlignelig, mere pålidelige bæredygtighedsoplysninger og også bidrage til at bekriige klimaændringer og være med til fremme bæredygtighed. Under selve CSR-direktivet er det ESRS, som skal udgøre rapporteringen. EU-kommissionen har godkendt ESRS-standarderne, dog med lidt ændringer på væsentlige punkter. Ændringerne som blev foretaget af EU-kommissionen var for at undgå at underminere opnåelsen af de politiske miljømål og klimamål og derfor sikrede EU-kommissionen, at standarderne var proportionale for virksomhederne. ESRS-standarderne blev godkendt i juni 2023, og de trådte i kraft 1. januar 2024 og gælder derfor nu i regnskabsåret 2024, når virksomhederne skal rapportere om deres bæredygtighedspræstationer og mål. På den måde vil bæredygtighedsrapporteringen fra virksomhederne indeholde mere kvalitet og mere pålidelighed, som tilsammen vil bidrage med en kultur som gerne skulle give større offentlig ansvarlighed.⁶⁰

6.2 ESRS 1 - Generelle principper

De 12 ESRS-standarder vil blive gennemgået i kronologisk rækkefølge beskrevet ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁶¹ ESRS 1 er den første standard og er en af de tværgående standarder og indeholder forskellige obligatoriske begreber og principper, der skal laves bæredygtighedserklæring under. Det første punkt indeholder formålet med selve standarden. Herefter kommer følgende emner:

- Hvordan virksomhederne skal overholde de specifikke emner i standarderne
- Hvad forskellen er på standardiserede og virksomhedsspecifikke oplysninger
- Hvad forskellen er på sektoragnostiske og sektorspecifikke standarder
- Forholdet mellem tværgående standarder og aktuelle standarder
- Udvikling af virksomhedsspecifikke oplysninger

⁶⁰ Skou, Henrik; ESG - for de finansielle uddannelser, s. 69

⁶¹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

Næste punkt i ESRS 1 omhandler anvendelsen af CSR-direktivets koncepter, som har følgende underliggende emner:

- Karakteristika for informationskvalitet
- Dobbelt væsentlighed som grundlag for oplysning om bæredygtighed
- Grænser og værdikæde
- Tidshorisont
- Due diligence i henhold til CSR-direktivet

Det næste punkt omhandler offentliggørelsesprincipper for implementeringen af standarden. Her hvad formålet med offentliggørelsen af implementeringen er, og hvilke ting som skal med i rapporteringen. Offentliggørelsesprincipperne er delt op i tre forskellige principper:

- Offentliggørelsesprincip 1-1 - Dette princip omhandler politikker der er vedtaget for at styre materiel bæredygtighed og om det betyder noget.
- Offentliggørelsesprincip 1-2 - Dette princip omhandler virksomhedernes mål, fremskridt hen imod de vedtagne mål og sporingseffektivitet.
- Offentliggørelsesprincip 1-3 - Dette princip omhandler handlinger, handlingsplaner og ressourcer i forhold til politikker og mål der er opsat.

Næste punkt omhandler grundlaget for udarbejdelsen og præsentationen af bæredygtighedsinformationen. Punktet indeholder følgende underpunkter:

- Generelle præsentationsprincipper
- Præsentation af sammenlignende information
- Estimering under usikkerhedsforhold
- Oplysninger om begivenheder efter afslutningen af rapporteringsperioden skal opdateres
- Ændringer i præsentation eller udarbejdelse af bæredygtighedsinformation
- Indberetning af fejl i tidligere perioder
- Finansielle risici og negative virkninger
- Valgfrie oplysninger
- Subsidiær udtagelse og konsolideret rapportering
- Supplerende rapportering under en anden bæredygtighedsrapportering

Anden sidste punkt handler om tilvejebringelse af kobling med andre dele af virksomhedens rapportering. Virksomhederne skal indføre præsentationspraksis, som styrker sammenhængen mellem dens bæredygtighedsrapport, øvrige oplysninger i ledelsesberetningen, årsregnskab og andre bæredygtighedsrelaterede informationer. Koblingen med andre dele af virksomhedens rapportering skal til for at der sker en generel sammenhængskraft og forbindelse med regnskaber.

Det sidste punkt handler om selve strukturen af bæredygtighedserklæringerne og hvad de skal indeholde. Når bæredygtighedsrapporten skal struktureres, så kan virksomhederne vælge mellem tre muligheder:

- Den første mulighed omhandler et separat identificerbart afsnit i ledelsesberetningen.
- Den anden mulighed omhandler at opdele oplysningerne i fire særskilte afsnit om generel information, miljøoplysninger, social information og information om ledelse.
- Den sidste mulighed omhandler at samle alle de oplysninger som kræves af hvert ESRS og rapportere om dem i forskellige afsnit i ledelsesberetningen.

ESRS 1 erkender, at den første mulighed er den foretrukne løsning. Vælges en af de to sidstnævnte løsninger skal virksomhederne lave en placeringstabel som gør det muligt at identificere hvor de forskellige oplysninger om de forskellige ESRS-standarder er placeret.⁶² Nedenfor ses et eksempel på en placeringstabel:

Figur 9 - Eksempel på placeringstabel ifølge paragraf 148 b og c

List of sustainability parts	Location in the management report	List of ESRS	Location in the management report
General information - ESRS 2	p. 25-32	ESRS 2 – General, strategy, governance, materiality assessment	p. 25-28
Environmental information - ESRS E1 – ESRS E5	p. 35-44	ESRS XX - ...	p. --
Disclosures pursuant to article 9 of the Taxonomy Regulation	p. 47-50	...	p. ---
Social information - ESRS S1 – ESRS S5	p. 51-62	Disclosure pursuant to article 8 of the taxonomy regulation	p. 50-55
Governance information - ESRS G1 – ESRS G2	p. 67-75		

Kilde: ESRS 1 - General principles Appendix E.⁶³

⁶² Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁶³ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

Rapporteringsområderne i ESRS er ledelse, også kaldet corporate governance (Governance, GOV). Strategi (Strategy and business model, SBM). Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder (impact, risk and opportunity management, IRO). Målepunkter og målsætninger (Metric and targets, MT).

6.3 ESRS 2 - Generelle oplysninger

ESRS 2 er en af de tværgående standarder og handler om generelle oplysninger. Standarden er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁶⁴ Rapporteringsområderne i ESRS 2 er grundlag for udarbejdelse (BP 1 og 2), ledelse (GOV 1-5), strategi (SBM 1-3), håndtering af virkninger, risici og muligheder (IRO 1 og 2) og til sidst er der parameter og mål (MDR-P, MDR-A, MDR-M og MDR-T). Alle disse oplysningskrav som findes i ESRS 2 gælder for alle virksomheder og for alle ESG-emnerne, og de vil derfor ikke blive medtaget yderligere i de andre 10 ESRS-standarder, som vil blive præsenteret herefter.

BP-1 - Hvilke grundlag der ligger til grund for udarbejdelsen af bæredygtighedserklæringen

- Virksomhederne skal offentliggøre hvordan den udarbejder sin bæredygtighedserklæring.

BP-2 - Oplysninger i forbindelse med specifikke omstændigheder

- Virksomhederne skal her give oplysninger i forbindelse med specifikke omstændigheder.

GOV-1 - Ledelses-, tilsyns- og administrationsorganernes rolle

- Virksomhederne skal offentliggøre hvilke roller deres administrations-, ledelses-, og tilsynsorganerne har, samt hvilken sammensætning de har. Udover dette skal det også oplyses om deres ansvarsområder og adgang til ekspertise og færdigheder med hensyn til ESG-emnerne.

GOV-2 - Oplysninger til og bæredygtighedsspørgsmål behandlet af virksomhedernes ledelses-, tilsyns- og administrationsorganer

⁶⁴ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

- Virksomhederne skal offentliggøre hvordan administrations-, ledelses-, og tilsynsorganerne har behandlet bæredygtighedsspørgsmål i rapporteringsperioden og hvordan de informeres herom.

GOV-3 - Integration af bæredygtighedsrelaterede resultater i incitamentsordninger

- Virksomhederne skal i dens incitamentsordning have integreret dens bæredygtighedsrelaterede resultater og dette skal virksomhederne offentliggøre oplysninger om.

GOV-4 - Due diligence

- Virksomhederne skal offentliggøre oplysninger om due diligence-processen, som den har givet i sin bæredygtighedserklæring, det skal her være en kortlægning af oplysningerne. Dette oplysningskrav letter forståelsen af due diligence-processen.

GOV-5 - Intern kontrol og risikostyring med bæredygtighedsrapportering

- Virksomhederne skal i forbindelse med processen for bæredygtighedsrapportering offentliggøre hovedbestanddelene i sit interne kontrolsystem og risikostyringssystemet.

Der bliver her skiftet over til oplysningskrav med hensyn til strategi, hvor det prøves at gøres muligt at forstå den del af virksomhedernes strategi der har noget med bæredygtighedsspørgsmål at gøre, dens forretningsmodel og dens værdikæde. Der vurderes også her på om der i virksomhedernes strategi og forretningsmodel er taget hensyn til dens interessenters interesser og synspunkter. Samt virksomhedernes vurdering af væsentlige virkninger, risici og muligheder.

SBM-1 - Værdikæde, strategi og forretningsmodel

- De elementer der i virksomhedernes strategi påvirker eller angår bæredygtighedsspørgsmål, dens værdikæde og dens forretningsmodel skal der offentliggøres oplysninger om.

SBM-2 - Interessenternes interesser og standpunkter

- Virksomhederne skal offentliggøre hvordan den tager hensyn til dens interessenters synspunkter og interesser i virksomhedernes forretningsmodel og strategi.

SBM-3 - Samspillet mellem strategi og forretningsmodel og væsentlige risici, muligheder og virkninger

- Virksomhederne skal offentliggøre hvordan dens strategi og forretningsmodel arbejder sammen med dens væsentlige virkninger, risici og muligheder.

I de næste to punkter skiftes der til oplysninger om processen til vurdering af væsentlighed og her fastsættes der oplysningskrav som gør det muligt at forstå hele processen som køres igennem når der skal identificeres væsentlige virkninger, risici og muligheder. Samt de oplysninger som virksomhederne har vurderet væsentlige ifølge sin væsentlighedsvurdering og derfor er medtaget i bæredygtighedserklæringen.

IRO-1 - Beskrivelse af processerne til identifikation og vurdering af væsentlige risici, muligheder og virkninger

- Virksomhederne skal med hensyn til at identificere sine virkninger, risici og muligheder offentliggøre processen hertil. Hertil skal virksomhederne lave en vurdering af, hvad der er væsentlig af de her virkninger, risici og muligheder.

IRO-2 - Oplysningskrav i ESRS omfattet af virksomhedernes bæredygtighedserklæring

- De rapporteringskrav som virksomhederne har opfyldt i dens bæredygtighedserklæring, skal der rapporteres om

I det sidste afsnit skiftes der til mindstekrav til oplysninger om politikker og foranstaltninger. Her specificeres de mindstekrav som skal medtages når virksomheder forelægger oplysninger om sine foranstaltninger og politikker til at afbøde, forebygge og afhjælpe både potentielle og faktiske væsentlige virkninger, for at forfølge væsentlige muligheder og/eller afværge risici. De to første punkter handler om håndtering af virkninger, risici og muligheder og de to sidste omhandler parametre og mål.

MDR-P - Vedrørende væsentlige bæredygtighedsspørgsmål og politikker til håndtering heraf

- Når virksomhederne har identificeret de bæredygtighedsspørgsmål som er væsentlige at offentliggøre de politikker hertil, så skal der tages udgangspunkt i de mindstekrav til oplysninger, som er fastsat i denne bestemmelse.

MDR-A - Ressourcer og handlinger i forbindelse med væsentlige bæredygtighedsspørgsmål

- Når virksomhederne beskriver de handlinger hvor den forvalter de bæredygtighedsspørgsmål som hvert er væsentlige, heriblandt planlagte ressourcer og/eller tildelte ressourcer og handlingsplaner, så skal det ske efter kravene til indholdet af offentliggørelse i denne bestemmelse.

MDR-M - Vedrørende væsentlige bæredygtighedsspørgsmål og parametre i forbindelse hermed

- Når virksomhederne for hver af deres identificerede væsentligt bæredygtighedsspørgsmål skal offentliggøre oplysninger om de parametre den har indført i forbindelse hermed, så skal det ske efter kravene til indholdet af offentliggørelse i denne bestemmelse.

MDR-T - Sporing gennem mål af effektiviteten af foranstaltninger og politikker

- Når virksomhederne for hver af deres identificerede væsentligt bæredygtighedsspørgsmål skal offentliggøre oplysninger om målene hertil, så skal det ske efter kravene til indholdet af oplysninger i denne bestemmelse.⁶⁵

6.4 Klimarelaterede standarder

De næste fem standarder handler om klimafaktorer, herunder klimaforandringer, miljøforurening, herunder luft-, vand- og jordforurening samt problematiske stoffer, vand- og havressourcer, biodiversitet, økosystemer og den sidste standard om ressourceanvendelse og cirkulær økonomi. Der vil i de klimarelaterede standarder ikke blive medtaget de oplysningskrav som allerede er beskrevet i ESRS 2 - generelle oplysninger, som omhandler GOV-3, SBM-3 og IRO-1

6.4.1 ESRS E1 - Klimaforandringer

Det første afsnit i denne standard er bygget op som alle de andre, så her indledes der kort med, hvad formålet med denne ESRS E1 er. Formålet med denne standard er at få brugerne af bæredygtigheds-erklæringer til at forstå nogle ting ved at specificere oplysningskravene. De følgende ting som brugerne skal forstå er:

⁶⁵ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023

- Hvordan virksomhederne positivt og negativt påvirker klimaændringerne med både faktiske påvirkninger men også potentielle påvirkninger.
- Forstå hvilke tidligere, nuværende og fremtidige indsatser virksomhederne gør for at påvirke klimaforandringen i en positiv retning i overensstemmelse med Paris aftalen. Her med henblik på at begrænse den globale opvarmning til 1,5 grad.
- Virksomhedernes evne til at tilpasse sig, hvor der skal præsenteres virksomhedernes kapacitet og planer til at tilpasse forretningsstrategien til at hjælpe med at begrænse den globale opvarmning til de 1,5 grad.
- Virksomhedernes andre handlinger til at forhindre eller afhjælpe potentielle eller faktiske negative påvirkninger på klimaforandringen.
- Omfanget og typen af virksomhedernes væsentlige risici og muligheder som følge af virksomhedernes påvirkning af klimaforandringerne og hvordan virksomhederne håndterer dem.
- Virksomhedernes økonomiske virkninger på kort, mellemlang og lang sigt af klimaforandringerne med henblik på risici og muligheder.⁶⁶

De ovenstående beskrevne punkter er formålet med at virksomhederne skal opfylde de oplysningskrav, som vil blive beskrevet herefter. Rapporteringsområderne i ESRS E1 er ledelse, strategi, håndtering af virkninger, risici og muligheder og til sidst er der parameter og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁶⁷

E1-1 - Tilpasningsplaner for at imødekomme klimaændringer

- For modvirkningen af klimaændringerne skal virksomheder offentliggøre sin omstillingsplan. Planen offentliggøres for at sikre at virksomhedernes strategi og forretningsplan arbejder hen imod at begrænse den globale opvarmning til 1,5 grad og opfylder kravene omkring at opnå klimaneutralitet senest i 2050.

E1-2 - Politikker for afbødning af og tilpasning til klimaændringer

- Virksomheder skal beskrive sine vedtagne politikker for at håndtere de væsentlige risici, virkninger og muligheder relateret til tilpasning og afbødning af klimaændringer.

⁶⁶ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁶⁷ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

E1-3 - Ressourcer og foranstaltninger i forbindelse med klimaforandringspolitikker

- Der gives her en forståelse for virksomhedernes trufne foranstaltninger for at nå klimarelaterede mål og politikmålsætninger. Virksomhederne skal derfor offentliggøre de ressourcer der er afsat til at modvirke klimaændringerne og de foranstaltninger, virksomhederne har for at modvirke eller tilpasse sig klimaændringerne.

E1-4 - Mål for afbødning af og tilpasning til klimaændringer

- Virksomheder skal offentliggøre de mål som den har fastsat som er klimarelaterede for at støtte de politikker den har for at modvirke klimaændringerne og tilpasning til dem.

E1-5 - Energimiks og energiforbrug

- Virksomhederne skal forelægge oplysninger om sit energimiks og sit energiforbrug til formål for at kunne se virksomhedernes samlede energiforbrug, forbedring af eksponeringen for olie-, kul- og gasrelaterede aktiviteter, energieffektiviteten og se hvor stor en del af den samlede energimiks som er vedvarende energi.

E1-6 - Bruttodrivhusgasemissioner under samlede drivhusgasemissioner og anvendelsesområde 1, 2, 3

- Virksomhederne skal offentliggøre brutto drivhusgasemissioner under anvendelsesområde 1, 2 og 3 samt fremvise dens samlede drivhusgasemissioner i alt og oplyse om de kommer fra virksomheden selv eller et andet sted i værdikæden.

E1-7 - Projekter finansieret ved hjælp af CO₂-kreditter vedrørende optag af drivhusgasser og modvirkning af drivhusgasemissioner

- Virksomhederne skal her offentliggøre om der er nogen projekter som er uden for deres værdikæde, som er finansieret ved hjælp af CO₂-kreditter.

E1-8 - CO₂-prissætning internt

- Hvis virksomhederne benytter interne CO₂-prissætningsordninger, så skal dette offentliggøres samt hvordan de støtter dens klimarelaterede mål og politikker

E1-9 - Forventede finansielle virkninger af væsentlige omstillingsrisici, potentielle klimarelaterede muligheder og fysiske risici.

- Virksomhederne skal offentliggøre nogen forventede finansielle virkninger af både væsentlige fysiske risici og omstillingsrisici, samtidig skal den ligeledes offentliggøre det potentiale der er for at den kan drage fordel af væsentlige klimarelaterede muligheder.⁶⁸

Alle ovenstående punkter findes også i tillæg A til standarden, hvor de er uddybet med en yderligere forklaring på, hvordan oplysningerne kan opstilles i rapporten.

6.4.2 ESRS E2 - Forurening

Formålet med ESRS E2 er at få brugerne af bæredygtighedserklæringer til at forstå nogle ting ved at specificere oplysningskravene. De følgende ting som brugerne skal forstå er:

- De positive og negative virkninger samt de faktiske eller potentielle virkninger har på forurening af vand, jord og luft.
- Trufne foranstaltninger og resultater heraf rettet mod at afbøde eller forebygge potentielle eller faktiske negative virkninger og ikke mindst håndtere mulighederne og risiciene.
- Virksomhedernes kapacitet og planer for at kunne tilpasse sin forretningsmodel og strategi for at kunne omstille til en bæredygtig økonomi. Herunder forebygge, eliminere og kontrollere forurening.
- Typen, arten og omfanget af virksomhedernes muligheder og risici i henhold til dens virkninger.
- De korte mellemlange og langsigtede finansielle virkninger for risici og muligheder for virksomhederne som følge af virksomhedernes afhængighed og forureningseffekter.⁶⁹

Der er to rapporteringsområder i ESRS E2, som er håndtering af virkninger, risici og muligheder og parameter og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁷⁰

⁶⁸ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁶⁹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁷⁰ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

E2-1 - Forureningspolitikker

- I forbindelse med forebyggelse og bekæmpelse af forurening skal virksomhederne beskrive sine politikker for håndtering af dens risici, virkninger og muligheder.

E2-2 - Handlinger og ressourcer i forbindelse med forurening

- Virksomhederne skal offentliggøre de ressourcer der relaterer sig til forurening samt de relaterede foranstaltninger der er afsat til deres gennemførelse.

E2-3 - Forureningsrelaterede mål

- De mål som virksomhederne har sat, som er forureningsrelaterede skal offentliggøres for at gøre det muligt at forstå hvordan virksomhederne støtter sine forureningsrelaterede politikker og håndtere virkningerne, risiciene og mulighederne.

E2-4 - Forurening af jord, luft og vand

- Virksomhederne skal offentliggøre dens forurenende stoffer ved dens aktiviteter. Herunder skal der oplyses omkring den mikroplast, som virksomhederne anvender eller genererer.

E2-5 - Særligt problematiske stoffer og problematiske stoffer

- Virksomhederne skal her offentliggøre oplysninger om problematiske stoffer og særligt problematiske stoffer. Oplysningerne som skal gives om de problematiske stoffer er alt fra anvendelse, import/eksport, produktion, distribution og markedsføring. De særligt problematiske stoffer skal der oplyses om i forhold til artikler og blandinger.

E2-6 - Forventede finansielle konsekvenser af forureningsrelaterede risici og muligheder som er væsentlige

- Virksomhederne skal offentliggøre de forureningsrelaterede risici og muligheder som virksomhederne forventer en påvirkning af.⁷¹

Alle ovenstående punkter findes også i tillæg A til standarden, hvor der findes en yderligere uddybning på, hvordan oplysningerne kan opstilles i rapporten og tilsvarende hjælp dertil.

⁷¹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

6.4.3 ESRS E3 - Vand- og havressourcer

Formålet med ESRS E3 er at få brugerne af bæredygtighedserklæringer til at forstå nogle ting ved at specificere oplysningskravene. De følgende ting som brugerne skal forstå er:

- Hvilken form for påvirkning virksomhederne har på vand- og havressourcer og om påvirkningen er positiv, negativ, faktisk eller potentiel.
- Foranstaltninger for at afbøde eller forebygge materielle, potentielle eller faktiske negative virkninger. Reduktion af vandforbruget i forhold til at beskytte vand- og havressourcer og forebygge risici og muligheder.
- Virksomhedernes bidrag til den grønne pagt omkring rent vand, sund jordbund, frisk luft og biodiversiteten samt dens bidrag til andre bæredygtige emner.
- Virksomhedernes planer og evne til at tilpasse sin forretningsmodel og strategi til fremme af bæredygtig vandanvendelse.
- Virksomhedernes virkninger på og afhængighed af vand- og havressourcer og de væsentligste risici og muligheder herved og hvordan virksomhederne forvalter dem.
- Virksomhedernes virkninger af de risici og muligheder der er ved virksomhedernes virkninger og afhængighed af vand- og havressourcer.⁷²

ESRS E3 kredser om to rapporteringsområder, som er håndtering af virkninger, risici og muligheder samt parameter og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁷³ En del af punkterne nedenfor er ens med dem i ESRS E2, bare emnet her er vand- og havressourcer og de vil derfor ikke blive beskrevet igen. Det eneste punkt som derfor vil blive beskrevet kort, er E3-4.

E3-1 - Politikker vedrørende hav- og vandressourcer

E3-2 - Handlinger og ressourcer i forbindelse med hav- og vandressourcer

E3-3 - Hav- og vandressourcerrelaterede mål

⁷² Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁷³ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

E3-4 - Vandforbrug

- Virksomhederne skal offentliggøre oplysninger om sit vandforbrug, så der kan undersøges om virksomhederne gør fremskridt mod de mål som den har sat.

E3-5 - Forventede finansielle konsekvenser af vand- og havressourcerelaterede risici og muligheder som er væsentlige.⁷⁴

Som alle de andre standarder så findes der i Tillæg A en hjælp til virksomhederne til at få opfyldt kravene og implementere dem.

6.4.4 ESRS E4 - Biodiversitet og økosystemer

Formålet med ESRS E4 er at få brugerne af bæredygtighedserklæringer til at forstå nogle ting ved at specificere oplysningskravene. De følgende ting som brugerne skal forstå er:

- Hvilken form for påvirkning virksomhederne har på biodiversitet og økosystemer og om påvirkningen er positiv, negativ, faktisk eller potentiel. Herunder hvilken effekt virksomhederne har på forringelse og tab af biodiversiteten og økosystemer.
- Foranstaltninger for at afbøde eller forebygge materielle, potentielle eller faktiske negative virkninger. Og foranstaltninger for at imødegå risici og muligheder der er truffet for at genoprette og beskytte biodiversitet og økosystemer.
- Virksomhedernes planer og evne til at tilpasse sin forretningsmodel og strategi til nogen mål om biodiversitet og økosystemer, herunder blandt andet EU's biodiversitetsstrategi for 2030.
- Virksomhedernes væsentlige risici, afhængighedsforhold, muligheder og arten, omfanget og typen heraf i sammenhæng med biodiversitet og økosystemer og hvordan virksomhederne forvalter dem.
- Virksomhedernes finansielle virkninger af de risici og muligheder der er ved virksomhedernes virkninger og afhængighed af biodiversitet og økosystemer. Dette gælder både de finansielle virkninger på kort, mellemlang og lang sigt.⁷⁵

⁷⁴ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁷⁵ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

ESRS E4 kredser om tre rapporteringsområder, som er strategi, håndtering af virkninger, risici og muligheder samt parameter og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁷⁶ Nogle enkelte punkter er lignende de foregående punkter i standarderne og de vil derfor ikke blive beskrevet yderligere. Det drejer sig om punkterne E4-2 til E4-4 og punkt E4-6.

E4-1 - Modstandsdygtigheden af virksomheden i forhold til deres strategi og forretningsmodel i forhold til økosystemer og biodiversitet

- Virksomhederne skal her offentliggøre oplysninger om de virkninger, afhængighed, risici og muligheder, som stammer fra dens strategi og forretningsmodel i forbindelse med dens biodiversitets- og økosystemer. Og hvordan det forårsager en tilpasning af dens strategi og forretningsmodel.

E4-2 Politikker vedrørende biodiversitet og økosystemer

E4-3 - Ressourcer og handlinger angående økosystemer og biodiversitet

E4-4 - Økosystem- og biodiversitetsrelaterede mål

E4-5 Konsekvensparametre i forbindelse med biodiversitet og ændringer i økosystemer

- Virksomhederne skal i forbindelse med dens biodiversitet og økosystemer rapportere parametre for sine væsentlige virkninger herpå.

E4-6 Forventede finansielle konsekvenser af biodiversitets- og økosystemrelaterede risici og muligheder.⁷⁷

Forventeligt som alle de andre standarder, så er der også et tillæg A til denne standard til hjælp for virksomhederne om at få opfyldt kravene og implementere dem.

⁷⁶ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁷⁷ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

6.4.5 ESRS E5 - Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi

Formålet med ESRS E5 er at få brugerne af bæredygtighedserklæringer til at forstå nogle ting ved at specificere oplysningskravene. De følgende ting som brugerne skal forstå er:

- Hvilken form for påvirkning virksomhederne har på undgåelse af udtømming af ressourcer, ressourceforbruget, bæredygtig tilvejebringelse og anvendelse af vedvarende ressourcer og om påvirkningen er positiv, negativ, faktisk eller potentiel.
- Foranstaltninger som er truffet for at afbøde eller forebygge materielle, potentielle eller faktiske negative virkninger i forbindelse med ressourceanvendelse. Og foranstaltninger for at imødegå risici og muligheder der er truffet for at afkoble den økonomiske vækst fra anvendelsen af materialer.
- Virksomhedernes planer og evner til at tilpasse sin forretningsmodel og strategi til at ramme de principper som er indenfor den cirkulære økonomi. Herunder hjælpe til at minimere affald og få det bedste ud af deres produkter, ressourcer og materialer i forbindelse med produktionen, herunder en effektiv anvendelse.
- Virksomhedernes væsentlige risici, muligheder og arten, omfanget og typen heraf i sammenhæng med virksomhedernes virkninger og afhængighed med følgevirkning af ressourceforbrug og cirkulær økonomi og hvordan virksomhederne forvalter dem.
- Virksomhedernes finansielle virkninger af de risici og muligheder der er ved virksomhedernes virkninger og afhængighed af ressourceforbrug og cirkulær økonomi. Dette gælder både de finansielle virkninger på kort, mellemlang og lang sigt.⁷⁸

ESRS E5 kredser om to rapporteringsområder, som er håndtering af virkninger, risici og muligheder og parameter og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁷⁹ Nogle enkelte punkter er også her lignende de foregående punkter i standarderne og de vil derfor ikke blive beskrevet yderligere. Det drejer sig om punkterne E5-1 til E5-3 og punkt E5-6.

E5-1 - Politikker vedrørende cirkulær økonomi og ressourceforbrug

E5-2 - Ressourcer og handlinger i forbindelse med cirkulær økonomi og ressourceanvendelse

E5-3 - Mål vedrørende cirkulær økonomi og ressourceforbrug

⁷⁸ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁷⁹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

E5-4 - Ressourcetilstrømning

- Her skal virksomhederne i forbindelse med sine væsentlige virkninger, risici og muligheder offentliggøre alle sine ressourcestrømning. Dette giver en forståelse for de ressourcer som anvendes i virksomhedernes egne aktiviteter og den opstrøms værdikæde.

E5-5 - Ressourceudstrømning

- Her skal virksomhederne i forbindelse med sine væsentlige virkninger, risici og muligheder offentliggøre oplysninger om affald under dette punkt ressourceudstrømning. Dette giver en forståelse af virksomhedernes bidrag til den cirkulære økonomi, deres affaldshåndteringsstrategi og affaldsreduktionsstrategi.

E5-6 - Forventede finansielle virkninger af ressourceforbrug og risici og muligheder i forbindelse med den cirkulære økonomi som er væsentlige.⁸⁰

Ligeledes som alle de andre standarder, så findes der også et tillæg hertil, som er tillæg A. Her kan virksomhederne søge hen i forbindelse med hjælp til at få opfyldt kravene og implementere dem.

6.5 Socialrelaterede standarder

De næste fire standarder handler om sociale faktorer, herunder virksomhedernes egen arbejdsstyrke, deres arbejdstagere i værdikæden, den afmærkning virksomhederne gør på samfundet og til sidst noget om virksomhedernes påvirkning af deres forretning på forbrugere og slutbrugere. Der vil i de socialrelaterede standarder ikke blive medtaget de oplysningskrav som allerede er beskrevet i ESRS 2 - generelle oplysninger, som omhandler SBM-2 og SBM-3.

6.5.1 ESRS S1 - Egen arbejdsstyrke

De socialrelaterede standarder er delt op i hovedgrupper ligeledes som de klimarelaterede standarder var. Hovedgrupperne er i denne standard strategi, håndtering af virkninger, risici og muligheder og til sidst parametre og mål. Formålet med ESRS S1 er at få brugerne af bæredygtighedserklæringer til

⁸⁰ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

at forstå virksomhedernes væsentlige virkning på deres egen arbejdsstyrke. De følgende ting som brugerne herunder skal forstå er:

- Hvilken form for påvirkning virksomhederne har på egen arbejdsstyrke og om påvirkningen er positiv, negativ, faktisk eller potentiel.
- Foranstaltninger som er truffet for at afbøde, forebygge eller afhjælpe potentielle eller faktiske negative virkninger i forbindelse med egen arbejdsstyrke. Og foranstaltninger for at imødegå risici og muligheder der er truffet.
- Virksomhedernes væsentlige risici, muligheder og arten, omfanget og typen heraf i sammenhæng med virksomhedernes virkninger og afhængighed af dens egen arbejdsstyrke og hvordan virksomhederne forvalter dem.
- Virksomhedernes finansielle virkninger af de risici og muligheder der er ved virksomhedernes virkninger og afhængighed af deres egen arbejdsstyrke. Dette gælder både de finansielle virkninger på kort, mellemlang og lang sigt.⁸¹

ESRS S1 kredser om tre rapporteringsområder, som er strategi, håndtering af virkninger, risici og muligheder og målepunkter og målsætninger som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁸²

S1-1 - Politikker vedrørende egen arbejdsstyrke

- Virksomhedernes politikker for håndtering af dens virkning på sin egen arbejdsstyrke skal beskrives tillige med dens tilknyttede risici og muligheder. Formålet med at skulle beskrive dette er for at se om virksomhederne har indført politikker til vurdering, ledelse, identifikation eller afhjælpe de væsentlige virkninger på virksomhedernes egen arbejdsstyrke.

S1-2 - Processer for samarbejde med egne arbejdstagere og arbejdstagerrepræsentanter om virkninger

- Virksomhederne skal offentliggøre måden hvorpå de kommunikerer med arbejdstagerrepræsentanter og personer i dens egen arbejdsstyrke om konsekvenser for dens egen arbejdsstyrke, her både de potentielle og faktiske konsekvenser.

⁸¹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁸² Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

S1-3 - Processer til afhjælpning af negative virkninger og kanaler, hvor egne arbejdstagere kan give udtryk for bekymring

- Virksomhederne skal beskrive de processer som den har indført for at hjælpe dens egen arbejdsstyrke med at afhjælpe negative virkninger og de muligheder der foreligger for dens egen arbejdsstyrke for at kunne blive hørt med deres betænkeligheder.

S1-4 - Etablering af foranstaltninger vedrørende væsentlige virkninger på egen arbejdsstyrke og tilgange til at afbøde væsentlige risici og forfølge væsentlige muligheder i forbindelse med egen arbejdsstyrke og effektiviteten af disse foranstaltninger

- Virksomhederne skal offentliggøre hvordan den imødekommer væsentlige positive og negative virkninger ved de foranstaltninger den træffer, styre risici og hvordan den forfølger de muligheder der er i relation til sin egen arbejdsstyrke. Foranstaltningerne som træffes, skal der overvejes effektivitet af.

S1-5 - Mål vedrørende håndtering af væsentlige negative virkninger, fremme af positive virkninger og håndtering af væsentlige risici og muligheder

- Virksomhederne skal offentliggøre de mål som er resultatorienterede og tidsbestemte som den har fastsat vedrørende tre følgende ting:
 - Mål for virksomhedernes egen arbejdsstyrke med hensyn til at mindske de negative konsekvenser
 - Mål for virksomhedernes egen arbejdsstyrke med hensyn til at fremme de positive virkninger.
 - Mål for virksomhedernes egen arbejdsstyrke med hensyn til håndtering af væsentlige risici og muligheder.

S1-6 - Karakteristika for virksomhedernes ansatte

- Virksomhederne skal her med hensyn til de ansatte i deres egen arbejdsstyrke beskrive de vigtigste karakteristika for dem. Dette skal give et indblik i virksomhedernes tilgang til beskæftigelse og ikke mindst arten og omfanget heraf. Der skal oplyses om følgende ting:
 - Samlede antal ansatte i de forskellige lande opdelt efter køn, hvor virksomhederne har over 50 ansatte
 - Fastansatte og opdelt efter køn
 - Midlertidigt ansatte og opdelt efter køn

- Ansatte som ikke er garanterede timer og opdelt efter køn
- Fuldtidsansatte og opdelt efter køn
- Deltidsansatte og opdelt efter køn

S1-7 - Karakteristika for ikkeansatte arbejdstagere i virksomhedernes egen arbejdsstyrke

- Lidt lignende det forrige punkt, så skal virksomhederne med hensyn til de ikkeansatte i deres egen arbejdsstyrke beskrive de vigtigste karakteristika for dem. Dette skal give et indblik i virksomhedernes tilgang til beskæftigelse og ikke mindst arten og omfanget heraf. Dette hjælper med at forstå, hvor afhængig virksomhedernes egen arbejdsstyrke er af ikkeansatte.

S1-8 - Social dialog og kollektive overenskomstforhandlinger

- Virksomhederne skal her offentliggøre om den har indgået aftale med en lønmodtagerorganisation omkring løn og ansættelsesvilkår eller om dens ansattes arbejds- og ansættelsesvilkår er fastsat. Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde om virksomhedernes ansatte er repræsenteret i den sociale dialog på europæisk- og etablerings plan.

S1-9 - Mangfoldighedsparametre

- Virksomhederne skal her i øverste ledelse offentliggøre hvilken kønsfordeling der er for at kunne forstå hvilken kønsdiversitet der er i ledelsen, og blandt sine ansatte skal der offentliggøres aldersfordeling.

S1-10 - Tilstrækkelige lønninger

- Virksomhederne skal her offentliggøre, om dens medarbejder får en tilstrækkelig løn eller ej. Hvis ikke det er tilfældet, at alle medarbejdere får en tilstrækkelig løn, skal der oplyses om hvilke lande det ikke sker i og hvor stor en procentdel af medarbejderne der er tale om.

S1-11 - Social beskyttelse

- Virksomhederne skal offentliggøre, om dens ansatte har social beskyttelse i tilfælde af større livsbegivenheder hvor man kan lide indkomsttab og i tilfælde hvor de ikke har, skal der oplyses om hvilke lande, hvor dette ikke er tilfældet i. De større livsbegivenheder der er tale om er:
 - Sygdom

- Arbejdsløshed
- Arbejdsskade og erhvervet invaliditet
- Forældreorlov
- Pensionering

S1-12 - Personer med handicap

- Virksomhederne skal offentliggøre om den har nogen ansatte med handicap og hvis tilfældet hvor stor en procentdel det så er.

S1-13 - Parametre for kompetenceudvikling og uddannelse

- Virksomhederne skal offentliggøre, om den tilbyder kompetenceudvikling og uddannelse til deres ansatte. Formålet er at skabe indblik i hvor høj grad virksomhederne forbedre medarbejdernes kvalifikationer, ved at tilbyde de her uddannelses- og færdighedsudviklingsrelaterede aktiviteter.

S1-14 - Sundheds- og sikkerhedsparametre

- Virksomhederne skal offentliggøre oplysninger om dens arbejdsmiljøledelsessystem for at kunne forstå kvaliteten, dækningen og resultaterne af det sundheds- og sikkerhedsledelsessystem der er, og i hvilket omfang dens eget personale er dækket af den. Her skal der oplyses om antallet af hændelser af dårligt helbred, dødsfald og skader i forbindelse med arbejdet.

S1-15 - Parametre for balancen mellem privatliv og arbejdsliv

- Virksomhederne skal offentliggøre om dens ansatte har ret til familierelateret orlov og om det sker på en kønsretfærdig måde. Oplysningerne som skal offentliggøres, skal omfatte følgende:
 - De ansatte som har ret til familierelaterede orlov og hvor stor procentdel det er
 - De ansatte som tog familierelaterede orlov og opdeling efter køn i procent.

S1-16 - Parameter for vederlag herunder samlet aflønning og lønforskel

- Virksomhederne skal offentliggøre oplysninger om løn på de ansatte, her hvad den højeste lønnede person får kontra medianlønnen for dens ansatte. Lønforskellen skal oplyses i procent og opdeles i mænd og kvinder. Dette gøres for at skabe indblik i om der er lønforskel på de mandlige ansatte, de kvindelige ansatte og om der er stor lønforskel blandt de ansatte i virksomhederne.

S1-17 - Alvorlige virkninger på menneskerettighederne herunder hændelser og klager

- Virksomhederne skal offentliggøre oplysninger om menneskerettigheder, her om arbejdsrelaterede klager og hændelser inden for deres egen arbejdsstyrke.⁸³

Efter denne standard findes der også et tillæg A ligeledes som de øvrige standarder, hvor virksomhederne kan søge hen for at give støtte til anvendelsen af de forskellige oplysningskrav.

6.5.2 ESRS S2 - Arbejdstagere i værdikæden

De specifikke oplysningskrav i denne standard er strategi, håndtering af virkninger, risici og muligheder og til sidst parametre og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁸⁴ Formålet med ESRS S2 er det samme som med ESRS S1, denne standard gælder blot oplysninger i arbejdstagere i værdikæden. Denne standard indeholder derfor lignende punkter som den forrige standard om egen arbejdsstyrke, de er derfor blot listet op herunder, men der vil ikke blive foretaget en gennemgang heraf. Forskellen på de to standarder er, at ESRS S1 er internt i virksomhederne og omhandler egen arbejdsstyrke, hvor imod ESRS S2 omhandler virksomhedernes værdikæde, så arbejde uden for virksomhederne.

S2-1 - Politikker vedrørende arbejdstagere i værdikæden

S2-2 - Processer for samarbejde med arbejdstagere i værdikæden om virkninger

S2-3 - Processer til afhjælpning af negative virkninger og kanaler, hvor egne arbejdstagere kan give udtryk for bekymring

⁸³ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁸⁴ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

S2-4 - Etablering af foranstaltninger vedrørende væsentlige virkninger på arbejdstagere i værdikæden og tilgange til at styre væsentlige risici og forfølge væsentlige muligheder i forbindelse med arbejdstagere i værdikæden og effektiviteten af disse foranstaltninger

S2-5 - Mål vedrørende håndtering af væsentlige negative virkninger, fremme af positive virkninger og håndtering af væsentlige risici og muligheder.⁸⁵

Ikke anderledes fra de andre standarder, så er der også et tillæg A til denne standard, hvor virksomhederne kan søge hen for at give støtte til anvendelsen af de forskellige oplysningskrav.

6.5.3 ESRS S3 - Berørte samfund

Denne standard ligner meget de to forrige inden for socialrelaterede standarder og er også beskrevet ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁸⁶ Formålet med ESRS S3 er derfor også det samme som med ESRS S1 og S2, denne standard gælder blot oplysninger hvor virksomhederne berør samfundet. Denne standard indeholder derfor lignende punkter som de to forrige standarder og de vil derfor blot blive listet op herunder, men ingen gennemgang heraf. For at virksomhederne opfylder oplysningskravene som er i ESRS S3, så skal virksomhederne oplyse om dens indvirkning på samfundets sociale, økonomiske og kulturelle rettigheder, eksempelvis vand og passende boliger. Virksomhederne skal også oplyse om dens indvirkning på samfundets politiske og borgerlige rettigheder, eksempelvis virkning på menneskerettighedsforkæmpere eller ytringsfrihed. Og til sidst folks oprindelige særlige rettigheder, eksempelvis selvbestemmelse og informeret samtykke.

S3-1 - Politikker vedrørende berørte samfund

S3-2 - Processer for samarbejde med berørte samfund om virkninger

S3-3 - Processer til afhjælpning af negative virkninger og kanaler, hvor berørte samfund kan give udtryk for bekymring

S3-4 - Etablering af foranstaltninger vedrørende væsentlige virkninger på berørte samfund og tilgange til at styre væsentlige risici og forfølge væsentlige muligheder i forbindelse med berørte samfund og effektiviteten af disse foranstaltninger

⁸⁵ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁸⁶ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

S3-5 - Mål vedrørende håndtering af væsentlige negative virkninger, fremme af positive virkninger og håndtering af væsentlige risici og muligheder.⁸⁷

Denne standard indeholder også et tillæg A, hvor virksomhederne kan finde støtte til anvendelsen af de forskellige oplysningskrav og få det uddybet.

6.5.4 ESRS S4 - Forbrugere og slutbrugere

Denne standard ligner meget de tre forrige inden for socialrelaterede standarder og er beskrevet ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁸⁸ Formålet med ESRS S4 er derfor også det samme som med ESRS S1, S2 og S3, denne standard gælder blot oplysninger om hvordan virksomhedernes forretning påvirker forbrugere og slutbrugere. Denne standard indeholder derfor lignende punkter som de tre forrige standarder og de vil derfor blot blive listet op herunder, men ingen gennemgang heraf. For at virksomhederne opfylder oplysningskravene som er i ESRS S4, så skal virksomhederne give oplysninger om informationsrelaterede konsekvenser som eksempelvis ytringsfrihed eller privatlivets fred for forbrugere eller slutbrugere. Virksomhederne skal også oplyse om sikkerheden for forbrugere eller slutbrugerne, som eksempelvis personsikkerhed, sundhed og sikkerhed. Til sidst skal virksomhederne også oplyse om social inklusion, hvor der ikke skal forskelsbehandles på forbrugerne og slutbrugerne, og der skal være adgang til de samme produkter.

S4-1 - Politikker vedrørende forbrugere og slutbrugere

S4-2 - Processer for dialog med forbrugere og slutbrugere om virkninger

S4-3 - Processer til afhjælpning af negative virkninger og kanaler, hvor forbrugere og slutbrugere kan give udtryk for bekymring

S4-4 - Etablering af foranstaltninger vedrørende væsentlige virkninger på forbrugere og slutbrugere og tilgange til at håndtere væsentlige risici og forfølge væsentlige muligheder i forbindelse med forbrugere og slutbrugere samt effektiviteten af disse foranstaltninger

S4-5 - Mål vedrørende håndtering af væsentlige negative virkninger, fremme af positive virkninger og håndtering af væsentlige risici og muligheder.⁸⁹

⁸⁷ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁸⁸ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

⁸⁹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

Denne standard indeholder også et tillæg A, hvor virksomhederne kan finde støtte til anvendelsen af de forskellige oplysningskrav og få det uddybet.

6.6 Ledelsesrelaterede standarder

Den sidste standard som præsenteres nu, handler om god forretningsskik, herunder kommer standarden ind på virksomhedernes interne kontrol- og risikostyringssystemer og blandt andet virksomhedernes måde at bekæmpe korruption og bestikkelse på. Der vil i de ledelsesrelaterede standarder ikke blive medtaget de oplysningskrav som allerede er beskrevet i ESRS 2 - generelle oplysninger, som omhandler GOV-1 og IRO-1.

6.6.1 ESRS G1 - God forretningsskik

De specifikke oplysningskrav i denne standard ligner meget dem i de øvrige standarder, her er det forvaltning, håndtering af virkninger, risici og muligheder og til sidst parametre og mål som er beskrevet nedenfor ud fra rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering.⁹⁰ Formålet med denne standard er at gøre det muligt at forstå virksomhedernes tilgang, processer, strategi og procedurer i forbindelse med forretningsadfærd. Standarden vil komme ind på forretningsetik og virksomhedskultur, herunder også noget om dyrevelfærd, bestikkelse, korruption og beskyttelse af whistleblowere. Herudover fokuserer standarden også på lobbyvirksomhed og betalingspraksis.

G1-1 - Virksomhedskultur og politikker for god forretningsskik

- Virksomheder skal i forbindelse med god forretningsskik offentliggøre sine politikker og hvordan virksomhederne tilgodeses og på den måde styrkes. Der gives her et indblik i virksomhedernes tilgang til virksomhedskultur.

⁹⁰ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

G1-2 - Forvaltning af forbindelser med leverandører

- Virksomhederne skal give oplysninger om, hvordan den administrerer sine forbindelser med sine leverandører, herunder hvordan det påvirker virksomhedernes forsyningskæde. Punktet her hjælper med at give en forståelse af virksomhedernes fair adfærd over for leverandørerne og dens administration af sin indkøbsproces.

G1-3 - Forebyggelse og afsløring af korruption og bestikkelse

- Virksomhederne skal oplyse, hvordan de forebygger, at der ikke sker korruption og bestikkelse i virksomhederne. De skal derfor oplyse om deres system, som hjælper med at forebygge, efterforske, opdage og reagere, når der sker hændelser vedrørende korruption og bestikkelse eller påstande herom. Virksomhederne skal ligeledes oplyse den dertil knyttede uddannelse af egne arbejdstagere.

G1-4 - Bekræftede tilfælde af korruption eller bestikkelse

- Virksomhederne skal i rapporteringsperioden give oplysninger om korruption og bestikkelse, hvis dette har været at finde i perioden. Oplysningerne gives for at skabe åbenhed om hændelser angående korruption eller bestikkelse og dermed forklaring på de forbundne resultater i tilfælde af korruption eller bestikkelse begået i virksomhederne.

G1-5 - Politisk indflydelse og lobbyvirksomhed

- Virksomhederne skal i forbindelse med at udøve sin politiske indflydelse give oplysninger om de aktiviteter og forpligtelser herom. Ydermere væsentlige virkninger, risici og muligheder i forbindelse med lobbyaktiviteter.

G1-6 - Betalingspraksis

- Virksomhederne skal oplyse om dens betalingspraksis, herunder med hensyn til forsinkelser med betaling til SMV'er. Dette skaber indsigt i, hvad virksomhederne har opgivet af betalingsbetingelser i deres kontrakter.⁹¹

Ikke mindst, så har den sidste standard lig de andre også et tillæg A, hvor virksomhederne kan søge hen for at få støtte til anvendelsen af oplysningskravene.

⁹¹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

6.7 Implementering af CSR-direktivet i årsregnskabsloven

Erhvervsministeren fremsatte d. 7. februar 2024 et lovforslag (L 107) som indeholder implementering i årsregnskabsloven af EU's direktiv om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering. De nye regler om den fremtidige bæredygtighedsrapportering omfatter detaljerede krav og er omfattende for virksomheder samt revisor. Lovforslaget træder i kraft den 1. juni 2024. På trods af at lovforslaget træder i kraft inden længe, gælder dette ikke alle på en gang, da der sker en trinvis indførelse. Der vil efter lovforslaget være krav om at store virksomheder og børsnoterede virksomheder i deres ledelsesberetning i årsrapporten skal medtage bæredygtighed. Dette skal ske efter gældende ESRS. De som over tid bliver omfattet af de nye regler, er som udgangspunkt de virksomheder som allerede i forvejen redegør for samfundsansvar efter §99a i årsregnskabsloven. Det vil derfor være virksomhederne i regnskabsklasse C (stor) og D, da de er omfattet af årsregnskabsloven. Selve definitionen på store virksomheder er defineret i årsregnskabsloven §7, stk. 2, nr. 3.

Figur 10 - Oversigt over CSR-direktivets implementering

Regnskabsklasser		Hvornår?
Klasse A (personlig)(frivillig)(kan være store)	Balancesum 7 mio. kr. Nettoomsætning 14 mio. kr. Antal heltidsbeskæftigede 10 ansatte.	Bliver ikke et lovkrav
Klasse B ændres således:	Balancesum: 0-44 mio. DKK Nettoomsætning: 0-89 mio. DKK Antal ansatte er uændret med 0-50	Regnskabsår, der påbegynder 1. Januar 2026 eller senere, hvis børsnoteret.
Klasse C mellem ændres således:	Balancesum: 44-156 mio. DKK Nettoomsætning: 89-313 mio. DKK Antal ansatte er uændret med 50-250	Regnskabsår, der påbegynder 1. Januar 2026 eller senere, hvis børsnoteret.
Klasse C stor ændres således:	Balancesum: >156 mio. DKK Nettoomsætning: >313 mio. DKK Antal ansatte er uændret med >250	Regnskabsår, der påbegynder 1. Januar 2025 eller senere Nb. Gældende fra 1. Januar 2024, hvis antal ansatte er >500
Klasse D	Børsnoteret	Regnskabsår, der påbegynder 1. Januar 2024 eller senere

Kilde: Egen tilvirkning.⁹²

De størrelsesgrænser som allerede er indskrevet i årsregnskabsloven udfordre det nye lovforslag, da der her foreslås en forhøjelse af de indskrevne størrelsesgrænser som ses i figur 10 ovenfor. De nye ændringer indebærer at både balancesummen og nettoomsætningen forhøjes med ca. 25%, mens antal heltidsbeskæftigede vil være uændret. De nye foreslåede størrelseskrav vil derfor være en balancesum på 195 mio. DKK (en ændring fra 156 mio. DKK), en nettoomsætning på 391 mio. DKK (en ændring

⁹² KPMG; Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering

fra 313 DKK) og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 250 personer (vil være uændret). Man vil derfor rykke op som stor virksomhed, hvis man i to regnskabsår i træk overskrider to af de ovenstående størrelseskrav. Der vil fortsat ske en trinvis indfasning af direktivets regler, hvilke har den betydning at i regnskabsåret 2024 vil store statslige aktieselskaber i klasse D eller store børsnoterede virksomheder med over 500 ansatte efter de nye regler skulle rapportere om bæredygtighed, dette gælder for regnskabsår der begynder den 1. januar 2024 eller senere. I regnskabsåret 2025 skal øvrige store virksomheder rapportere om bæredygtighed, det vil sige de resterende store virksomheder i klasse D og store virksomheder i klasse C. Dette gælder for de ovennævnte virksomheder for regnskabsåret, der begynder den 1. januar 2025 eller senere. Den sidste del af indfasningen af de nye regler gælder regnskabsåret 2026. Her gælder det at små og mellemstore børsnoterede virksomheder, men også de øvrige statslige aktieselskaber i klasse D (her tæller børsnoterede mikrovirksomheder dog ikke med) skal rapportere om deres bæredygtighed. Dette gælder for regnskabsåret, der begynder januar 2026 eller senere. På trods af at dette gælder for regnskabsåret, der begynder januar 2026 eller senere, så er der her en mulighed for at udskyde implementeringen helt indtil 2028, hvis det er i virksomhedens interesse. Koncerner bliver desuden omfattet af reglerne omkring bæredygtighedsrapportering, hvor det er nok at oplysningerne gives for koncernen som helhed og der derfor ikke behøves en særskilt redegørelse for modervirksomheden, hvis der laves konsolideret bæredygtighedsrapportering. Virksomhederne skal efter de foreslåede ændringer til årsregnskabsloven §99 a rapportere om bæredygtighed. Hvad virksomhederne skal rapportere om, bliver i §99 a også fastlagt overordnet. Selve hvilke specifikke oplysninger som virksomhederne skal give i deres bæredygtighedsrapport, fremgår ikke af lovforslaget, men der henvises her til de gældende ESRS-standarder som er vedtaget af EU. Virksomhederne vil som udgangspunkt opfylde kravene i årsregnskabsloven §99 a, hvis de rapporterer efter de gældende ESRS-standarder.⁹³

Bæredygtighedsrapporten skal have en erklæring med begrænset sikkerhed fra revisor, som senere skal foretages med høj grad sikkerhed, hvor der før ved samfundsansvar kun har skulle være revisor konsistentstjek. Virksomhederne som allerede i 2024 skal medtage en bæredygtighedsrapport skal have valgt en revisor som skal afgive en erklæring her på med begrænset sikkerhed, dette gøres på en generalforsamling. Virksomhederne kan allerede på deres ordinære generalforsamling i foråret 2024

⁹³ PWC; Implementering af CSRD i årsregnskabsloven.

vælge deres revisor, som skal afgive en erklæring med begrænset sikkerhed på deres bæredygtighedsrapport. Revisoren skal senest d. 1. oktober 2024 registreres i CVR ifølge lovforslaget. Hvilket leder videre til næste afsnit omkring revisors rolle.⁹⁴

6.8 Revisors rolle

Virksomheder skal ifølge EU direktivet rapportere på en sådan måde:

- at det for alle interessenter gøres nemmere at sammenligne bæredygtighedsrapporterne
- at oplysningerne er tilgængelige
- at oplysningerne har en vis troværdighed og pålidelighed

Der ligger ligeledes et krav fra EU's side om at det er en erklæring fra en uafhængig tredjepart, som skal gives på bæredygtighedsrapporterne, herunder fx fra en godkendt revisor. Ved at revisor giver en erklæring på bæredygtighedsrapporterne vil troværdigheden stige, og det vil derfor imødekomme de stigende krav der ligger fra omverden af og ikke mindst understøtte dem om at der skal skabes pålidelig information på virksomhedernes bæredygtighed. Da det er en godkendt revisor som er valgt til at lave erklæringsopgaven på bæredygtighedsrapporterne, betyder det også at det sker under etiske og kvalitetsmæssige krav og tilsyn, hvor deres arbejde udarbejdes i overensstemmelse med internationalt anerkendte standarder. Godkendte revisorer er en betegnelse som er dansk hvor revisor omtales som offentlighedens tillidsrepræsentant. Godkendte revisorer dækker over registrerede revisorer og de statsautoriserede. EU-kommissionen har indført, at der sker en gradvis indfasning af sikkerheden af revisors erklæring. Det betyder at revisor til en start afgiver en erklæring med begrænset sikkerhed, hvorefter kravet bliver at der senest 6 år efter skal afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed. Den uafhængige tredjepart, som afgiver erklæringen på bæredygtighedsrapporten, skal overholde etiske principper og regler. Dette indebærer uafhængighed, hvilket sikre at der kan opretholdes en vis professionel dømmekraft i revisors arbejde. Standarden ISAE 3000 anvendes på bæredygtighedsrapporterne. Ved ISAE 3000 skal revisor overholde krav, hvor der skal være intern kvalitetskontrol og et internt kvalitetsstyringssystem, hvilket sikrer at arbejdet med erklæringen sker med høj kvalitet. I forbindelse med revisors arbejde skal der udvises etisk adfærd og professionel dømmekraft. Der er for revisor nogen internationale etiske retningslinjer som indebærer at integritet, objektivitet, professionel kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd skal overholdes, hvilket i

⁹⁴ PWC; Implementering af CSRD i årsregnskabsloven.

Danmark kendes fra Revisorlovens §16. Alt det ovenstående som gælder, når der skal laves en erklæring på bæredygtighedsrapporter, er meget lig den almindelige finansielle revision, hvilket skaber fordel i og med, at det er revisor, som er valgt til at skulle afgive den her erklæring omkring bæredygtighed. En grund til at det netop er revisor som er valgt til at skulle afgive den her erklæring med sikkerhed skyldes at revisor gennem sit erhverv og uddannelse må vurderes at besidde de grundlæggende kompetencer der skal til for at udføre en erklæring med sikkerhed.⁹⁵

7. Hvordan tilpasser revisorer deres planlægning af ISAE 3000-erklæringsopgaver?

Som udgangspunkt er selskaberne som omfattes af det nye CSR-direktiv og dens krav om rapportering underlagt revisionspligt. Dette betyder at virksomhedernes regnskab skal gennemgås af en godkendt revisor for at kunne sige at regnskabet er korrekt udformet og retvisende. Revisor er bindeledet mellem offentligheden og virksomhederne og de er derfor offentlighedens tillidsrepræsentant når der udføres opgaver. Revisor skal ved erklæring udforme en påtegning, hvor revisor har mulighed for at oplyse om væsentlige forhold i regnskabet.

For at kunne se ind i hvordan revisor planlægger sin ISAE 3000-erklæringsopgaver, så vil der først blive skabt en forståelse af, hvad ISAE 3000 er. ISAE 3000 er en international standard omkring erklæringsopgaver med sikkerhed og refererer til andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision og review af historiske finansielle oplysninger. Netop denne type af erklæringer gøres der brug af ved bæredygtighedsrapporter. Standarden ISAE 3000 er godkendt og udarbejdet af IAASB. ISAE 3000 trådte i kraft d. 15. december 2015 og omfatter både opgaver, hvor en anden part end revisor udfører måling eller vurdering for at kunne udtale sig med begrænset sikkerhed eller med høj grad af sikkerhed.⁹⁶

Ifølge ISAE 3000 kan erklæringer med sikkerhed efter denne standard være en del af en større opgave. Med udgangspunkt i dette er ISAE 3000 kun relevant for den del af opgaven, som relaterer sig til erklæringer med sikkerhed, og der kan hermed være andre standarder som også er relevante.⁹⁷ Ved

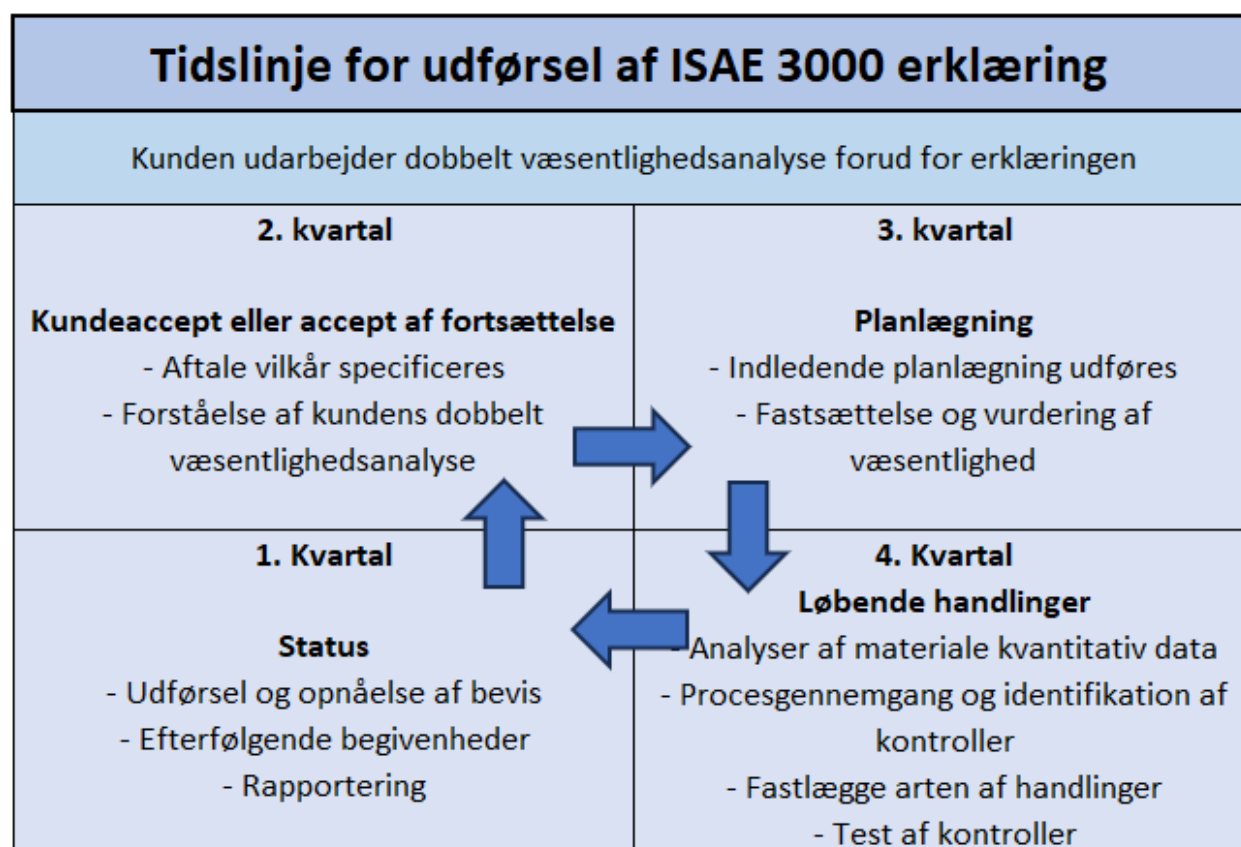
⁹⁵ FSR (2022); Fakta om revisorerklæringer på bæredygtighedsrapportering

⁹⁶ ISAE 3000.1; ISAE 3000.9

⁹⁷ ISAE 3000.7

udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed er det ifølge ISAE 3000 revisors mål at opnå høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed for at opgaven ikke indeholder væsentlige fejlinformation. Ved ISAE 3000 skal udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet udtrykkes i en konklusion i en skriftlig rapport. Konklusionen skal enten formidles med høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed og der skal heri gives en begrundelse for grundlaget for konklusionen.⁹⁸ Ifølge ISAE 3000 skal revisor overholde nogle etiske regler, når der arbejdes med erklæringsopgaver med sikkerhed, reglerne som skal overholdes findes i Del A og B i IESBA.⁹⁹ IESBA's etiske regler som revisor skal overholde har nogle grundlæggende principper omhandlende integritet, professionel kompetence og fornøden omhu, objektivitet, professionel adfærd, fortrolighed og uafhængighed.¹⁰⁰

Figur 11: Revisionshjul for bæredygtighedsrapporten



Kilde: Egen tilvirkning

⁹⁸ ISAE 3000.10

⁹⁹ ISAE 3000.20

¹⁰⁰ ISAE 3000.A30-A34

For at skabe et overblik over den tidsmæssige placering af handlinger for en ISAE 3000 erklæring inden for CSR-direktivet, så kan der henvises til figur 11 ovenfor.

7.1 Dobbelt væsentlighedsanalyse

Virksomhedernes processer for dobbelt væsentlighedsanalysen er grundlaget for bæredygtighedsrapportering og ligeledes et af de vigtigste elementer forud for revisors planlægning. Dobbelt væsentlighed indebærer at se virksomhederne fra et påvirknings perspektiv, såvel som et økonomisk perspektiv. Påvirknings perspektivet indeholder information om virksomhedernes påvirkning på mennesker og miljø i et bæredygtigt henseende, i et indefra og ud perspektiv. Det økonomiske perspektiv indeholder bæredygtige risici og muligheder forbundet med virksomhedernes drift i et udefra og ind perspektiv.

Processen, som virksomhederne foretager sig, for at identificere væsentlige forhold skaber udgangspunktet for, hvilke oplysninger der skal oplyses om i henhold til virkning, risici og muligheder (IRO). Det vil være disse væsentlige IRO, som revisor skal rapportere, hvorfor det er relevant for revisor at opnå forståelse herfor. Det er udelukkende de væsentlige IRO i henhold til ESG, der skal rapporteres om, der skal ligeledes rapporteres om processen for at udvælge væsentlige IRO. ESRS 1 opstiller kriterier for hvordan denne identificerings-proces skal foretages, men ikke specifikke krav for hvornår det skal anses for at være en væsentlig IRO, hvilket inkorporerer et skøn fra ledelsen hertil. Der er dog krav til virksomhederne om at fastsætte kriterier ud fra ESRS 1 om hvornår en IRO anses for at være væsentlig. Det er vigtigt for revisor at sikre at udførelsen af dobbelt væsentlighedsanalysen er foretaget i overensstemmelse med CSR-direktivet, idet denne sikre fuldstændighed af erklæringsemnet. Gennemgangen af denne dobbelt væsentlighedsanalyse vil derfor være et af de første trin i revisors planlægning, hvorfor den og krav til virksomhederne gennemgås i de nedenstående afsnit.¹⁰¹

Identifikationsprocessen tager udgangspunkt i virksomhedernes egen værdikæde, hvor der både skal ses på downstream-aktivitet og upstream-aktivitet. Virksomhederne skal igennem en række kriterier, som alle skal være baseret på underliggende dokumentation;

1. Forstå området/kontekst

¹⁰¹ EFRAG (2023); EFRAG IG 1: Materiality assessment implementation guidance

Indledningsvis skal virksomhederne udvikle en forståelse for dens egen aktivitet og forretningsforbindelser, såvel som virksomhedernes interesser, hvilket virksomheden i forvejen må antages at have godt kendskab til. I dette punkt skal der foretages en analyse efter ESRS 2 af omverdens forhold i værdikæden, hvor der til en start overvåges forretningsforbindelser, lovgivninger og investorer med henblik på at identificere hvor mulige IRO kan opstå.

2. Angiv potentielle væsentlige emner

Virksomhederne skal til en start angive potentielle emner inden for kategorierne miljø, social og ledelse, som potentielt kan være relevante for deres værdikæde eller branche. Til at identificere disse skal virksomhederne benytte ESRS 1, for at sikre at de har gennemgået en fuldstændig gennemgang af mulige emner. De første identificerede emner er oftest overordnede og indeholder specificerede underemner og yderligere under underemner. For at eksemplificere, så kan en virksomhed have identificeret området 'Egen Arbejdsstyrke' under ESRS S1, som et potentielt emne. Underemnet her kunne i så fald være 'Rettigheder' og dertil hørende under underemner, som 'Børnearbejde' eller 'Fordeling af køn'.

3. Indsamle og analysere indsigter fra regnskabsbruger

Regnskabsbrugerne er inddelt i to grupper, hvor den ene indebærer dem, der er påvirket af regnskabet, og den anden gruppe vedrører almindelige brugere af bæredygtighedsrapporten. Efter reglerne i ESRS 2 er der krav om gennemsigtighed i processen, hvorfor virksomhederne skal interagere med deres investorer og ansatte, samt oplyse herom. Dette punkt hjælper virksomhederne med at opnå en forståelse for, hvad der er vigtigt for deres investorer og ansatte, hvilket for eksempel kunne være arbejdssikkerhed.

4. Prioriter væsentlige IRO og illustrerer væsentlighedsvurderingen

I dette step skal virksomhederne have afdækket både påvirknings- og finansielle væsentlighedsniveauer. Der skal her bestemmes hvorvidt potentielle påvirkninger, risici og muligheder er væsentlige efter ESRS oplysningskrav, samt hvilke datamuligheder der er på de udvalgte IRO. Det er her vigtigt, både for revisor og virksomhederne, at skelne mellem kvalitative og kvantitative data, hvilket vil omtales senere i forbindelse med revisors planlægning af opgaven. Virksomhederne skal efter at have afdækket både den finansielle og påvirknings væsentlighed lave en konsolidering af dette, da der ofte er et samspil imellem de to. Det ses ofte at en påvirkning vil have både risici og muligheder, eller omvendt. Virksomhederne skal se på deres IRO fra to overordnede synspunkter, alvorlighed og sandsynlighed for det vil ske, til vurdering af væsentlighed. Konsolideringen af finansielle påvirkninger

og IRO danner det endelige grundlag for bæredygtighedsrapportering, hvor de væsentlige IRO er identificeret, og vil gå til godkendelse hos ledelsen.

5. Integrer indsigter til en ESG-strategi for videre arbejde med due diligence

Sidste step i processen indebærer det videre arbejde med de identificerede IRO, hvor der skal etableres en strategi for at imødekomme risici forbundet med deres værdikæde. Det er ikke et krav, at der skal arbejdes med alle IRO, hvorfor ledelsen her kan prioritere hvilke væsentlige IRO, der skal fremhæves og laves en strategi for at kontrollere påvirkningerne.^{102 103}

7.1.1 Data

Når virksomhederne har gennemgået deres dobbelt væsentlighedsanalyse, så vil der være en række datapunkter i ESRS, som er præsenteret i forbindelse med de respektive ESRS standarder. Der er flere tusind datapunkter, hvorfor dobbelt væsentlighedsanalysens formål er at afgrænse dette, så det kun er de relevante data, som revisor skal forholde sig til. Datapunkter er lidt indirekte opdelt efter kategori, da der for nogle områder af miljø, sociale forhold og ledelse er en tendens til at der er overvægt af henholdsvis kvalitative eller kvantitative data. En ikke udtømmende oversigt over datapunkter er som vist i nedenstående:

1. Narrativ eller procesbeskrivelse
2. Monetært
3. Procent og decimaltal
4. Volume inklusiv energi

Narrativ er den eneste af ovenstående, der klassificeres som et kvalitativt datapunkt, hvor der skal være en procesforståelse til grundlag for det der oplyses om. Dette kan bestå af alt mellem 5 linjer til 100 sider. For de andre benævnte datapunkter klassificeres disse som kvantitative, hvor dette vil være mere sammenligneligt med de data, som revisor er vant til fra den finansielle revision.¹⁰⁴

¹⁰² EFRAG (2023); EFRAG IG 1: Materiality assessment implementation guidance

¹⁰³ PWC (2024): Understanding the CSRD Double Materiality Assessment Process

¹⁰⁴ EFRAG (2023); EFRAG IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note

7.2 Kundeaccept

I opstarten af alle opgaver skal revisor gennemgå en række overvejelser internt om, hvorvidt de har fornødne kompetencer til at udføre den pågældende opgave. Revisor skal have gennemgået bæredygtighedskursus fra FSR, for at være berettiget til at påtage sig opgaver om bæredygtighedsrapportering. Første step i accept af kunden består i at blive enige om opgavens omfang, der ved en ISAE 3000 - Andre erklæringer med sikkerhed, er et væsentligt punkt. Det er her virksomhederne præsenterer sit arbejde med dobbelt væsentlighedsanalysen for revisor, og hvilke områder de har identificeret. Revisor skal dernæst vurdere, hvorvidt det er et passende erklæringsemne, og opnå en fælles forståelse med kunden af opgavens omfang. Det fremgår yderligere af ISAE 3000 erklæringsopgaven, at revisor kun må acceptere erklæringsopgaven, hvis revisor er tilfreds med de personer, der skal udføre arbejdet og mener at de har de fornødne kompetencer og færdigheder til at udføre den givne opgave. For mindre revisionsvirksomheder vil der være tidspunkter, hvor de kan være nødt til at afslå opgaven, idet de ikke har de fornødne kompetencer grundet størrelsen og omfanget af bæredygtighedsrapporteringen.

Den første fase af processen for enhver revisions- og erklæringsopgave er kundeaccept. Denne fase indebærer at revisor skal opnå en indledende forståelse for virksomheden, samt at der skal aftales hvilken type erklæring det skal være. Forud for opgavens start på arbejde i forbindelse med udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed ifølge ISAE 3000 skal der laves en accept af opgaven fra revisors side. En af forudsætningerne for at opgaven kan påbegyndes er at kunden har påtaget sig ansvaret for erklæringsemnet, herunder at det er et passende emne. Dette anses for at være en formalitet, som skal dokumenteres i den indledende fase.

Opgavens vilkår skal specificeres i et aftalebrev, eller en anden form for skriftlig aftale, i lov, øvrige reguleringer eller skriftlig bekræftelse.¹⁰⁵ Revisor skal inden accept af opgaven gennemgå etiske krav, herunder uafhængighed efter IESBA etiske regler. Efterfølgende skal revisor sammen med opdragsgiver aftale vilkårene for opgaven.¹⁰⁶

¹⁰⁵ ISAE 3000.27

¹⁰⁶ ISAE 3000.21-26

7.2.1 Uafhængighed

Revisor har rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvor revisor har et vist ansvar omkring lov og orden over for omverdenen og det er derfor vigtigt at de forholder sig uafhængige. Hvis revisor påtager sig en opgave omhandlende revision og erklæringer på regnskaber, så er revisors uafhængighed væsentlig og revisor skal derfor forholde sig uafhængig af parten som opgaven vedrører. Bestemmelsen omkring revisors uafhængighed findes i revisorlovens §24, som har følgende ordlyd: *“En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet”*¹⁰⁷

Her beskrives det at revisor skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, dette gælder også revisionsvirksomheden og andre personer som er knyttet til opgaven. Uafhængighedsperioden bliver her også nævnt. Som tidligere nævnt, er revisor offentlighedens tillidsrepræsentant og deres arbejde er derfor betydningsfuld. Der skabes her et bindeled mellem omverden og virksomhederne ved revisors arbejde. Det arbejde som revisor udfører i forbindelse med en erklæring, skal sikre at regnskabet giver et retvisende billede for også at kunne agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Hvis ikke revisor var uafhængig, så ville omverden kunne være tvivlsom omkring troværdigheden af regnskabet, om hvorvidt revisor behandlede alle forholdene i regnskabet som kunne være væsentlige. Revisors uafhængighed kan blive udfordret i forhold til arbejdet med CSR-direktivet angående selvrevision. Denne udfordring mener en ESG-konsulent som der er blevet holdt et interview med, at man skal være meget påpasselig med.

*“Altså det her med revisors uafhængighed. Vi må ikke både rådgive og give påtegning, så skal vi i hvert fald være meget påpasselige med, hvad vi ligesom fortæller dem.”*¹⁰⁸

Et eksempel på dette kan være, hvis revisor rådgiver virksomheden i deres dobbelt væsentlighedsanalyse og har en medbestemmelse til hvilke punkter virksomheden skal oplyse om. Det kan derved

¹⁰⁷ Revisorloven §24

¹⁰⁸ Interview 1, s. 2

vurderes at revisor har bidraget til at udarbejde dobbelt væsentlighedsanalysen og dermed ikke har været uafhængig.

Udfordring med uafhængighedsbestemmelserne behandles i Revisorlovens §24 stk. 3 som har følgende ordlyd:

“I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter §1, stk. 2.”¹⁰⁹

Revisorlovens §24 stk. 3 er væsentlig, når revisor skal vurdere om den er uafhængig overfor kunden. I §24 stk. 3 nævnes der, at revisor skal være opmærksom på uafhængigheds udfordringer ved nære personlige, herunder familiære relationer. Dette synes ikke at være den største udfordring i forhold til rapportering omkring CSR og revisors arbejde i takt hermed. Dette kan i øvrigt godt blive et problem, hvis virksomhederne, som revisor skal afgive en erklæring på, har valgt at få hjælp fra en ekstern part i forhold til at personen har assisteret med opstillingen af CSR-rapporten efter ESRS-standarderne. Her kan det ske, at revisionsvirksomheden eller revisor har en nær relation til den eksterne part, som har hjulpet og revisor vil derfor være udfordret på sin uafhængighed. Den største udfordring ved uafhængighed ses ikke desto mindre med hensyn til selvrevision. Erhvervsstyrelsen har følgende definition af hvad selvrevision bedst kan beskrives som:

“Selvrevision (egenkontroltrussel):

Dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når revisor træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af kundens ledelse.”¹¹⁰

Når revisor laver opgaver som er omfattet af Revisorlovens §1, stk. 2, hvor der samtidig laves andre opgaver for erklæringskunden, så opstår selvrevision. Selvrevision er således revision af eget arbejde

¹⁰⁹ Revisorloven §24 stk. 3

¹¹⁰ Bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 3

og kan skabe motivation for ikke at rette væsentlige fejl og mangler, som der eventuelt kunne være. Som erhvervsstyrelsens definition beskriver, så er der her en frygt for at revisor ikke kan fastholde den nødvendige objektivitet, hvis de skal undersøge egen ydelse. Hvis objektiviteten er tvivlsom, så følger uafhængigheden med, og dette kan skabe problemer i forhold til at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og derfor skal skabe tillid mellem virksomhederne om omverdenen. I tilfælde hvor det drejer sig om uafhængighed, så skal uafhængigheden efter Revisorloven §24, stk. 2, vurderes af en velinformeret tredjemand. Her må der ikke vækkes tvivl fra en velinformeret tredjemand omkring uafhængighed.¹¹¹

FSR har lavet notater omkring overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering og om overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering i non-PIEs. Først tages der udgangspunkt i FSRs uafhængighedsnotat omkring non-PIEs. De gældende regler omkring uafhængighed ved revisors afgivelse af erklæring på den finansielle rapportering er grundlæggende de samme som ved bæredygtighedsrapportering. Hvilket har den betydning, at hvis der ved levering af bæredygtighedsrelaterede ydelser til non-PIEs sker trusler mod uafhængigheden, kan tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger som udgangspunkt hjælpe. Reguleringen af uafhængighed for revisionsvirksomheder og godkendte revisorer er principbaseret og de kan derfor have et behov for vejledning, men dette eksisterer ikke, da der på nuværende tidspunkt ikke er udarbejdet noget fra Erhvervsstyrelsen eller EU om revisors uafhængighed når der afgives en erklæring i forbindelse med bæredygtighedsrapportering. Jævnfør det tidligere afsnit, blev det konstateret ud fra et interview at revisor særligt skal være opmærksom på selvrevision. I den forbindelse har etikudvalget i notatet fra FSR d. 18. april 2024 givet vejledning om de ting som kan indgå i en vurdering omkring, om en revisionsvirksomhed kan levere en given ydelse uden at udsætte virksomhederne eller revisoren for en trussel omkring selvrevision. Revisorlovens §24 om uafhængighed gælder når revisor afgiver en erklæring på bæredygtighedsrapporten, da det er en erklæring med sikkerhed efter revisorlovens §1, stk. 2.¹¹²

Der tages nu udgangspunkt i FSRs uafhængighedsnotat omkring EU PIEs for 2024 og fremadrettet. Her gælder også at uafhængighedsreglerne i overvejende grad er de samme som ved afgivelse af erklæring på den finansielle rapportering. Jævnfør det tidligere afsnit, blev det konstateret ud fra et

¹¹¹ Revisorloven §24 stk. 2

¹¹² FSR (2024); Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering i non-PIEs

interview at revisor særligt skal være opmærksom på selvrevision. I den forbindelse har etikudvalget i notatet fra FSR d. 23. november 2023 givet vejledning om de ting som kan indgå i en vurdering omkring, om en revisionsvirksomhed kan levere en given ydelse uden at udsætte virksomhederne eller revisoren for en trussel omkring selvrevision. Hvilket er meget lig det andet notat omkring non-PIEs. Der foreligger et udkast til ændring af revisorloven, som gør at revisorlovens §24 sættes i kraft for erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Det dækker over at revisorlovens §24 kommer til at gælde, uanset om revisor alene er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen, alene er generalforsamlingsvalgt finansiell revisor eller såmænd begge dele. Ud over de ændringer som CSR-direktivet gennemfører, gælder EU-PIE-forordningen også. Ved udførsel af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering gælder reglerne om forbuddet mod levering af ydelser i forbindelse med lønninger og mod levering af skatteydelser jf. litra a og d i artikel 5, stk. 1, 2 afsnit i revisorforordningen ikke ligesom de gør ved udførelse af en revisionsopgave. Herudover gælder der ikke lempelser for revisionsvirksomheden, som udfører erklæringsopgaven på bæredygtighedsrapporten i forhold til levering af visse vurderingsydelser jf. lovens §24 a.¹¹³

7.3 Planlægning

Efter formaliteterne i form af kundeaccept er på plads og aftalebrev er underskrevet vil revisor påbegynde planlægningen af opgaven. I forbindelse med planlægning skal revisor sikre at få udført opgaven så effektivt som muligt, hvor der fastlægges den tidsmæssige placering, omfanget og bestemmelse af de planlagte handlinger. Revisor skal gennem planlægningen overveje væsentligheden, såvel som at opnå en forståelse for erklæringsemnet og andre omstændigheder, der kunne opstå i forbindelse med arbejdet. Planlægningsfasen tager udgangspunkt i det første leverede materiale fra kunden, som i et ESG perspektiv vil være dobbelt væsentlighedsanalysen og andre relevante data udspecificeret i liste, som revisor fremsender til kunden.

Planlægningsfasen er en af de vigtigste faser for en revisions- eller erklæringsopgave, idet revisor skal ind og vurdere risici og væsentlighed for de enkelte områder, som virksomhederne har identificeret. I ESG regi er det kun blevet endnu mere vigtigt, idet det er et forholdsvis nyt erklæring område, hvor der skal ses på virksomhederne fra et dobbelt perspektiv, indefra og ud såvel som udefra og ind.

¹¹³ FSR (2023); Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering

Revisor skal gennem planlægningen opnå en forståelse af virksomhederne, branchen og de dertil hørende IRO, hvilket gøres gennem virksomhedernes dobbelt væsentlighedsanalyse. I forbindelse med kendskab til kunde og branche skal revisor overholde kravene i ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet, hvor der skal opnås forståelse for virksomhedernes kontrolmiljø, funktionsadskillelse og branche. For bæredygtighedserklæringen er det minimum, hvis ikke mere relevant at opnå en forståelse for virksomheden og dens branche. Specielt branchen er af høj relevans for bæredygtighedsrapportering, når revisor skal foretage sin planlægning, for at identificerer risici. Det er gennem branchen og dobbelt væsentlighedsanalysen at revisor fastlægger hvilke områder der skal have et øget fokus for handlingerne. Der er ligeledes krav til at virksomhederne skal offentliggøre deres arbejde med væsentlighedsanalysen og de resultater, der udspringer heraf. Det skal indeholde de anvendte metoder, antagelser, kvantitative og kvalitative datapunkter, der er benyttet. Derudover skal der redegøres for konklusionerne af væsentlighedsvurderingen, herunder hvorfor emnerne er valgt eller fravalgt.¹¹⁴

Planlægningen skal skabe den overordnede strategi for erklæringsopgaven, og benytte dobbelt væsentlighedsanalysen til at skabe et overblik over de emner hvor der skal være øget fokus og dermed have en risikovurdering fra revisors side. Bæredygtighedsrapportering formodes at være branchespecifik, hvorfor revisor skal opnå en omfattende forståelse, med udgangspunkt i ISA 315, af de respektive branchers miljøpåvirkning. ESRS standarderne fastlægger tillige for nogle brancher, hvor fokus skal lægges for at skabe en ensartet branchespecifik ESG-rapport. I visse brancher, eksempelvis med ensartede produkter, kan bæredygtighedsrapporten blive en konkurrencefordel, idet det kan differentiere de enkelte virksomheder fra hinanden. Revisors krav til at kunne forstå branchen er derfor en væsentlig del af planlægningen og er med til at fastsætte risici for opgaven. Revisor skal særligt i brancher, hvor det kan skabe en konkurrencemæssig fordel være opmærksom på risikoen for greenwashing. Greenwashing bliver beskrevet som at produkter eller ydelser bliver oplyst som værende mere bæredygtige end det egentlig er realiteten, hvorfor det skal anses for at være bæredygtighedsbesvigelse i form af regnskabsmanipulation. Det er vigtigt at få dannet denne branchespecifikke forståelse, så revisor kan inkorporere disse risici i sine handlinger.^{115 116}

¹¹⁴ Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 126-222

¹¹⁵ Samuelsen et al., 2019, s 126-222

¹¹⁶ Fobes: Five Ways Modern Enterprises Can Take Advantage Of ESG

Greenwashing, der anses for at være besvigelser inden for bæredygtighedsområdet, leder videre til at kigge kort på besvigelser inden for ESG. Det er en vigtig del i forbindelse med planlægning at få kortlagt, hvorvidt der er risiko for besvigelser og herunder deres påvirkning på den overordnede strategi for erklæringen. Hovedfokusset bliver her at afdække regnskabsmanipulation, da der ikke anses at være aktiver i henhold til ESG-rapportering, som egentlig kan misbruges. For at fastlægge risikoen for besvigelser henvises der til besvigelsestrekanten, hvor der er tre faktorer der skal være opfyldt for at folk vil begå besvigelser. Der skal være mulighed, incitament og retfærdiggørelse. For at revisor kan forstå risikoen for besvigelser, skal der opnås en fyldestgørende forståelse af forholdene i ISA 315. Revisor skal gennem planlægning forstå de risici der er forbundet med optagelse af kunden, hvor der skal vurderes på de identificerede risici inden for hvert enkelte område, som skal rapporteres om.¹¹⁷

*”Men man skal jo også lave den her væsentlighed analyse, som egentlig er en form for risikoanalyse, hvor man så kan udvælge nogle og fravælge nogle af de her krav, så man ikke skal rapportere på alle.”*¹¹⁸

Dobbelt væsentlighedsanalysen danner grundstenene for planlægningen og erklæringen. Revisors gennemgang af denne proces afdækker revisionsmålet fuldstændighed, hvorfor det er et vigtigt punkt i revisors planlægning af erklæringsopgaven. Planlægningsfasen starter forud for erklæring, og skal sikre at revisor kan udføre opgavens omfang, så effektivt som den tillader. Planlægning er afhængig af at revisor forstår opgaves omstændigheder og karakteristika herunder CSR-direktivet og ESRS, som er den gældende lov beskrevet i første del af analysen. Det overordnede formål med planlægningen er at få lavet en strategi for erklæringsopgaven, så der på baggrund af virksomhedernes størrelse og kompleksitet kan laves en plan for handlinger og ressourcer til udførelsen. Det er vigtigt i planlægningsfasen at fastlægge den tidsmæssige placering, såvel som hvilke handlinger der skal udføres og hvad omfanget af handlingerne skal være. For at revisor kan adressere risici forbundet med erklæringsopgaven og fastlægge arten af handlingerne, så er det vigtigt at man har opnået en tilstrækkelig forståelse for virksomhederne i CSR-direktivets kontekst.

Revisor skal foruden sin forståelse af virksomhederne bruge planlægning til at fastlægge væsentlighed for erklæringen. Der er beskrevet centrale begreber om væsentlighed i ISAE 3000 erklæringen,

¹¹⁷ Investopedia (2024); What Is Greenwashing? How It Works, Examples, and Statistics

¹¹⁸ Interview 1, s. 2

hvilket tager udgangspunkt i ISA 320. Væsentlighed beskrives således jf. ISAE 3000 afsnit A94, som:
*“Fejlinformationer, herunder udeladelser, anses for væsentlige, hvis de enkeltvis eller til sammen med rimelighed kan forventes at indvirke på relevante beslutninger, som de tiltænkte brugere træffer på grundlag af emnet indholdet.”*¹¹⁹

Væsentlighed bliver opstillet på baggrund af interessenterne til rapportering, hvilket ikke differentierer sig i en rapportering efter CSR-direktivet. Der er dog flere elementer i væsentlighedsbetragtningen for CSR-direktivet, som adskiller sig fra det almene finansielle væsentlighedsniveau. Det fremgår som et krav, at revisor i sin erklæring om bæredygtighed ikke kan benytte sig af ét væsentlighedsniveau, der dækker helheden af erklæring. Der skal i forbindelse med væsentligheds overvejelserne fastlægges særskilte væsentligheder for de relevante erklæringsområder. Det betyder, at revisor gennem sin væsentlighedsbetragtning først skal vurdere hvilken type data, der arbejdes med. For kvalitative data skal revisor overveje væsentligheden for de kvalitative oplysninger, hvilket også anses for at i overvejende grad at afdække udefra og ind-væsentligheden.

*“CSRD væsentligheds analysen, der skal du jo vurdere alle de her punkter ud fra, både af alvorlighedsgrad, sandsynligheds grad, hvor mange eller hvor stort et omfang vil det ramme, hvis det her er en aktivitet for os?”*¹²⁰

Det er gennem revisors branchespecifikke forståelse, at revisor kan vurdere, hvor stort et omfang og chancen for at det vil ske, som det er beskrevet i udefra og ind perspektivet. Definitionen, at overveje væsentligheden for de kvalitative data, vil bestå af at man benytter sin professionelle dømmekraft til at identificere, hvorvidt kvalitative data er fuldstændige og uden fejl og mangler.

Den normale proces for etablering af et væsentlighedsniveau med benchmark består i at identificerer, hvor der er fokus på for virksomhederne og investorer, for dernæst at fastsætte et væsentlighedsniveau, der overordnet dækker hele erklæringen. Det kan dog blive svært at føre væsentlighedsbetragtningen fra den finansielle revision direkte videre til rapporteringer under CSR-direktivet, men for at kunne udføre en effektiv erklæring, der efter ISAE 3000 bliver et retvisende billede frem for et rigtigt billede, så bliver det en nødvendighed at få skabt en fælles konsensus om hvad der er under bagatelgrænsen.

¹¹⁹ ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysning

¹²⁰ Interview 1, s. 8

Væsentligheden for de enkelte områder er bestemt ud fra de kvantitative data, hvorefter næste fase i forbindelse med udarbejdelse af væsentlighedsniveauet kan påbegyndes. I denne fase opstilles der med udgangspunkt i hvert relevant datapunkt og threshold et væsentlighedsniveau til udførelsen, der har en mindre grænseværdi. Det skal opsættes for hvert af de relevante datapunkter, og vil blive yderligere analyseret i forbindelse med revisors udfordringer i forbindelse med erklæringsarbejdet under CSR-direktivet i afsnit 7.4.1. Denne er opsat for at sikre, at mindre fejl ikke anses for at være individuelt uvæsentligt, idet de samlet kan udgøre en væsentlig fejl for oplysningen af det relevante datapunkt. Disse noteres hos revisors side og ses akkumulerende på, for at kunne bestemme om der samlet kan være en væsentlig fejl i de præsenterede data. Sidste fase af væsentlighedsbetragtningen består i at bestemme, hvad der kan karakteriseres som ubetydelige fejl, der hverken skal akkumuleres eller kan have en væsentlig påvirkning på rapporteringen. Denne proces kommer, som før nævnt til at foregå særskilt på de respektive kvantitative datapunkter, hvorfor revisor i forbindelse med planlægningen på områder, som har en lav volumen eller numerisk antal, ikke får meget ud af en bagatelgrænse. Dette kunne eksempel være på områder, der vedrører sociale forhold i ledelsen, hvor det hurtigt kan blive mere effektivt at teste kønsfordelingen i bund første år, for efterfølgende kun at kigge på af- og tilgange. Det er derfor væsentligt at få lagt en god strategi for både arten og tidspunktet for handlingerne. For at kunne lave den rigtige planlægning er det yderst vigtigt at revisor har opnået en god forståelse af virksomhederne.¹²¹

Foruden forståelsen af virksomhedernes proces for dobbelt væsentlighedsanalyse og revisors egen væsentligheds overvejelser, så skal revisor i planlægningen bestemme arten og omfanget af de handlinger, der skal udføres for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. For at kunne planlægge de rette handlinger er det væsentligt, at revisor opnår en forståelse for virksomhedernes værdikæde. I forbindelse med forståelsen af værdikæden, så skal revisor også kunne validere fuldstændighed og nøjagtighed over de anvendte data. Denne data vil i nogle tilfælde være input, som kan erhverves eller valideres eksternt, hvorfor det som en del af planlægningen skal vurderes, hvorvidt dataene er tilstrækkelig tilgængelige. Der skal ligeledes vurderes på hvordan virksomhederne har benyttet dataene i deres dobbelt væsentlighedsanalyse. Den tilgængelige data vil indgå som en væsentlig del af planlægningen, da det er denne, der skal revideres. I forbindelse med ESG er data inputtet forskelligt fra de almindelige finansielle data, som revisor plejer at bero på. Forskelligheden og tilgængeligheden af data kommer an på, hvilket område ESG, der arbejder under, hvilket også gør det svært for revisor

¹²¹ Samuelsen et al., 2019, s 126-222

at etablere et ensartet væsentlighedsniveau til udførelsen af erklæringen. For data skelnes der i hovedtræk mellem kvalitative og kvantitative data. Det kvalitative data er defineret af EFRAG, som menneskeligt læselige data, hvorfor det skal forstås som værende tekster. Den kvantitative data defineres som talmæssige, der kan fremkomme gennem for eksempel volumen, beløb eller procent.¹²²

“Man opgiver lønforskellen mellem ledelseslag og medarbejdere. Jeg har svært ved at forestille mig, hvordan man går ligesom ind og facts tjekker for de her ting. Det er jo meget svært, men i forhold til på miljødelen for eksempel, så kan man jo som virksomhed vælge at få sine tal verificeret andre steder.”¹²³

Kompleksiteten af de udvalgte bæredygtighedsområder afgør, hvor stor de iboende risici må vurderes at være. Det er revisionsrisikoen, såvel som tilgængeligheden og naturen af data, der vil have et stort fokus i revisors planlægning af erklæringen. Nogle data kan være sværere at opnå dokumentation på eller udtale sig om end øvrige, da forskellen mellem om de kigger fremad eller bagud er afgørende for revisors planlægning. Revisor skal som før nævnt i forbindelse med dobbelt væsentlighedsanalysen udtale sig om sandsynlighed for fremadrettet risiko og om præsentationen af de valgte data er uden væsentlige fejl og mangler.

Når revisor har modtaget sit materiale og opnået det begyndende kendskab til kunden, vil der blive lagt en tidsmæssig plan for den resterende del af erklæringsopgaven. Denne tidsplan kommunikerer til kunden, hvor der er planlagt et besøg til gennemgang af virksomhedernes processer og kontroller for at opnå data til erklæring området.

7.3.1 Løbende handlinger

Når den tidsmæssige placering er fastlagt og kommunikeret til kunden, vil revisor besøge kunden for at lave løbende handlinger. Formålet med løbende handlinger bliver derfor altafgørende for revisor i de første rapporteringer inden for ESG, hvor analytiske handlinger, der normalt udføres ved erklæringsopgaver, kan være svære at gennemfører, idet virksomhederne ikke i alle tilfælde besidder sammenligningstal og der ligeledes ikke er krav til at oplyse sammenligningstal i første rapportering.

¹²² EFRAG (2023); EFRAG IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note

¹²³ Interview 1, s. 4

“Jeg tror udførelsen giver sig selv, hvis du får lavet den rigtige planlægning, og den rigtige risiko-forståelse, risikovurdering, altså det tror jeg faktisk. Fordi for du det på plads, så tror jeg egentlig det er nemt for dig at efterprøve det.”¹²⁴

Revisor skal i samme omgang opnå forståelse af virksomhedernes kontrolmiljø, idet der til planlægningen kan være kontroller forbundet med områderne. Et af de vigtige områder for erklæringen bliver at forstå virksomhedernes kontrolmiljø i forbindelse med indsamling af data og identificering af risici fra ESG perspektiv. Revisor kan i forbindelse med vurdering af sin risiko benytte sig af revisionsrisikomodellen, der ligeledes viser det samlede risikobillede:

Iboende risiko x Kontrolrisiko x Opdagelsesrisiko = Revisionsrisiko

Den iboende risiko og kontrolrisikoen udgør tilsammen den samlede risiko for væsentlig fejlinformation. Revisor vil gennem sine handlinger forsøge at få afdækket opdagelsesrisikoen, som er risikoen for at revisor overser væsentlige fejl. Har virksomhederne for eksempel etableret kontroller i forbindelse med bæredygtighedsområderne, så vil en veletableret kontrol kunne mindske revisors risiko for området. Gennem forståelsen af virksomhedernes omgivelser, kontrolmiljø, og dens udvalgte områder, så kan revisor målrette sit arbejde mod der hvor risikoen vurderes størst.¹²⁵

Planlægning indebærer dermed at revisionsteamet skal opnå en god forståelse for virksomhedernes værdikæde, forretningsmodel og målsætninger for ledelsen for at identificerer, hvor der kan opstå risiko for væsentlig fejlinformation. Ifølge ISA 315 kan revisor udføre handlinger som del af planlægningen, hvor planlægningsmøder i revisionsteamet og risikovurderingshandling indgår som en vigtig bestanddel. I forbindelse med planlægning kan revisor udføre såkaldte risikovurderingshandling. Risikovurderingshandlingerne har til formål at give revisor en forståelse for kompleksiteten af områderne og hjælpe med at få skabt en strategi til senere at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Risikovurderingshandlingerne består af:

- Analytiske handlinger
- Forespørgsler
- Inspektion og observation

¹²⁴ Interview 2, s. 20

¹²⁵ ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

De analytiske handlinger består i at beregne udviklingen for områderne, hvilket vil være relevant for de kvantitative data. De områder, der overstiger revisors væsentlighedsniveau eller har en stor stigning, vil typisk være det, som revisor vil målrette sine handlinger imod. Handlingerne vil have til formål at identificere usædvanlige data, der kan have en øget kompleksitet og dermed øget risiko, men vil være sværere at benytte sig af i første års ESG rapport, da der ikke er krav om sammenligningstal og det er uvist hvorvidt virksomhederne kan levere dette. Der kan være tilfælde ved virksomheder, som før har udarbejdet ESG rapporter efter NFRD, hvor disse handlinger kan være relevante, idet de allerede ligger inde med data herom. Ved forespørgsler kan revisor indhente mundtlige eller skriftlige udtalelser fra medarbejdere i virksomhederne og den daglige ledelse, for at opnå forståelse for de forskellige perspektiver på rapporterings områderne. Vigtigst af alt vil revisor lave en gennemgang af de forskellige processer, for at forstå virksomhedernes interne kontrolmiljø, for at opnå forståelse for den proces, som virksomhederne har været igennem for at udarbejde rapporteringsindholdet.¹²⁶ Det er i forbindelse med denne gennemgang af væsentlige emner, at revisor vil forsøge at identificere kontroller forbundet med udarbejdelsen af emneindholdet til ISAE 3000 erklæringen. ISAE 3000 erklæring tillader som før beskrevet at revisor kan afgive en påtegning med begrænset eller høj grad af sikkerhed. Dette er overvejelser revisor vil medtage i sin planlægning, idet der ved begrænset sikkerhed ikke fremgår krav om at evaluere kontroller. For ISAE 3000 erklæringen med høj grad af sikkerhed fremgår der krav om at revisor skal evaluere virksomhedernes kontrolmiljø, hvor en forståelse for kontrolmiljøet er tilstrækkelig, hvis erklæring afgives med begrænset sikkerhed. Revisor kan forstå virksomhedernes kontrolmiljø gennem flere handlinger, hvor flere kan være relevante at udføre eller indhente for at få afdækket emnet. Revisor kan foretage grundige gennemgange af hele processen fra start til slut for at kunne påse, om virksomhederne har etableret kontroller, der kan være med til at minimere risikoen for det enkelte område. Der kan ligeledes indhentes eller udarbejdes flowchart, som giver et hurtigt overblik over, hvor der i processen kan forekomme risiko for væsentlig fejlinformation, og ligeledes om der er opstillet kontroller til at afdække denne risiko.¹²⁷ ¹²⁸ Der er i korte træk to slags kontroller revisor kan observere:

1. Forebyggende kontroller
2. Opdagende kontroller

¹²⁶ ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

¹²⁷ ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

¹²⁸ ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysning

For at kunne identificere en kontrol, så skal den være relevant for den risiko forbundet med emnet, hvilket betyder at den har til formål at forebygge eller opdage fejlinformation. Revisor skal ligeledes i forbindelse med identificering af kontroller, der er relevante for de enkelte emners indhold, vurdere om de er tilstrækkeligt designet og implementeret, herunder typen og arten af kontrollen. Vurderes det at kontrollen er tilstrækkeligt designet og implementeret, så vil revisor, hvis det vurderes mest effektivt for erklæringen, teste om kontrollen er effektiv mod at forebygge eller opdage væsentlige fejl. Revisor vil teste kontrollen, som del af de løbende handlinger, for at indhente bevis forud for handlingerne til status. I tilfælde hvor kontrollen ikke vurderes effektiv, så vil revisor i stedet tage en substantiv tilgang, for at afdække risikoen for væsentlig fejlinformation.

Revisor vil ligeledes for øvrige områder, hvor der ikke er opstillet kontroller eller kontrollen ikke kan vurderes effektiv, have en substantiv tilgang. Der vil i forbindelse med løbende handlinger fastlægges, hvilken type handlinger, der kan udføres for at afdække de relevante revisionsmål for emnet. Revisionsmålene, der er velkendt fra den finansielle revision, kan ligeledes være relevante for kvantitative data, der præsenteres i ESG rapporten. Revisionsmålene er således præsenteret:

Figur 12 - Revisionsmål til bæredygtighedsrapporteringen

Revisionsmål	
Forekomst og tilstedeværelse	Risikoen for at data ikke eksisterer
Nøjagtighed og værdiansættelse	Risiko for at data er fejlagtigt
Fuldstændighed	Risikoen for at der udeladt data
Periodeafgrænsning	Risikoen for at data er anført i forkert periode
Præsentation og klassifikation	Risikoen for at data er præsenteret forkert

Kilde: Egen tilvirkning.¹²⁹

For at revisor kan afdække opdagelsesrisikoen, så er det vigtig at revisor får valgt den korrekte risiko for emnet. Den korrekte risiko for emnet fastlægges på revisionsmålsniveau, idet det er risikoen der

¹²⁹ ISA 315.A129. - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

er med til at bestemme arten af handlinger. For at kunne afdække revisionsmålene vil revisor planlægge arten af sine handlinger, og hvis relevant teste data for år til dato.

*“Hvis det er begrænset grad af sikkerhed, så er det jo sådan lidt mere forespørgsler og analyser.”*¹³⁰

Revisor skal i forbindelse med at bestemme arten af handlinger særligt overveje, hvilken grad af sikkerhed ISAE 3000 erklæringen skal have. Normalt vil der i forbindelse med erklæringer med begrænset sikkerhed primært benyttes forespørgsler og analyser, hvilket kan blive en af faldgruberne, hvis man ser det ud fra CSR-direktivets perspektiv. Der er ikke krav om sammenligningstal, hvilket betyder at de analytiske handlinger kan være svære at udføre, da der i forbindelse med analytiske handlinger skal opstilles en form for forventning. Er der ingen sammenligningstal, så vil denne forventning ikke kunne opstilles, hvilket betyder at de handlinger, som reelt kan udføres, kommer til at minde om handlingerne der udføres for en finansiell revision. Handlingerne, der kan udføres i en finansiell revision, kan også være relevante for en ISAE 3000 erklæring indenfor ESG og vurderes til at bestå af:

1. Forespørgsler

- For at udføre denne handling vil revisor forespørge rette personer i virksomhederne, hvilket for eksempel kan være til, om tilstedeværelsen af en politik omhandlende kun er at købe grøn strøm.

2. Inspektion og observation

- For at udføre inspektion og observation, så vil revisor kunne observere processen for aflæsningen af elmålere og stikprøvevis inspicere bilag for køb og påse at leveret el er grønt.

3. Genberegning og genudførsel

- For at genudføre handlingen kan revisor tillige selv foretage aflæsningen af elmålere, for at verificere forbruget.

4. Bekræftelse

- For at modtage bekræftelse, så vil revisor kunne skrive til elselskabet og få dem til at bekræfte det samlede forbrug af el, og om de kun leverer grøn el.

¹³⁰ Interview 2, s. 14

Det er vigtigt at revisor benytter sig af sine indledende handlinger til at forstå virksomhederne, samt hvor data for det enkelte emne kommer fra til at udvælge de rette handlinger til udførelsen. Revisor kan gennem sit valg af handlinger afdække flere af revisionsmålene, og vil med fordel kunne kombinere handlingerne for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Der er i CSR-direktivet flere tusinde datapunkter, hvorfor der i analysen ikke bliver gået i dybden med alle. Der vil som beskrevet i indledningen primært blive lagt yderligere vægt på ESRS E1. I lighed med en revisionsopgave, så vil der gennem virksomhedernes væsentlighedsanalyse og det yderligere planlægningsarbejde med erklæringen være nogle områder, der er væsentlige for største delen af alle virksomheder.¹³¹

”Vi vil nok reagere lidt på det, hvis nogle virksomheder påstod, at E1 standarden som er klimaforandringer eller S1 standarden som er egen arbejdsstyrke, ikke var væsentlige for nogen.”¹³²

Planlægning af miljømæssige emner og sociale emner vil differentiere væsentligt, idet udførelsen af disse vil være forskellige. Den kvantitative data, der ses gennem et indefra og ud perspektiv, vil i overvejende grad minde om almindelige revisionshandling, hvor der efter kravene i ISA 320 kan opsættes væsentlighedsniveau, som det kendes fra almindelige finansielle revisioner til udførelsen.

7.4 Udfordringer på planlagte handlinger og udførsel ESRS E1

For at sætte perspektiv på ovenstående afsnit omkring den overordnede planlægning og handlinger i ISAE 3000 erklæringer gennemgås ESRS E1, for at konkretisere udvalgte datapunkter, KPI'er og revisors udfordringer ved udarbejdelsen af erklæringen. ESRS E1 vedrører gennemsigtighed med virksomhedernes aftryk på drivhusgasser, strategier for reduktion heraf, samt planer for at blive CO₂ neutral. Der er samlet 223 datapunkter fordelt på underpunkterne 1 til 9 under ESRS E1, som tilsammen afdækker væsentligheden fra et udefra og ind perspektiv, samt indefra og ud. I forbindelse med gennemgang vil der lægges vægt på de datapunkter, der vurderes at have størst betydning for interesser af ESG-rapporteringen, og ligeledes datapunkter hvor de største udfordringer kan opstå.¹³³

¹³¹ EFRAG (2023); EFRAG IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note

¹³² Interview 1, s. 3

¹³³ EFRAG (2023); List of ESRS Data Points - Implementation Guidance

For at udfører en planlægning af ESRS E1, så har virksomhederne forinden udarbejdet deres dobbelt væsentlighedsanalyse, hvor de har identificeret væsentligt fra et todelt perspektiv. De har efterfulgt kravene om at interagere med interessenter, hvor de har opnået en forståelse for hvilke der vurderes væsentlige at skulle medtages. For at afdække minimumskravene til ESRS E1, så er det væsentligt at berøre visse punkter fra ESRS 2, hvor MDR-A, MDR-P og MDR-T vil være minimumskrav at oplyse herom. Det er igennem E1 1 til 4, hvor minimums oplysningskravene findes i datapunkterne, hvilket vil være hovedfokusset i gennemgangen af ESRS E1. Derudover ses der generelle udfordringer vedrørende opsætning af revisors væsentlighed, hvorfor denne bliver gennemgået med udgangspunkt i ESRS E1-5.¹³⁴

7.4.1 Revisors udfordringer udefra og ind perspektivet

For at forstå virksomhedernes risikovurdering i et udefra og ind perspektiv i ESRS E1, så er det gennem E1.IRO-1, hvor virksomhederne identificerer risici. Den ses sammenhængende med ESRS E1-2 og den dertilhørende minimums oplysningskrav i MDR-P. Revisor skal i forbindelse med sin planlægning af ESRS E1 forstå virksomhedernes risici i et udefra og ind perspektiv, hvilket kan være en omfattende proces. Virksomhederne udarbejder i overensstemmelse med CSR-direktivets dobbelt væsentlighedsanalyse, som skal adressere de væsentlige under standarder. For at afdække før omtalte revisionsrisikomodel, så vil revisor i første omgang skulle ind og forstå hvilket output virksomhederne har identificeret i sin dobbelte væsentlighedsanalyse.

E1.IRO-1 Beskrivelse af processerne til identifikation og vurdering af væsentlige klimarelaterede virkninger, risici og muligheder

- Virksomhederne skal beskrive virkninger på klimaændringer, herunder drivhusgasemissioner, klimarelaterede fysiske risici i hele værdikæden i forbindelse med egne aktiviteter og klimarelaterede omstillingsrisici også i hele værdikæden i forbindelse med egne aktiviteter.¹³⁵

Med udgangspunkt i ISA 315 og revisionsrisikomodelen vil revisor i første omgang vurdere hvilke risici der er fundet i E1.IRO-1. For at kunne definere risici på et tilstrækkeligt niveau er det vigtigt først at danne en forståelse af data vedrørende E1.IRO-1. Der er tale om kvalitative data i form af

¹³⁴ EFRAG (2022); ESRS E1 Climate change

¹³⁵ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

narrativ, hvorfor der skal være foretaget de korrekte skønsmæssige vurderinger af området. Et skøn defineres efter ISA 540, der omhandler behandlingen af skøn, således:

*“Regnskabsmæssigt skøn – et beløb, hvis måling, i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, er forbundet med skønsmæssig usikkerhed (jf. afsnit A14)”*¹³⁶

Der menes med skønsmæssig vurdering at området ikke kan måles præcist, hvilket giver en masse udfordringer til valget af handlinger og selve planlægningen. Der er generelt usikkerhed i forbindelse med erklæring om skøn, idet der er udtryk for at det ikke kan måles præcist. Der skal i forbindelse med planlægning af skønsmæssige behandlinger vurderes på flere områder, som hurtigt bliver en omfattende proces. Risikoen ved et skøn opstår ved manglende neutralitet fra ledelsen, derfor skal revisor være den objektive vurdering i fastsættelsen af skønnet, hvilket revisor gør gennem sin professionelle skepsis ved at stille sig kritisk overfor ledelsens behandling og vurdering af skønnet. Processen for behandling af skøn forløber overordnet således inden for ESRS E1;

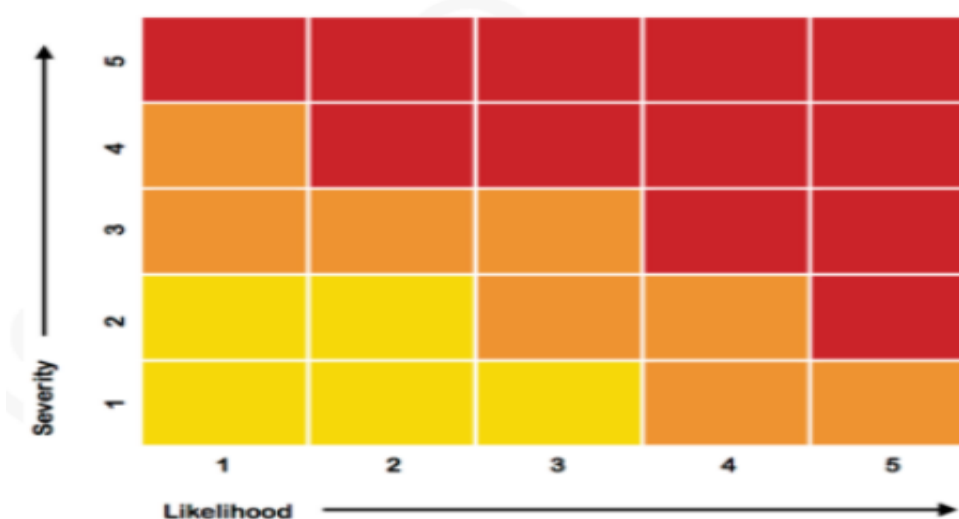
1. Vurder væsentligheden af skøn
2. Opnå forståelse af virksomhedernes omgivelser
 - a. Lovgivning
 - b. Arten af skønnet (anvendte metode og modeller)
3. Interne kontroller forbundet med skønnet
4. Reaktion på vurderede risici

I første omgang skal der fra revisors side vurderes på væsentligheden af skønnet, hvilket indenfor CSR-direktivet i ESRS E1 fra et udefra og ind perspektiv ikke kan opgøres efter et benchmark, men derimod skal være i overensstemmelse med minimums oplysningskravene. Virksomhedernes identificerede risici og beskrivelser heraf bliver opgjort ud fra, hvor stor risikoen er for at det vil ske på den ene side, samt hvor stor effekt det vil have på virksomhederne. Der vurderes ikke de store udfordringer ved at vurdere væsentligheden af skønnet, idet det er givet af lovgivningen i CSR-direktivet.¹³⁷

¹³⁶ FSR (2019); ISA 540 - Tilpasninger og konsekvensændringer af andre internationale standarder som følge af ISA 540

¹³⁷ FSR (2019); ISA 540 - Tilpasninger og konsekvensændringer af andre internationale standarder som følge af ISA 540

Figur 13 - Risikovurdering



Kilde: List of ESRS datapoints – Explanatory note.¹³⁸

Det betyder dog ikke, at der ikke fremgår komplikationer i forbindelse med identificering, der kan nemlig være væsentlige udfordringer forbundet med fuldstændigheden af udfaldet af virksomhedernes skøn. For revisor kan det anses for væsentlige fejl, hvis der udelades informationer vedrørende de kvalitative data. Virksomhederne har identificeret væsentlige risici, muligheder og påvirkninger i forbindelse efter figur 13 med opfyldelse af E1.IRO-1, som danner grundlaget for de anvendte metoder og modeller. Anvendte modeller og metoder skal udspecificeres i en procesbeskrivelse, som revisor skal påføre sin professionelle skepsis. Der er krav til at virksomhederne udarbejder denne beskrivelse for processen af identificeringen. Disse risici, påvirkninger og muligheder har for ESRS E1 en karakter af regulatoriske faktorer, som ved skøn for almindelig finansiel revision er et område der skal afdækkes i forbindelse med forståelsen af skønnet og de anvendte metoder.

Metoderne for regnskabsmæssige skøn, som revisor normalt skal afdække, er, om det er passende i forhold til den gældende begrebsramme og lovgivning, hvilket i tilfældet for ESRS E1 er givet ved lovgivning. Revisor skal derfor primært vurdere, om det opfylder kravene inden for CSR-direktivet og om der er væsentlige undladelser. Der skal ligeledes vurderes, hvorvidt ledelsen er neutral i forbindelse med valget af metoder, idet valget af metoder kan have en væsentlig indvirkning på udfaldet. For skønsmæssige behandlinger af ESRS E1 bliver det en udfordring at få afdækket sandsynligheden og effekten af det med udgangspunkt i metoderne. Skønnet er subjektivt, hvilket skaber en øget risiko

¹³⁸ EFRAG (2023); EFRAG IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note

for væsentlig fejlinformation, men ligeledes en risiko for regnskabsmanipulation, hvor der kan udelades vigtige informationer for at fremstå mere modstandsdygtig overfor klimarelaterede ændringer. De store risici og udfordringer ligger dermed i, at der er udeladt information, som burde have været præsenteret i ESG rapporten.

Revisor skal efterfølgende vurdere hvorvidt virksomhederne har etableret kontroller, der kan have relevans for ESRS E1, hvor der efter identifikation af et skøn skal tages stilling til det interne kontrolmiljø, hvilket må anses for at være svært i forbindelse med et subjektivt skøn. For virksomhedernes side bliver det udfordrende at opstille kontroller, men ses der kreativt herpå, så kan ledelsen opstille en forebyggende kontrol, som vil kunne understøtte deres subjektive holdning på identificerede risici. Der kan her gennem et spørgeskema rækkes ud til leverandører og medarbejdere, for at understøtte elementer i skønnet. Kontrollen kan være forebyggende i at sikre, at man har alle væsentlige risici med in mente, forud for vurderingen af sandsynligheden og påvirkningen. I forlængelse af dette, så er der ligeledes krav gennem lovgivningen, om at virksomhederne skal rapportere om sine politikker, der kan modvirke disse risici.

E1-2 Politikker vedrørende modvirkning af og tilpasning til klimaændringer

- Virksomhederne skal beskrive sine vedtaget politikker for at håndtere de væsentlige risici, virkninger og muligheder relateret til tilpasning og afbødning af klimaændringer.

MDR-P - Politikker vedtaget til håndtering af væsentlige bæredygtighedsspørgsmål.¹³⁹

E1-2 er omfattet af MDR-P, som er et minimums oplysningskrav. E1-2 vedrører politikker, som virksomhederne har opstillet for at modvirke og tilpasse sig klimarelaterede ændringer. Disse politikker kan være støttende til en forebyggende kontrol, hvor der kan argumenteres for at virksomhederne gennem politikerne kan minimere sandsynligheden for risikoen i et udefra og ind perspektiv. Revisor kan derfor i forbindelse med gennemgangen af skøn opnå dokumentation for E1-2.

Sidste step i revisors behandling af skønnet omhandler udvælgelse af handlinger til at opnå bevis for det regnskabsmæssige skøn i et udefra og ind perspektiv. Størstedelen af beviset kommer fra ovenstående gennemgang af kvalitative data i form af procesbeskrivelser. For at afdække risikoen for præsentation på revisionsmålsniveau, så kan revisor dog vælge at udføre handlinger til opnåelse af

¹³⁹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

yderligere dokumentation. Der kan indhentes branchespecifikke bekræftelser fra eksterne parter, som kan være med til at afdække og understøtte virksomhedernes skøn på påvirkning og sandsynlighed. Det er dog vigtigt at huske, at for skøn, hvis der er tale om en erklæring med høj grad af sikkerhed, så kan der med fordel opnås yderligere dokumentation gennem substansanalytiske handlinger, hvis metoder og data tillader det. Der er dog tale om en erklæring med begrænset sikkerhed i starten, hvorfor revisor formentligt ikke vil udføre for mange handlinger, hvis der i forbindelse med gennemgang af skønnet ikke er identificeret modstridende dokumentation, metoder og data.

7.4.2 Revisors udfordringer KPI'er og due diligence

I forbindelse med planlægningen af ESRS E1-3 og ESRS E1-4, der omhandler due diligence og KPI'er, står revisoren overfor flere udfordringer og overvejelser. Det første år af rapporteringen er særligt interessant, da virksomheder og revisor ikke tidligere har arbejdet med disse områder. Revisors rolle vil derfor primært være at indgå i en dialog om relevansen af emnerne og at opnå forståelse for både resultaterne og processen for opstilling af KPI'er. Virksomhederne har ligeledes ikke tidligere opstillet KPI'er eller arbejdet med due diligence i overensstemmelse med CSR-direktivet, så revisoren vil gennem processen og dertilhørende resultater skulle sikre, at deres KPI'er er relevante og ikke overambitiøse. Revisoren skal sikre, at virksomhederne offentliggør tilstrækkelig information om deres foranstaltninger og ressourcer i forbindelse med disse KPI'er og deres arbejde med dem. Det betyder, at revisor skal sikre, at virksomhederne opstiller relevante KPI'er, der kan måle effektiviteten af virksomhedernes handlinger i forhold til due diligence vedrørende klimaændringer. I det første år er revisors fokus på due diligence sandsynligvis mindre relevant, da der ikke er krav om sammenligningstal, og virksomhederne ikke tidligere har opsat KPI'er der kan evalueres på. E1-3 vedrører politikker for ændring af klimainsatsen og den effekt politikerne har for virksomhedernes påvirkning på samfundet. Understandarden, E1-3, har tilknyttet et minimums oplysningskrav, MDR-A, fra ESRS 2, som består i at virksomhederne skal oplyse om de aktiviteter, de har opstillet for at arbejde med due diligence af valgte KPI'er indenfor E1.

E1-3 Foranstaltninger og ressourcer i forbindelse med klimaforandringspolitikker

- Der gives her en forståelse for virksomhedernes trufne foranstaltninger for at nå klimarelaterede mål og politikmålsætninger. Virksomhederne skal derfor offentliggøre de ressourcer der er afsat til at modvirke klimaændringerne og de foranstaltninger, virksomhederne har for at modvirke eller tilpasse sig klimaændringerne.

MDR-A - Foranstaltninger og ressourcer i forbindelse med væsentlige bæredygtighedsspørgsmål.¹⁴⁰

Virksomhederne opsætter KPI'er for effektivt at kunne fortsætte arbejdet med due diligence, som vedrører virksomhedernes mål for hvor den gerne vil være indenfor en bestemt tidsperiode. Den almindelige finansielle revisor kigger normalt på historiske data, hvorfor det bliver særligt interessant for revisor at vurdere, hvorvidt den fremtidige information er væsentlig for regnskabsbrugerne. ESRS E1-4 fremhæver vigtigheden af at virksomhederne opstiller KPI'er for modvirkningen af klimaændringerne. Dette kan omfatte reduktion af udledte drivhusgasser eller at skifte til grøn strøm. Virksomhederne kan gennem deres KPI'er oplyse om deres villighed til at omstille sig til en bæredygtig værdikæde. ESRS E1-4 bliver komplementeret af MDR-T, som er et minimums oplysningskrav.

E1-4 Mål vedrørende modvirkning af og tilpasning til klimaændringer

- Virksomhederne skal offentliggøre de mål som den har fastsat som er klimarelaterede for at støtte de politikker den har for at modvirke klimaændringerne og tilpasning til dem.

MDR-T - Sporing af effektiviteten af politikker og foranstaltninger gennem mål.¹⁴¹

En af revisors udfordringer vedrører KPI'er bliver tidshorisonten, samt om det er realistisk at virksomhederne kan nå dette. Interessenter af ESG-rapporten anser virksomhedernes KPI'er som en indikator for, hvor engageret virksomhederne er i at blive bæredygtig. En for kort tidshorisont vil resultere i urealistiske forventninger til virksomhederne, hvor en for lang tidshorisont kan anses for uambitiøs. Risikoen forbindes forventeligt primært med en for kort periode, da signalementet ud til fremstår bedre end reelt planlagt. Det bliver derfor væsentlig for revisor at bruge sin professionelle skepsis til at finde den rette balance mellem ambitionsniveau og realisme.

Den primære udfordring vedrører primært det efterfølgende due diligence arbejde med de opstillede KPI'er, hvor manglende opfyldelse og fremskridt vil skabe en opfattelse af at virksomhederne ikke tager klimaforandringerne alvorligt. Det kan skabe besvigelser incitament, hvor ledelsen vil have deres tal til at fremstå pænere end realiseret, hvilket skal reflekteres i revisors tilgang for handlinger og væsentligheden ved udførsel.

¹⁴⁰ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

¹⁴¹ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

7.4.3 Revisors udfordringer vedrørende væsentlighed ved udførsel

Det er vigtigt at skelne mellem virksomhedernes processer og revisors processer i forbindelse med planlægning af bæredygtighedsrapportering. Virksomhedernes væsentlighedsanalyse fremgår, som beskrevet i første del af dette afsnit 7.3, hvor der ikke er fastsat grænser baseret på benchmark, men der vurderes på sandsynlighed og alvorlighed, som vist i figur 13. I forbindelse med planlægningen af ESRS E1-5, der omhandler olie-, kul- og gas-relaterede aktiviteter, så er datapunkterne defineret gennem EFRAG til at være volumen.¹⁴² Der er tvivl og udfordringer for revisor, hvorvidt der skal opsættes et væsentlighedsniveau for hver aktivitet eller om det er baseret på hvert datapunkt.

E1-5 Energiforbrug og -miks

- Virksomhederne skal forelægge oplysninger om sit energimiks og sit energiforbrug til formål for at kunne se virksomhedernes samlede energiforbrug, forbedring af eksponeringen for olie-, kul- og gasrelaterede aktiviteter, energieffektiviteten og se hvor stor en del af den samlede energimiks som er vedvarende energi.¹⁴³

Væsentlighed er et af de vigtige elementer når det kommer til revisors arbejde med erklæringer med sikkerhed, idet det er her revisor kan sikre at de udfører opgaven med den fornødne effektivitet, fremfor at gennemgå samtlige input og bilag til erklæringen. Det er yderligere en vigtig del af planlægningen at få lavet det rigtige væsentlighedsniveau, så ens planlægnings handlinger er udført på baggrund af rette væsentlighed. De fejl der identificeres skal vurderes hvorvidt de kan udgøre en væsentlig fejlinformation for rapporteringen som helhed, og med rimelighed kan gå ind og påvirke de beslutninger som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af regnskabet, hvor regnskabet ikke behøver være rigtigt, men blot uden væsentlige fejl og mangler.¹⁴⁴ Revisor vil i forbindelse med opsættelse af væsentlighedsniveauet gøre sig tanker om hvilke regnskabsbrugere, der benytter sig af rapporten, hvor der ligeledes er opsat faste grænser i ISA 320, for hvad der er et passende threshold. Dette er ikke tilfældet ved erklæringer under CSR-direktivet, da der ikke er fastsat en grænse for, hvilket threshold, der vil være passende til at identificere hvilke fejl der må anses for at være væsentlige. Revisor vil derimod på baggrund af benchmark fastsætte et væsentlighedsniveau ud fra tilgængelige data, hvor der skal laves et væsentlighedsniveau for de enkelte rapporterings områder og datapunkter,

¹⁴² EFRAG (2023); List of ESRS Data Points - Implementation Guidance

¹⁴³ Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. Juli 2023

¹⁴⁴ ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

hvilket ved udførsel kan blive en væsentlig udfordring, på trods af revisors generelle erfaring med arbejde af væsentlighedsniveauer ved den finansielle revision. Revisor opsætter i forbindelse med udførsel et væsentlighedsniveau, for de relevante datapunkter, hvilket bliver mere omfattende i bæredygtighedsrapportering, da der skal laves et niveau for hvert enkelte datapunkt. For de respektive datapunkter vil der ligeledes være forskellige brugere af årsrapporten, hvilket der skal tages stilling til i forbindelse med udarbejdelsen af væsentlighedsniveauet.¹⁴⁵

*“Jeg tror det er svært at føre den her tankegang videre fra finansielle revision med det her med på brutto benchmarks og netto benchmarks, hvor meget du må bruge, altså netto så er det 1% til 3% og brutto så er det 5% til 10%”*¹⁴⁶

For erklæringer under CSR-direktivet, så vil de kvantitative datapunkter varierer i art, hvorfor det ikke er muligt at benytte en overordnet væsentlighedsbetragtning. For at være i overensstemmelse med kravene i ISAE 3000, hvor der skal opstilles et væsentlighedsniveau, så skal der ses på hvert af rapporteringsområderne særskilt ud fra et væsentligheds perspektiv. Processen for at bestemme væsentligheden og et generelt acceptabelt threshold bliver en af de større udfordringer for revisor, hvor den efterfølgende praksis bliver den bestemmende faktor til at få fastlagt grænser for væsentlig fejl-information. Der er dog i et udspil fra Securities and Exchange Commission (SEC), der definerer et passende threshold på 1% i USA for kvantitative data. PWC noterer dog en forventning om at denne threshold vil blive genbesøgt løbende med rapporteringerne, hvor den kan højnes. SEC's udspil på 1% er med til at definere vigtigheden af ESG og de tilhørende investorers beslutninger ud fra dette. Der er ikke kommet et udspil til et passende threshold på danske rapporteringer, men idet der kan udformes en erklæringen med begrænset sikker, så vil der formentligt arbejdes med et højere threshold i Danmark til en start.¹⁴⁷

*“Jeg tror, at vi kommer til at ligge mellem 1% og 5%. Jeg tror ikke vi kommer helt op i 10%, det tror jeg ikke.”*¹⁴⁸

For at få fastlagt et passende threshold til væsentlighedsniveauet inden for ESRS E1-5, så er det vigtigt at få defineret hvem modtagerne af bæredygtighedsrapporten må være, idet der skal gennemføres

¹⁴⁵ ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysning

¹⁴⁶ Interview 2, s. 21

¹⁴⁷ PWC (2023); Navigating the SEC climate-related disclosure requirements

¹⁴⁸ Interview 2, s. 22

flere overvejelser for hvert enkelte væsentlighedsniveau der sættes til udførsel af ISAE 3000 erklæringen. Revisor skal i forbindelse med udarbejdelsen af væsentlighedsniveau benytte sin viden fra dobbelt væsentlighedsanalysen, planlægningen og handlinger i ISA 315, hvorefter der kan vurderes hvilken risici, der forbindes med området. Denne risici for området, som væsentligheden skal fastsættes for, vil have indflydelse på hvilke procentsatser, der benyttes ved handlingerne. Der er i ISA 320 givet implikationer om hvilken ramme der kan lægges inden for, hvis der er tale om et brutto benchmark, som aktivsum og omsætning, så ligger det mellem 0,5%-1%, hvilket er i overensstemmelse med SEC's udspil.¹⁴⁹

Når det er endeligt fastlagt, hvilket overordnede væsentlighedsniveau, der kan benyttes for det enkelte datapunkt, så vil revisor yderligere bestemme sin væsentlighed ved udførsel. Der kan her benyttes en procentdel af væsentlighedsniveauet, ofte mellem 50% - 90% af det samlede væsentlighedsniveau. I forbindelse med oprettelse af væsentlighedsniveau for udførsel skal der benyttes risikovurderings handlingerne til de enkelte områder. Det er her revisor skal vurdere, hvorvidt der er opstillet kontroller til at forebygge eller opdage fejl, hvilket vil tale for at benytte en højere procentsats. For energimixet, vil det i flere tilfælde være muligt at etablere kontroller for, hvordan der skal indkøbes mere bæredygtigt ind eller hvordan der eksempelvis skal aflæses en elmåler. Det er gennem denne forståelse at revisor kan vælge sin procentsats, hvilket bliver afgørende for udførelsen af erklæringen. Slutteligt vil revisor i forbindelse med sin væsentlighedsbetragtning fastsætte en bagatelgrænse for hvad der vurderes at være ubetydelige fejl. Dette ligger normalt på et niveau mellem 3%-5% af væsentlighedsniveauet, hvilket ikke anses for at differentiere sig ved en erklæring under CSR-direktivet.¹⁵⁰

Når revisor har fastsat sin endelige væsentlighed, så vil der normalt ved en ISAE 3000 erklæring laves analyser og forespørgsler ved erklæringer med begrænset sikkerhed for at indhente tilstrækkeligt egnet revisionsbevis. Det er igennem analyserne revisor kan vurdere, hvorvidt der har været en væsentlig udvikling og derved behov for at indhente yderligere revisionsbevis for datapunkterne.¹⁵¹

¹⁴⁹ ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

¹⁵⁰ ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

¹⁵¹ ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysning

"Det er jo det første år, så du kan jo ikke rigtig sammenligne med noget. Du kan ikke rigtig forholde dig til, om der har været en væsentlig udvikling af noget. Du har et tal du kigger på. Hvad er det så det består af det tal her og hvordan er det vi har fremskaffet det data?"¹⁵²

Disse analyser bliver en udfordring, da der analyseres på udviklingen. Revisor bliver derfor nødt til at kigge yderligere på hvordan virksomhederne har fremskaffet den her data, og hvad det egentlig består af. Det kan derfor skabe implikationer, når revisor skal vurdere på tilstrækkeligheden af sit revisionsbevis, og hvornår der er udført handlinger nok til at bæredygtighedsrapporten ikke vil ændre regnskabsbrugernes beslutninger taget på baggrund heraf.

¹⁵² Interview 2, s. 15

8. Hvad er de afgørende karakteristika ved et revisionsbevis i en ISAE 3000-erklæring?

Efter at have analyseret på hvordan revisor tilpasser deres planlægning af ISAE 3000-erklæringsopgaver i overensstemmelse med den eksisterende ESG-lovgivning og hvilke udfordringer det kan give revisor, er det nu tid til at diskutere hvilke afgørende karakteristika der er ved et revisionsbevis, der anses for tilstrækkeligt og egnet i en ISAE 3000-erklæring. Her vil der være særligt fokus på de krav som er i ESRS 1 og 2, der definerer oplysningskravene og generelle principper til oplysning.

Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne komme med en konklusion til sidst ved opgavens afslutning. Det er derfor vigtigt at få identificeret alle de steder, hvor der kan være risiko for fejl. Det er klart at der i første år ved implementeringen af det nye direktiv vil ske fejl og det mener en ESG konsulent hos en mellemstor revisionsvirksomhed ligeledes, hvor hun nævner:

“Jeg tror, at der er mangel på kendskab til, hvad det er man skal. Jeg tror også, det bliver svært for revisorer i første omgang at sætte sig ind i, hvad det er for noget”¹⁵³

Revisor skal overveje kompleksiteten af dataene, der ikke kun omfatter numeriske værdier, men også kvalitative oplysningskrav efter ESRS's tværgående standarder. Kendetegnet for et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis lyder normalt på at revisor kan erklære sig enig i ledelsens præsentation af bæredygtighedsrapporteringen og at det er uden væsentlige fejl og mangler. Som en ESG konsulent hos en mellemstort revisionsvirksomhed indikerer, så er der i forbindelse med implementering af CSR-direktivet både udfordringer for virksomheder og revisor, hvilket kan give tvivl om hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt. For at revisor kan komme med sin konklusion og vurdere hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis skal der udføres de handlinger, der er vurderet nødvendige for at kunne udtale sig om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering. Når det kommer til udførsel af de planlagte handlinger, så er det vigtig at have in mente, at der ikke er krav om sammenligningstal, hvilket gør, at revisor ikke kan opnå det normalt tilstrækkeligt og egnede revisionsbevis gennem analytiske handlinger, som kræves af en erklæring med begrænset sikkerhed.

¹⁵³ Interview 1, s. 1

I forlængelse af planlægningen af ESRS E1 vil revisor udføre substanshandlinger, hvor der ikke er identificeret tilstrækkelig kontrol til kunne bero sig på dette indtil revisionsbeviset er tilstrækkeligt. Med udgangspunkt i risici på revisionsmålsniveau og de iboende risici, så vil revisor teste populationerne for de udvalgte væsentlige områder, således at rest populationen må anses for at være uvæsentlig. ESRS E1-5, der omhandler virksomhedernes energi, hvor diverse udledninger vil have forskellige særskilte væsentlighed, hvilket kan gøre det svært at akkumulere ved identificering af fejl. For størstedelen af virksomheder vil de givne handlinger, anses for at være simple, da virksomhederne modtager deres energimix fra ekstern udbyder, hvor der kan indhentes bekræftelse for både volumen brugt gennem året, hvilket kan adressere risikoen for nøjagtighed og fuldstændighed. Det betyder ligeledes at der for visse substanshandlinger på kvantitative data, kan drages paralleller til den traditionelle finansielle revision, samt sikre at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for kvantitative data. Der kan stadig opstå udfordringer med de kvantitative datapunkter, men ved en god planlægning og korrekt væsentlighed ved udførsel, så kan der forholdsvis nemt testes indtil der ikke kan opstå en væsentligt fejl i rest populationerne.

Revisors udfordringer vedrørende at vurdere det opnåede revisionsbevis bliver primært den behandling af skøn, som foreligger til oplysning i ESRS 1 og ESRS 2. Der er dog manglende vejledning til, hvordan netop skøn inden for CSR-direktivet skal behandles, og hvordan der skal overvejes væsentlighed. Problematikken ligger i ordlyden, at “overveje væsentligheden”, da det således bliver sværere for revisor at konkludere på hvorvidt der er en væsentlig fejl på de kvalitative data. Der er derved ikke klare linjer for, hvad der må anses for at være væsentligt, når det kommer til behandlingen, hvilket kan lede til forskellige fortolkninger afhængigt af hvilken revisor, der skal komme med sin påtegning. Når det for alvor kommer til at vurdere hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, så kan det virke en smule udefinerbart i sin karakter, da revisor normalt ikke arbejder med fremtidige begivenheder, der udgør en stor del af bæredygtighedsrapportering. Udefra og ind princippet, der er en væsentlig del af at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedernes bæredygtighedsrapportering, bliver en udfordring for revisor, når det kommer til at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Selvom revisor har opnået forståelse for skønnet gennem handlingerne og gennemgangen af virksomhedernes identificering af risici og opnået forståelse for emnet og processen, så vil det være udfordrende at opnå et stærkt bevis, da overvejelser om væsentligheden kan være svære at benytte. Der kan derved diskuteres om, der forventes for meget professionel skepsis på

emnerne, der falder udenfor den normale ekspertise, samt om revisor egentlig har de fornødne kompetencer til at påtage sig den opgave.

Det er i sidste ende en forudsætning at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne komme med sin påtegning ved en ISAE 3000-erklæring. Revisors planlægning og risikovurdering er grundlaget for at sikre en nøjagtig udførelse, samt at det endelige revisionsbevis er pålideligt og relevant. Væsentligheden bliver for revisor en afgørende faktor for at kunne knytte revisionsbeviset sammen med interessenternes behov.

Om revisor nogensinde kommer til at udføre et tilstrækkeligt arbejde i forhold til offentlighedens synspunkt, kan være svært at tyde. Der er så mange forskellige typer i samfundet, som har hver deres mening, derfor vil brugerne af bæredygtighedsrapporten formentlig også være forskellige. Det er alt fra klimaaktivister til investorer som hver har deres holdning til det arbejde revisor har lavet. Der laves en erklæring på bæredygtighedsrapporten for at styrke troværdigheden og trygheden herom. Som nævnt er der mange forskellige typer som er interesseret i bæredygtighedsrapporten og derfor skal læse revisionspåtegningen, hvor alle måske ikke forstår lige meget af hvad der egentlig står, da det står på et meget fagligt og kompliceret sprog, som kan være svært at forstå selv for dem som har erfaring inden for regnskab og økonomi. Det kan derfor gå hen og blive en udfordring at forstå hvad arbejde der er udført med hensyn til begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed. Der vil på bæredygtighedsrapporten de første par år kun være begrænset sikkerhed, hvorefter det vil ændres til høj grad af sikkerhed. Der kan nemt opstå problemer her, da det højst sandsynligt ikke er alle som vil lægge mærke til denne detalje i revisionspåtegningen og ikke have styr på hvad der egentlig er krav for revisor ved henholdsvis begrænset grad af sikkerhed og høj grad af sikkerhed. Der vil stadigvæk kunne gemme sig fejl i regnskabet selvom der afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed, da ikke alle bilag bliver gennemgået, hvilket regnskabsbrugeren ikke har en forståelse for, da de forventer et regnskab helt uden fejl. Her kan det derfor diskuteres om regnskabsbrugeren burde sætte sig mere ind i det arbejde revisor egentlig laver for at få en bedre forståelse af hvad begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed egentlig vil sige. Der er ingen tvivl om at der nemt opstår en rimelighedskløft imellem de krav der er til det arbejde revisor skal udføre kontra hvilke forventninger regnskabsbrugeren har til det. Da der de første par år kun vil være begrænset sikkerhed på bæredygtighedsrapporten, hvor der højest sandsynlig vil opstå en skævvridning af forventningskløften fordi offentlighedens forventninger bliver for høje kontra at det kun er begrænset sikkerhed i ISAE 3000. Her skal man

også tage in mente at revisor ikke er bedre end den data den får. Det kan diskuteres om regnskabsbrugernes syn på bæredygtighedsrapporten skal ændres, så de ikke ser det som en definitiv sandhed men mere har et blødere syn derpå, hvor det skal ses som de muligheder og udfordringer som virksomhederne står i lige nu i forhold de omgivelser den er den del af.

I forventningskløften er der punktet utilstrækkelig regulering, hvilket kommer til udtryk ved at selvom revisor lever op til gældende lovgivning og standarder, så vurdere brugerne revisors arbejde som utilfredsstillende. Hvilket leder frem til at det i starten bliver svært, da der ikke er så meget at læne sig op ad, da det hele er ret nyt og det her ikke kun er revisor som får det svært i starten af implementeringen af det nye CSR-direktiv. En interviewet person mener også at det bliver svært for alle i starten, da han siger:

“Det er jo begrænset grad af sikkerhed til at starte med, men på længere sigt er det jo høj grad af sikkerhed ud fra den lov der er, fordi vi kan kun læse loven som den er jo (...) når vi så har offentliggjort noget, så kommer de ind og kigger på det med en stor lup og så får vi bare noget tilbage i hovedet på et eller andet tidspunkt. så jeg tror egentlig det altså, det er jo lidt det når man ikke har valgt at tage det i flere steps, når man har valgt at gøre det så stort på én gang, det synes jeg er en kæmpe udfordring.”¹⁵⁴

Set i forhold til forventningskløften, så vil offentligheden højest sandsynlig have for mange forventninger til revisor i forhold til det kun er begrænset sikkerhed i starten og set i forhold til hvor svært og nyt det hele er og hvor lidt hjælp der ligger til revisor som det ser ud lige nu. Revisorerne er på en måde smidt på dybt vand sammen med virksomhederne og skal selv finde en løsning for ikke at drukne, hvilket offentligheden skal forstå for der ikke skabes en kløft mellem offentligheden og revisor. Det er klart at det hele lige skal lande, falde på plads og der skal opbygges retspraksis ligesom da man indførte IFRS og det skulle implementeres, det hele tager tid. Der er her chance for at der opstår en præstationskløft, fordi der er mangel på tydelig vejledning for udført arbejde og regulering, hvilket højest sandsynlig også kommer til at vise sig ved mangelfuld vejledning vedrørende revisors gennemgang af dobbelt væsentlighedsanalyse for fuldstændighed. Det kan her diskuteres om det er en væsentlig fejl, hvis noget er undladt og der derfor mangler noget. Revisor gør sit bedste, men der er

¹⁵⁴ Interview 2, s. 12

ikke som sådan en vejledning til hvordan revisor skal gennemgå virksomhedernes dobbelt væsentlighedsanalyse. Her går det så hen og bliver svært, for hvordan skal revisor sikre fuldstændighed uden at vide hvad man egentlig skal kigge efter. Så her vil der højst sandsynlig være risiko for at noget er undladt.

Det kan også diskuteres, om der kommer til at opstå en kompetencekløft, når først det nye CSR-direktiv ruller og ESG bliver en stor ting. Der kan opstå problemer i at der ikke er nok revisorer som vil blive ESG-revisorer og der derfor kommer til at mangle revisorer der skal afgive alle de her erklæringer som EU sætter krav om, med de nødvendige færdigheder. Det kan også diskuteres hvorfor det lige er revisor som skal give den her erklæring på bæredygtighedsrapporten, det kunne vel lige så godt være en ingeniør som gik ind og sagde noget om CO₂? Man kunne også forestille sig kompetencekløften opstår i takt med at man ikke ved hvem der skal opretholde kompetenceniveauet. Hvem skal have ansvaret for at de nye revisorer og kommende, kan blive gode ESG-revisorer. Er det universitetet, er det FSR, er det EU eller er det revisionshusene selv? Mange ting er stadigvæk uvisse og man kunne forestille sig at alt først var kørt på plads efter et par år.

9. Konklusion

På baggrund af det gennemgåede materiale fundet til afhandlingen, interview, analyse og diskussion kan der nu i dette afsnit samles op på afhandlingens problemformulering, som lyder:

Analyse af revisors planlægning af en ISAE 3000 erklæringsopgave med fokus på ESRS E1 indenfor CSR-direktivet, samt hvilke kendetegn et tilstrækkeligt egnet revisionsbevis bør indeholde med udgangspunkt i ESRS 1 og 2?

Første del af problemformuleringen lyder på hvilken gældende lovgivning der er inden for ESG, her kan det konkluderes, at CSR-direktivet, der blev godkendt ved EU-Kommissionen i november 2022, erstatter det nuværende direktiv om ikke-finansiell rapportering (NFRD) i den danske årsregnskabslov §99a-b. Implementeringen i årsregnskabsloven af EU's direktiv om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering træder i kraft den 1. juni 2024. Der vil her ske en trinvis indførelse. CSR-direktivet har til formål at gøre det mere gennemskueligt for regnskabsbrugere at sammenligne danske og andre europæiske virksomheders bæredygtighedsrapporteringer ved at underlægge dem de samme krav. Virksomhederne pålægges at indsamle og rapportere om de tre overordnede emner i ESG. I forbindelse med implementering af CSR-direktivet er EU-kommissionen kommet med 12 ESRS-standarder, der har til formål at understøtte oplysningskravene i CSR-direktivet. Initiativet kommer fra EU-kommissionen, da mange virksomheder undlader vigtige informationer og derfor ikke er tilstrækkelige. ESRS'erne er 12 standarder hvoraf der er to tværgående standarder, som går på tværs af ESG-standarderne, omhandlende generelle principper bag rapporteringen og beskrivelsen af væsentlighedsvurderingen ved rapporteringen og den generelle strategi. De underliggende standarder er delt op i overskrifter, miljø, sociale forhold og ledelse. Standarderne definerer oplysningskravene om virksomhedernes handlinger for at være i overensstemmelse med CSR-direktivet, hvilke mål virksomhederne har i forhold til den pågældende standard, hvad virksomhederne har lavet af implementering af politikker, hvilke handlingsplaner der er lavet for at kunne nå disse mål og ikke mindst hvilke ressourcer der er afsat til det.

Anden del af problemformuleringen har til formål at analysere, hvordan revisor tilpasser sin planlægning af ISAE 3000-erklæringen. Planlægningsfasen er en af de vigtigste faser for en revisions- eller erklæringsopgave, idet revisor skal ind og vurdere risici og væsentlighed for de enkelte områder, som

virksomhederne har identificeret. Revisor skal gennem planlægningen overveje væsentligheden, såvel som at opnå en forståelse for erklæringsemnet og andre udfordringer, der kunne opstå i forbindelse med arbejdet. Virksomhederne skal vurderes fra et dobbelt perspektiv, indefra og ud såvel som udefra og ind.

Det kan konkluderes, at revisor tilpasser sin planlægning i et udefra og ind perspektiv ved at behandle dette som et skøn. Der er generelt usikkerhed i forbindelse med erklæring om skøn, idet der er udtryk for at det ikke kan måles præcist. Der skal i forbindelse med planlægning af skønsmæssige handlinger vurderes på flere områder, som hurtigt bliver en omfattende proces. For skønsmæssige handlinger af ESRS E1 bliver det en udfordring at få afdækket sandsynligheden og effekten af det med udgangspunkt i metoderne. Skønnet er subjektivt, hvilket skaber en øget risiko for væsentlig fejlinformation, men ligeledes en risiko for regnskabsmanipulation, hvor der kan udelades vigtige informationer for at fremstå mere modstandsdygtig overfor klimarelaterede ændringer. Revisoren skal ligeledes sikre, at virksomhederne offentliggør tilstrækkelig information om deres foranstaltninger og ressourcer i forbindelse med disse KPI'er og deres arbejde med dem. Det betyder, at revisor skal sikre, at virksomhederne opstiller relevante KPI'er, der kan måle effektiviteten af virksomhedernes handlinger i forhold til due diligence vedrørende klimaændringer. I det første år er revisors fokus på due diligence sandsynligvis mindre relevant, da der ikke er krav om sammenligningstal, og virksomhederne ikke tidligere har opsat KPI'er der kan evalueres på.

Der konkluderes, at væsentlighed er et af de vigtigste elementer når det kommer til revisors arbejde med erklæringer med sikkerhed, idet det er her revisor kan sikre at de udfører opgaven med den fornødne effektivitet, fremfor at gennemgå samtlige input og bilag til erklæringen. Revisor vil derimod på baggrund af benchmark fastsætte et væsentlighedsniveau ud fra tilgængelige data, hvor der skal laves et væsentlighedsniveau for de enkelte rapporterings områder og datapunkter, hvilket ved udførsel kan blive en væsentlig udfordring, på trods af revisors generelle erfaring med arbejde af væsentlighedsniveauer ved den finansielle revision. Revisor opsætter i forbindelse med udførsel et væsentlighedsniveau, for de relevante datapunkter, hvilket bliver mere omfattende i bæredygtighedsrapportering, da der skal laves et niveau for hvert enkelte datapunkt. Revisor skal ligeledes gøre overvejelser omkring, hvad et passende threshold for at tilpasse sin planlægning inden for CSR-direktivet. Der er i ISA 320 givet implikationer om hvilken ramme der kan lægges inden for, hvis der er tale om

et brutto benchmark, hvilket de kvantitative datapunkter anses for at bestå af, så ligger det mellem 0,5%-1%, hvilket er i overensstemmelse med SEC's udspil på 1%.

Tredje del af problemformuleringen lyder på hvilke karakteristika et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis har under erklæringer i overensstemmelse med CSR-direktivet. Kendetegnet for et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis lyder normalt på at revisor kan erklære sig enig i ledelsens præsentation af bæredygtighedsrapporteringen og at det er uden væsentlige fejl og mangler. For at revisor kan komme med sin konklusion og vurdere, hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal der udføres de handlinger. Når det kommer til udførsel af de planlagte handlinger, så er det vigtigt at have in mente, at der ikke er krav om sammenligningstal, hvilket gør, at revisor ikke kan opnå det normalt tilstrækkeligt og egnede revisionsbevis gennem analytiske handlinger, som kræves af en erklæring med begrænset sikkerhed, hvilket resulterer i mere revisions lignende handlinger. Revisors udfordringer vedrørende at vurdere det opnåede revisionsbevis bliver primært den behandling af skøn, som foreligger til oplysning i ESRS 1 og ESRS 2. Der er dog manglende vejledning til, hvordan netop skøn inden for CSR-direktivet skal behandles, og hvordan der skal overvejes væsentlighed.

Revisors planlægning og risikovurdering er grundlaget for at sikre en nøjagtig udførsel, samt at det endelige revisionsbevis er pålideligt og relevant. Væsentligheden bliver for revisor en afgørende faktor for at kunne knytte revisionsbeviset sammen med interessenterne behov. I forventningskløften er der punktet utilstrækkelig regulering, hvilket kommer til udtryk ved at selvom revisor lever op til gældende lovgivning og standarder, så vurderer brugerne revisors arbejde som utilfredsstillende. Hvilket leder frem til at det i starten bliver svært, da der ikke er så meget at læne sig op ad, da det hele er ret nyt og det her ikke kun er revisor som får det svært i starten af implementeringen af det nye CSR-direktiv.

10. Perspektivering

Bæredygtighedsrapportering er hurtigt blevet et relevant område for mange regnskabsbrugere, hvorfor revisor skal være opmærksom på pålideligheden heraf. Der er en overordnet tendens til at interessenter efterspørger øget sikkerhed i bæredygtighedsrapporteringen, hvorfor IAASB har påbegyndt at udarbejde en specifik erklæring til CSR-direktivet med høj grad sikkerhed. Erklæringen hedder ISSA 5000, som står for 'International Standard on Sustainability Assurance'.¹⁵⁵

I 2022 påbegyndte IAASB udarbejdelsen af ISSA 5000, hvor de forhørte sig hos flere forskellige revisions organisationer, herunder International Organisation og Securities Commission (IOSCO), Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), Financial Stability Board (FSB). Dette med formål om at forstå, hvorvidt der er efterspørgsel på at fremme pålideligheden af bæredygtighedsinformation og ligeledes sikkerheden i erklæringen. Gennem forespørgslen hos revisions organisationerne fandt IAASB, at der i overvejende grad var efterspørgsel på at reducere risikoen for erklæring, samt at der kom en global erklæring med henblik på at udarbejde konsekvente bæredygtighedsrapporteringer. Det skal ikke anses, som at ISAE 3000-erklæringen ikke er tilstrækkelig eller accepteret til at give den fornødne sikkerhed, men som en efterspørgsel på udspecificeret erklæring til bæredygtighedsinformation med høj sikkerhed. ISSA 5000 formål bliver først og fremmest at adressere praktiske udfordringer i forbindelse med udarbejdelsen af bæredygtighedserklæring ved at komme en standard for hvordan der skal opnå høj sikkerhed i forbindelse med udarbejdelsen af erklæringen.¹⁵⁶

ISSA 5000's ikrafttrædelse er 18-24 måneder efter godkendelse af den endelige standard, hvilket blev udstedt til kommentar 1. december 2023, hvor efter den endelige forventes godkendt i september 2024. Det kan derfor forventes at træde i kraft i slutningen af 2026, hvor de første erklæring udarbejdes for regnskabsperioder, der starter efter december 2026. Det forventes ligeledes at IAASB vil opfordre til at implementere ISSA 5000 før den egentlige ikrafttrædelse. KPMG og PWC har offentligt kommenteret på udfordringer med at skulle afgive en erklæring med høj grad sikkerhed inden for CSR-direktivet, hvilket er det overordnede formål med ISSA 5000. Der omtales hos begge revisionshuse udfordringer vedrørende fremadrettet information og væsentlighed ved udførsel, hvor der stadig

¹⁵⁵ IAASB (2023); Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements

¹⁵⁶ IAASB (2023); Explanatory Memorandum for Proposed International Standard on Sustainability AssuranceTM (ISSA) 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements

i ISSA 5000 mangler vejledning til håndteringen af dette. ISSA 5000 beskriver fremtidig information og skøn samlet, hvilket KPMG og PWC adresserer i deres kommentar, hvor der stadig ønskes yderligere vejledning, idet oprindelsen af informationen er kompliceret og holdningsbaseret. Væsentligheden adresseres yderligere i kommentarerne, hvor der udtrykkes en forbedret vejledning til brugen af revisors væsentlighed ved udførsel. Vejledningen vurderes af begge parter tilstrækkelig for revisor, da den beskriver hvordan revisor skal overveje væsentlighed for kvalitative data, ligeledes hvordan der skal fastsættes væsentlighedsniveau for kvantitative data. Den overordnede respons på ISSA 5000 er positiv og vurderes til at være en forbedret vejledning til revisors udarbejdelse af bæredygtighedsrapportering.^{157 158}

¹⁵⁷ PWC (2023): IAASB Exposure Draft of proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (external users)

¹⁵⁸ KPMG (2023): Sustainability assurance – Proposed standard

11. Litteraturliste

Bøger

Bøg Chr. Kjeld, Kiertzner Lars. (2007). Professionsetik for revisorer, Nørhaven Book, 1. udgave

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). Interview - Det kvalitative forskningsinterview som håndværk. København: Hans Reitzels Forlag.

Larsen, Anders., Yssing, René. (2022). Juridisk metode for revisorer. Djøf Forlag.

Nielsen, R. (2018). Videnskabsteori og projektarbejde for erhvervsøkonomer. Djøf Forlag.

Samuelsen, M., Davidsen, C., Sudan, S., & Parker, H. (2019). Revision i praksis (2. udgave udg.). Frederiksberg: Karnow Group.

Skou, Henrik (2023). ESG - for de finansielle uddannelser. Djøf Forlag.

Rapporter

EFRAG (2023); EFRAG IG 1: Materiality assessment implementation guidance

EFRAG (2023); EFRAG IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note

EFRAG (2022); ESRS E1 Climate change

EFRAG (2023); List of ESRS Data Points - Implementation Guidance

FSR; Revisors erklæringer på CSR- og ESG-området – hvad er forskellen?

FSR (2023); Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering

FSR (2024); Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering i non-PIEs

FSR (2022); Fakta om revisorerklæringer på bæredygtighedsrapportering

Hlochova, Hana (2019). "The origins of CSR in theory and practice: Chapter from CSR history in the CEE region."

IAASB (2023); Explanatory Memorandum for Proposed International Standard on Sustainability AssuranceTM (ISSA) 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements

IAASB (2023); Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements

KPMG (2022); Big shifts, small steps (Survey of Sustainability Reporting 2022)

KPMG (2023); Get ready for European Sustainability Reporting Standards

Direktiver

Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023 om ændring af direktiv 2023/34/EU for så vidt angår standarder for bæredygtighedsrapportering

[L_202302772DA.000101.fmx.xml \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2023/2772/oj)

Standarder, love og bekendtgørelser

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

FSR (2019); ISA 540 - Tilpasninger og konsekvensændringer af andre internationale standarder som følge af ISA 540

ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

ISA 315 - Identificering og vurdering af risici for væsentlige fejl i regnskabet

ISAE 3000 - Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysning

Websider

CSR (2023): Virksomheders forpligtelser til ESG i Årsregnskabsloven: Hvad er kravene? Lokaliseret d. 21. februar 2024 på

<https://www.csr.dk/virksomheders-forpligtelser-til-esg-i-%C3%A5rsregnskabsloven-hvad-er-kravene>

Danmarks statistik; Klima. Lokaliseret d. 20. februar 2024 på

<https://www.dst.dk/da/Statistik/temaer/klima>

DI Handel; ESG-rapportering og de kommende standarder er også vigtigt for mindre handelsvirksomheder! Lokaliseret d. 25. februar 2024 på

<https://www.danskindustri.dk/brancher/di-handel/nyhedsarkiv/nyheder/2023/5/esg-rapportering-og-de-kommende-standarder-er-ogsaa-vigtigt-for-mindre-handelsvirksomheder/>

DI Handel; Grøn omstilling vinder frem på virksomhedernes hjemmesider. Lokaliseret d. 25. februar 2024 på

<https://www.danskindustri.dk/arkiv/analyser/2023/3/gron-omstilling-vinder-frem-pa-virksomhedernes-hjemmesider/>

EFRAG; The first set of ESRS - the journey from PTF to delegated act (adopted on 31 July 2023).

Lokaliseret d. 5. marts 2024 på

<https://www.efrag.org/lab6>

Energistyrelsen; Dansk klimapolitik. Lokaliseret d. 21. februar 2024 på

<https://ens.dk/ansvarsomraader/energi-klimapolitik/fakta-om-dansk-energi-klimapolitik/dansk-klimapolitik>

European Commission: EU Taxonomy Navigator. Lokaliseret d. 5. marts 2024 på

<https://ec.europa.eu/sustainable-finance-taxonomy/home>

Finanstilsynet; Taksonomiforordningen. Lokaliseret d. 4. marts 2024 på

https://www.finanstilsynet.dk/Tilsyn/Information-om-udvalgte-tilsynsomraader/Baeredygtig_finansiering/Taksonomiforordningen_ny

Forbes (2024); Five Ways Modern Enterprises Can Take Advantage Of ESG. Lokaliseret d. 15. marts 2024 på

<https://www.forbes.com/sites/forbesbusinesscouncil/2024/03/13/five-ways-modern-enterprises-can-take-advantage-of-esg/?sh=a737a323cf0f>

Investopedia (2022); How have business ethics evolved over time. Lokaliseret d. 20. februar 2024 på

<https://www.investopedia.com/ask/answers/022615/how-have-business-ethics-evolved-over-time.asp>

Investopedia (2024); What Is Greenwashing? How It Works, Examples, and Statistics. Lokaliseret d. 15. marts 2024 på

<https://www.investopedia.com/terms/g/greenwashing.asp#:~:text=Greenwashing%20is%20an%20attempt%20to,are%20environmentally%20conscious%20or%20friendly.>

KPMG; Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering. Lokaliseret d. 28. februar på

https://kpmg.com/dk/da/home/indsigt/2023/02/for-dig-klar-til-den-naeste-bolge-af-esg-rapportering.html?cid=ggl-cpc_ggl_all_dk_2023_esg-lead-gen-timeline_team-z&utm_medium=cpc&utm_source=ggl&utm_campaign=2023-esg-lead-gen-timeline-team-z&utm_term=%7Bkeywords%7D&gad_source=1&gclid=Cj0KCQjw2PSvBhDjA-RIsAKc2cgPjF14fqB3ALeF2ca7h7rGBNPkyyTMxKdx8ts2t_A_R9KySwoYPWh8aAnZcEALw_wcB

KPMG (2023): Sustainability assurance – Proposed standard. Lokaliseret d. 29. april 2024 på

<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/12/issa-5000-comment-letter.html>

PWC; Implementering af CSRD i årsregnskabsloven. Lokaliseret d. 4/4-2024. Lokaliseret d. 5. april 2024 på

<https://www.pwc.dk/da/artikler/2024/02/implementering-af-csrd-i-aarsregnskabsloven.html>

PWC (2023); Navigating the SEC climate-related disclosure requirements. Lokaliseret d. 17. april 2024 på

https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_depths/in_depths_INT/in_depths_INT/navigating-sustainability-reporting/5-materiality.html#pwc-topic.dita_5c036714-3b6e-4dd0-9a6e-4e37473f5add

PWC (2023); IAASB Exposure Draft of proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (external users). Lokaliseret d. 29. april 2024 på

https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/auditing_in_briefs/ext/external-users/iaasb-exposure-draft.html#pwc-topic.dita_5a5c7929-9cae-4735-ba67-d92cf99ec22a

PWC (2024): Understanding the CSRD Double Materiality Assessment Process. Lokaliseret d. 20. februar 2024 på

<https://www.pwc.com/mt/en/publications/sustainability/understanding-the-csrd-double-materiality-assessment-process.html>

12. Bilag

Følgende bilag er benyttet i forbindelse med projektet og kan findes i særskilt materiale.

1. Interview 1 med ESG konsulent fra mellemstort revisionshus. Afholdt d. 27. marts 2024
2. Interview 2 med bæredygtighedsrevisor fra Big Four revisionshus. Afholdt d. 16. april 2024