



KANDIDATAFHANDLING

CAND.MERC.AUD

Aalborg Universitet

Revisors arbejde i forbindelse med ESG-
rapportering, med fokus på ISSA 5000

Omfang

Antal anslag: 173.579

Antal sider: 90

Victor Christian Larsen (20221227) & Gustav Svensson Pedersen (20221231)

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Abstract

The master thesis focuses on the significant and growing importance of Environmental, Social, and Governance (ESG) reporting, particularly emphasizing the environmental aspect. It investigates how the introduction of the ISSA 5000 standard will impact auditors' approaches to verifying ESG reports, compared to the existing ISAE 3000 standard.

In recent years, sustainability has become a central focus for businesses globally, driven by increasing environmental challenges and the realization that long-term economic success is intricately linked to responsible environmental stewardship. ESG reporting has emerged as a crucial tool for companies to communicate their sustainability efforts and performance to stakeholders, including investors, customers, and regulatory authorities.

This thesis explores the evolving landscape of ESG reporting, with a specific focus on environmental reporting and the role of auditors in ensuring the reliability and credibility of these reports. It examines the existing ISAE 3000 standard used for sustainability assurance and compares it to the forthcoming ISSA 5000 standard, which is specifically designed for sustainability reporting.

To delve into our problem statement, the following research questions have been formulated:

1. To analyze how ISSA 5000 differs from ISAE 3000 and its implications for auditors.
2. To explore the methods auditors use to gather and evaluate evidence for the accuracy of environmental data in ESG reports.
3. To assess the challenges auditors face in transitioning from financial to non-financial reporting, particularly concerning environmental aspects.
4. What impact does ISSA 5000 have on the auditor's materiality approach?

The research employs a mixed-methods approach, including semi-structured interviews with certified sustainability auditors and document analysis of relevant reports and standards. The study focuses on identifying risks, data collection techniques, and the overall impact of transitioning to ISSA 5000 on the auditing profession.

Indholdsfortegnelse

Abstract	1
Indholdsfortegnelse	2
Kapitel 1 - Indledning	5
Redegørelse	5
Problemfelt	7
Problemformulering	7
Undersøgelsesspørgsmål:	7
Anvende forkortelser og betegnelser	9
Afhandlingens formål	9
Afgrænsning	10
Afhandlingens opbygning og struktur	11
Kapitel 1	11
Kapitel 2	11
Kapitel 3	12
Kapitel 4	13
Kapitel 5	13
Kapitel 6	13
Kapitel 7	14
Kapitel 2 - Metode	15
Indledning til Metodeafsnittet	15
Formål med opgave og målgruppe	15
Forskningsdesign / undersøgelsesdesign	15
Den deduktive og induktive metode	15
Validitet og Reliabilitet	16
Dataindsamling	17
Kildekritik	17
Forskningsbegrænsninger	18
Kapitel 3 - Teoretisk ramme	19
CSRD til ESG, fra NFRD	19
Omfattede virksomheder	19
Oplysningskrav for omfattede ESG-virksomheder (CSRD)	20
12 standarder til ESRS (ESG) - 5 standarder vedrørende miljø	21
Oplysningskrav	22

Ledelsesberetning.....	22
Beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel:	22
Bæredygtighedstiltag, målsætninger og opfølgninger:	22
Bestyrelsens og ledelsens rolle i forhold til ESG-emner:	23
ISAE 3000 vs ISSA 5000.....	23
ISAE 3000: Bred Anvendelse med miljømæssigt perspektiv	24
ISSA 5000: Fokuseret tilgang til miljømæssig rapportering	24
Forbedring af pålidelighed og sammenlignelighed:	24
Konklusioner og Implikationer for revisorer og virksomheder:	25
Resumé af ISSA 5000, som er i udkast og hvad den ligger op til.....	25
Dobbeltvæsentlighedsanalyse.....	28
Scope 1, Scope 2 og Scope 3.....	29
Dobbeltvæsentlighedsanalyse og emission (scope 1, 2 og 3).....	29
Overgangen	31
Udfordringer.....	32
Brug af dobbeltvæsentlighedsanalyse ud fra ISAE 3410.....	33
Redegørelse for retningslinjer indenfor ESG	35
Kapitel 4 - Analyse.....	48
Kapitel 4.1 - Undersøgelsesspørgsmål 1	48
Indledende handlinger efter ISSA 5000	48
Væsentlighed	50
God revisionsskik.....	51
Erklæringen i praksis	52
Interview med certificeret bæredygtighedsrevisor	56
Delkonklusion	57
Kapitel 4.2 - undersøgelsesspørgsmål 2.....	59
Indledning.....	59
Anvendelse af ISSA 5000 i praksis	61
Problematikken ved denne praksis	62
Delkonklusion	64
Kapitel 4.3 - undersøgelsesspørgsmål 3.....	66
Indledning.....	66
Typen af dokumentation	67
Bias i forbindelse med dokumentation	68

Confirmation bias	68
Anchoring bias	68
Availability bias	69
Automation bias	69
Authority bias	69
Kvalitative data	70
Delkonklusion	71
Kapitel 4.4 - undersøgelsesspørgsmål 4	73
Indledning	73
Delkonklusion	77
Kapitel 5 - Diskussion	79
Udfordringer og muligheder i overgang til ikke-finansiel revision	79
Kompleksiteten i dataindsamling og -analyse	79
Standardisering og rammer	80
Subjektivitet og bias i revisionen	80
Dobbeltvæsentlighed og scope-analyser	80
Fremtidige implikationer for praksis	80
Begrænsninger og anbefalinger	81
Kapitel 6 – Perspektivering	82
Kapitel 7 – Konklusion	83
Væsentligste resultater	83
Besvarelse af problemformuleringen	84
Fremtidige anbefalinger	84
Litteraturliste	86
Internetkilder	86
Love / standarder	88
Hjemmesider	88
Bøger	88
Rapporter	88
Bilag	89

Kapitel 1 - Indledning

Redegørelse

I de senere år er bæredygtighed blevet et centralt fokusområde for virksomheder verden over, drevet af både stigende miljømæssige udfordringer og en voksende forståelse for, at langsigtede økonomiske succeser er uløseligt forbundet med ansvarlig drift over for miljøet. I denne sammenhæng har Environmental, Social, and Governance (ESG)¹ rapportering vundet frem som et vigtigt redskab for virksomheder til at kommunikere deres bæredygtighedsindsatser og -præstationer til interessenter, herunder investorer, kunder og regulatoriske myndigheder. Mens ESG dækker et bredt spektrum af ansvarlighedsområder, vil denne redegørelse fokusere specifikt på det miljømæssige aspekt, som er af særlig relevans i lyset af den globale klimakrise og de økologiske udfordringer, verden står overfor.

Det miljømæssige aspekt af ESG (ofte omtalt som "E") fokuserer på virksomheders indvirkning på miljøet og omfatter en bred vifte af faktorer, herunder klimaændringer, ressourceforbrug, affaldshåndtering og bevarelse af biodiversitet. Formålet med miljømæssig rapportering er ikke kun at skabe transparens omkring virksomheders miljøfodaftryk og -indsatser, men også at fremme mere bæredygtige praksisser ved at identificere områder for forbedring og dokumentere fremskridt over tid.

Denne stigende vægt på miljømæssig rapportering stiller nye krav til revisorer, som spiller en afgørende rolle i at sikre rapporteringens pålidelighed og troværdighed. Revisorerne står over for opgaven at validere og attestere virksomheders ESG-rapporter, hvilket kræver en udvidelse af traditionelle revisionskompetencer til også at omfatte dybdegående kendskab til miljømæssige standarder, målinger og praksisser. Med implementeringen af nye standarder såsom ISSA 5000, som adresserer revision af ikke-finansielle oplysninger, herunder ESG-rapportering, ændres rammerne for revisionsprocessen markant.

I denne redegørelse vil vi dykke ned i, hvordan revisorer kan navigere i dette komplekse og hurtigt udviklende felt. Vi vil udforske, hvordan de kan opnå tilstrækkelig sikkerhed for at kunne afgive erklæringer på ESG-rapportering, med særlig fokus på de miljømæssige aspekter. Dette indebærer at se nærmere på de metoder og teknikker, der anvendes til at indsamle og evaluere data, de udfordringer revisorerne står over for i forbindelse med overgangen fra finansiel til ikke-finansiel revision, og hvilken indflydelse disse ændringer kan have på både revisorerens arbejde og de virksomheder, de reviderer.

¹ Vejledning om frivillig rapportering af ESG-nøgletal er på Virksomhedsguiden

En af de mest markante udfordringer ved overgangen fra finansiel til ikke-finansiel revision er den manglende standardisering inden for ESG-rapportering. Finansiel revision er stærkt reguleret med veldefinerede standarder og procedurer, mens ESG-rapportering, især på miljøområdet, ofte er mere varieret og subjektiv. Revisorer skal derfor udvikle en dyb forståelse for de specifikke ESG-målinger og -standarder, der er relevante for de virksomheder, de reviderer. Dette indebærer også at holde sig opdateret med de nyeste reguleringer og best practices inden for bæredygtighed.

Dataindsamling er en kritisk komponent i miljømæssig ESG-rapportering. Revisorer skal sikre, at de data, der indsamles, er nøjagtige, komplette og pålidelige. Dette kan involvere brug af avancerede teknologier såsom dataanalyseværktøjer, sensorer og miljøovervågningssystemer for at indsamle reeltidsdata om virksomhedens miljøpåvirkning. Desuden skal revisorer være i stand til at vurdere relevansen og væsentligheden af de indsamlede data i forhold til virksomhedens bæredygtighedsmål og -strategier.

Et centralt aspekt ved revision af miljømæssige data er vurderingen af væsentlighedsniveauet. Væsentlighedsniveauet bestemmer, hvilke data og informationer der er kritiske for at give et retvisende billede af virksomhedens miljøpåvirkning. Revisorer skal udvikle kriterier for, hvordan væsentlighedsniveauet fastsættes i en ESG-kontekst, hvilket kan variere betydeligt fra traditionelle finansielle revisionskriterier. Dette indebærer en vurdering af både kvantitative og kvalitative faktorer, herunder virksomhedens branche, geografiske placering, og de specifikke miljømæssige risici og muligheder, virksomheden står over for.

For at sikre en effektiv og troværdig miljømæssig ESG-rapportering er det nødvendigt med kontinuerlig udvikling og forbedring af revisionspraksis. Revisorer skal være proaktive i deres tilgang til ESG-revision, herunder at investere i uddannelse og træning inden for bæredygtighed og ESG-standarder. Derudover bør revisionsfirmaer overveje at etablere specialiserede ESG-teams med ekspertise inden for miljømæssige spørgsmål for at styrke deres revisionskapacitet.

Samlet set er miljømæssig ESG-rapportering et komplekst og dynamisk område, der stiller nye og betydelige krav til revisorer. Ved at udvikle en dybdegående forståelse for miljømæssige standarder, metoder og teknikker kan revisorer spille en afgørende rolle i at sikre troværdigheden af virksomheders ESG-rapporter og dermed bidrage til en mere bæredygtig fremtid. Dette kræver ikke kun teknisk ekspertise, men også en strategisk tilgang til revision, der tager højde for de unikke udfordringer og muligheder, som bæredygtighedsrapportering indebærer.

Problemfelt

ESG er på mange virksomheders dagsorden, og med kravene omkring bæredygtighedsrapportering er det blevet relevant for revisorerne at forholde sig til hvad erklæringsstandarderne lægger op til. På nuværende tidspunkt afgives en påtegning af bæredygtighedsrapporteringen efter ISAE 3000. ISAE 3000 er dog en standard som kan bruges til flere erklæringstyper og er ikke direkte tilrettelagt bæredygtighedsrapportering, hvorfor International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB) er ved at udarbejde en ny erklæringsstandard som skal være direkte rettet mod bæredygtighedsrapportering. Erklæringsstandarder hedder ISSA 5000, og er på nuværende tidspunkt i udkast.

Med udgangspunkt i indledningen er hovedmålet med denne afhandling at undersøge hvordan ISSA 5000 standarden adskiller sig fra ISAE 3000 standarden, samt hvilken indflydelse ISSA 5000 vil have på revisors arbejde i forbindelse med afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapportering. Afhandlingen ønsker at undersøge konkret hvordan ISSA 5000 ændrer revisors handlinger i forbindelse med afgivelse af erklæring, og hvordan ISSA 5000 lægger op til at revisor skal forholde sig til den stigende kvalitative data som ses i bæredygtighedsrapportering kontra finansiell rapportering.

Problemformulering

Hvordan kontrollerer og sikrer revisorer sig rapportering omkring ESG sker på korrekt grundlag og hvilke forskelle vil der komme ved at gå fra finansiell revision til non-financial revision?

Vi vil i denne afhandling undersøge hvordan revisor skal forholde sig til de nye krav om ESG, herunder med fokus på E (environmental). Vi vil undersøge hvordan revisor kan opnå tilstrækkelig overbevisning for at kunne afgive erklæring på ESG-rapporteringen, samt hvilken indvirkning ISSA 5000 vil have på revisors arbejde.

Undersøgelsesspørgsmål:

1. Hvordan identificerer revisorer relevante risici forbundet med miljømæssig rapportering indenfor rammerne af ESG?
Dette spørgsmål fokuserer på revisorens evne til risikovurdering specifikt inden for miljørapportering, hvilket er en kritisk del af at sikre korrekthed i ESG-rapportering.
2. Hvilke metoder anvender revisorer til at indsamle og vurdere beviser for korrektheden af miljømæssige data rapporteret i ESG rapportering?

Undersøger de praktiske metoder og tilgange, revisorer anvender for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som er nødvendigt for at kunne afgive en erklæring om ESG rapporteringens pålidelighed.

3. Hvordan vil implementeringen af ISSA 5000 ændre revisors tilgang til revision af ESG-rapportering, specifikt med fokus på det miljømæssige aspekt?

Fokuserer på de forventede ændringer i revisionsprocessen og -metoder som følge af de nye krav i ISSA 5000, med specielt fokus på miljøaspekter.

4. Hvilken indflydelse har ISSA 5000 på revisors væsentlighedsbetragtning i forbindelse med bæredygtighedsrapportering?

Undersøger hvordan ISSA 5000 adresserer stigningen og udviklingen af interessenters forventninger til rapporteringen, samt hvordan ISSA 5000 forholder sig til defineringen af regnskabsbruger.

Anvende forkortelser og betegnelser

Vi har udarbejdet nedenstående oversigt med forklaringer på de mest anvendte betegnelser og forkortelser:

CSR	Corporate Social Responsibility
CSRD	Corporate Social Responsibility Directive
NFI	Non-financial information
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
ESG	Environmental, Social og Governance
EU	Den Europæiske Union
GHG	Greenhouse Gas Protocol
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Audit and Assurance Standards Board
ISSA	International Standard on Sustainability Assurance
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISA	International Standards on Auditing
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ÅRL	Årsregnskabsloven

Afhandlingens formål

Formålet med denne kandidatafhandling er at foretage en grundig undersøgelse af forskellene mellem den eksisterende standard ISAE 3000 og den nye standard ISSA 5000, der er under høring. Der lægges særlig vægt på, hvordan ISSA 5000 specifikt adresserer bæredygtighedsrapportering, og hvilke udfordringer og muligheder denne nye standard medfører for revisorer. ISSA 5000 repræsenterer et skridt mod en mere struktureret og detaljeret tilgang til bæredygtighedsrapportering, og denne afhandling vil udforske de teoretiske og praktiske implikationer af denne overgang.

I de seneste år er der sket en markant stigning i kravene til virksomheder om at rapportere om deres bæredygtighedsinitiativer. Dette afspejler en bredere global tendens mod øget gennemsigtighed og ansvarlighed i forhold til miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige (ESG) forhold. Den nuværende standard, ISAE 3000, har været anvendt som grundlag for revisorers erklæringer på bæredygtighedsrapportering, men har vist sig at have visse begrænsninger, når det kommer til at håndtere de komplekse og varierede aspekter af ESG-rapportering.

ISSA 5000 er blevet foreslået som en ny standard, der er designet til at tackle disse udfordringer ved at give mere specifikke retningslinjer for bæredygtighedsrapportering. Denne afhandling vil analysere,

hvordan ISSA 5000 søger at forbedre de eksisterende rammer og hvad det betyder for revisorernes arbejde og for kvaliteten og troværdigheden af de erklæringer, de afgiver.

ISSA 5000 er designet til at være mere omfattende og detaljeret i sin tilgang til bæredygtighedsrapportering sammenlignet med ISAE 3000. Denne nye standard indeholder specifikke krav til rapportering om miljømæssige påvirkninger, sociale konsekvenser og ledelsesmæssige praksisser. Der lægges vægt på kvantitative og kvalitative data samt på virksomheders evne til at dokumentere og verificere deres ESG-initiativer.

ISSA 5000 kræver også en højere grad af transparens og sporbarhed i rapporteringen, hvilket forventes at føre til mere pålidelige og sammenlignelige oplysninger for investorer og andre interessenter. Disse krav stiller nye udfordringer til revisorerne, som skal sikre, at de har de nødvendige kompetencer og værktøjer til at vurdere og attestere de komplekse data, der er forbundet med ESG-rapportering.

Afgrænsning

Denne afhandling repræsenterer en dybdegående analyse af revisors behandling af miljømæssige aspekter inden for rammerne af ESG (Environmental, Social, and Governance) rapportering, med et fokuseret og kritisk perspektiv på det miljømæssige aspekt. For at sikre en stringent og velbegrunnet undersøgelse af dette komplekse emneområde, er følgende afgrænsninger nødvendige:

Miljømæssigt fokus: Afhandlingen vil nøje undersøge de særlige udfordringer, risici og krav, der er forbundet med revision af miljømæssig rapportering. Mens både sociale og governance-aspekter er væsentlige i ESG-rapportering, vil disse kun blive behandlet i det omfang, de direkte relaterer sig til eller påvirker den miljømæssige dimension af revisionen.

Revisionskontekst: Undersøgelsen vil primært fokusere på revisors rolle, ansvar og metoder i forhold til miljømæssig rapportering og revisionen heraf. Dette inkluderer en dybdegående analyse af, hvordan revisionsstandarder og -metoder påvirkes af specifikke krav og kompleksiteter vedrørende miljømæssige forhold.

ISSA 5000: Implementeringen af ISSA 5000 vil være en central del af analysen. Fokus vil dog være på de specifikke ændringer fra ISAE 3000, denne standard medfører for revisors tilgang til revision af miljømæssig rapportering, herunder eventuelle nye krav, metoder eller bedste praksis. Analyse af ISSA 5000 vil være dybdegående og kritisk for at identificere mulige udfordringer og løsninger i revisionen af miljømæssige forhold.

Overgangen fra finansiel til non-finansiel revision: Mens overgangen fra finansiel revision til revision af ikke-finansielle oplysninger er et vigtigt og relevant emne, vil denne afhandling primært fokusere på de specifikke udfordringer og ændringer, revisorer står over for, når de reviderer miljømæssig rapportering. Eventuelle berørte aspekter af andre ikke-finansielle områder af ESG-rapportering vil kun blive behandlet i det omfang, de har direkte indflydelse på revisionen af miljømæssige forhold.

Geografisk og sektoriel afgrænsning: På grund af den komplekse og varierede karakter af miljømæssige forhold, vil afhandlingen fokusere på at identificere generelle principper og tilgange, som revisorer kan anvende, uanset den specifikke industri eller geografisk placering. Der vil ikke blive foretaget en detaljeret analyse af sektor- eller landespecifikke forhold, men der vil blive lagt vægt på at identificere universelle udfordringer og løsninger inden for revision af miljømæssige aspekter af ESG-rapportering.

Afhandlingens opbygning og struktur

Kapitel 1

Kapitel 1 indleder afhandlingen med en omfattende introduktion, hvor vi først præsenterer de centrale problemstillinger, som ligger til grund for vores undersøgelser. Denne indledende redegørelse inkluderer en detaljeret gennemgang af problemstillingens natur, formål og den specifikke vinkel, vi har valgt at anlægge i forhold til problemfeltet. Vi skitserer også de undersøgelsesspørgsmål, som er designet til at give en grundig besvarelse af vores overordnede problemformulering. Efterfølgende præsenteres og forklares de anvendte forkortelser, som benyttes gennem hele afhandlingen, hvilket sikrer en klar og konsistent terminologi. Kapitlet afsluttes med en nøje afgrænsning af de områder, som bevidst er udeladt fra undersøgelsen, herunder en begrundelse for disse fravalg, for at tydeliggøre fokus og rækkevidde af vores forskningsarbejde.

Kapitel 2

Kapitel 2 introducerer læseren til vores metodologiske tilgang, hvor vi udførligt præsenterer de deduktive og induktive metoder samt det valgte forskningsdesign, der danner grundlaget for denne afhandling. I dette kapitel beskrives, hvordan de valgte metoder anvendes og operationaliseres i praksis, hvilket inkluderer en detaljeret diskussion af deres respektive anvendelsesområder og metodiske styrker.

Vi undersøger endvidere både kvalitative og kvantitative metoder, og analyserer deres karakteristika og forskelligheder, samt hvordan de indsamlede data fra disse metoder spiller sammen og supplerer hinanden. Dette samspil bidrager til en omfattende og nuanceret besvarelse af vores forskningsspørgsmål gennem metodetriangulering.

Desuden diskuterer vi anvendelsen af forskellige datakilder i afhandlingen, herunder vores rationale for valg af disse kilder og den type empiri, vi har indsamlet. Vi redegør for, hvordan disse kilder vil blive anvendt til at underbygge vores analyse og konklusioner.

I tillæg til ovenstående, præsenterer vi også et interview med en certificeret bæredygtighedsrevisor, hvor vi belyser de aktuelle udfordringer, han står overfor. Dette interview bidrager med værdifulde indsigter og praktiske perspektiver, som beriger vores undersøgelse og understøtter vores metodologiske valg.

Kapitel 3

Kapitel 3 vil vi gennemgå den teoretiske ramme for alle relevante emner, som danner grundlag for forståelsen af vores analyser i kapitel 4 og dets underkapitler. Kapitel 3 fokuserer på at give en baggrundsforståelse for emnet og dets relevans samt indblik i de indledende problemstillinger og udfordringer, som revisorer vil møde.

Først uddybende beskriver vi ESG (Environmental, Social, and Governance) og CSR (Corporate Social Responsibility), herunder deres mange ligheder og få forskelle. Derudover undersøger vi, hvilke målgrupper der er omfattet af ESG og CSR samt de oplysningskrav, der stilles til virksomheder ved regnskabsaflæggelse.

Vi gennemgår også den stigende udvikling og det pres, som omverdenen lægger på virksomheder for at prioritere ESG-rapportering, idet dette snart bliver et lovkrav. Desuden ser vi på presset fra ISSA 5000, som er under høring, og som vi forventer en endelig erklæring om senest sommeren 2025.

Kapitel 3 tager os derfor igennem den teoretiske udvikling fra ISAE 3000 til ISSA 5000, samt hvordan revisorer skal forholde sig til disse standarder og de udfordringer, de medfører. Dernæst gennemgår vi anvendelsen af dobbeltvæsentlighedsanalysen for at identificere de væsentligste punkter, som revisorer skal fokusere på og revidere, set i et helhedsperspektiv ved inddragelse af scope 1, 2 og 3.

Yderligere beskriver kapitel 3, hvordan vi anvender ISAE 3410, som omhandler revision af drivhusgasudledninger, og hvordan vi nu bruger virksomhedens dobbeltvæsentlighedsanalyse og

scope 1, 2 og 3 til at udarbejde en erklæring med høj grad af sikkerhed, idet ISSA 5000 vil tage udgangspunkt i ISAE 3410.

Kapitel 3 går også i dybden med ISSA 5000, herunder dens indhold og implikationer for revisorer. Derudover behandler vi overgangen fra finansielle til ikke-finansielle oplysninger og de udfordringer, som revisorer nu står overfor.

Endelig inddrager kapitel 3 et interview med en certificeret bæredygtighedsrevisor, som forklarer de nuværende udfordringer og de udfordringer, der forventes at opstå i fremtiden. Dette interview bidrager med praktiske indsigter, der understøtter den teoretiske gennemgang og vores metodologiske tilgang.

Kapitel 4

I kapitel 4 foretager vi vores analyser, som bygger vores fire undersøgelsesspørgsmål som præsenteret i kapitel 1.

Kapitel 4.1 gennemgår, hvordan revisor identificerer relevante risici forbundet med miljømæssig rapportering inden for rammerne af ESG.

Kapitel 4.2 gennemgår, hvordan revisor identificerer relevante risici forbundet med miljømæssig rapportering inden for rammerne af ESG.

Kapitel 4.3 gennemgår, hvilke metoder revisor anvender til at indsamle og vurdere beviser for korrektheden af miljømæssige data rapporteret i ESG rapportering.

Kapitel 4.4 gennemgår, hvordan ISSA 5000 adresserer væsentlighed samt stigningen i regnskabsbrugers forventninger til rapporteringen og til sidst hvordan ISSA 5000 definerer hvem regnskabsbrugeren er.

Kapitel 5

I diskussionen inddrages vores teori til at give læseren en bred forståelse, hvor vi vil forsøge at kigge på resultaterne fra forskellige vinkler for at få en nærmere forståelse for hvilke problemstillinger vi står overfor ved at gå fra finansiell revision til ikke-finansiell revision, herunder inden for den nye ISSA 5000 standard som er under høring, samt hvordan vi i fremtiden skal forholde os til den.

Kapitel 6

I kapitel 6 foretager vi en perspektivering hvori vi behandler behovet for pålidelig bæredygtighedsrapportering fra virksomheder. Den fremhæver risikoen for greenwashing og nødvendigheden af kvalificerede revisorer til objektiv vurdering af rapporteringerne. Afhandlingen

påpeger, at ISSA 5000, et nyt udkast, adresserer bæredygtighedsrapportering mere direkte end den eksisterende ISAE 3000, med større fokus på revisorers kontrol af ikke-finansielle data og risikoen for bias.

Kapitel 7

I slutningen af afhandlingen vil vi præsentere vores konklusion, der samler og syntetiserer resultaterne og analyserne foretaget gennem hele arbejdet. Denne konklusion vil være rettet mod at besvare vores oprindelige problemformulering og problemfelt. Vi vil evaluere, hvordan ISSA 5000 adresserer nogle af de aktuelle problemstillinger for revisor i forbindelse med afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapportering.

Vores konklusion vil indeholde en kritisk vurdering af de data og metoder, vi har anvendt, og fremhæve de vigtigste fund, der bidrager til en dybere forståelse af virksomhedernes præstationer og deres overholdelse af de aktuelle krav. Vi vil også diskutere de implikationer, vores resultater har for praksis inden for revision og rapportering samt for fremtidig forskning på området.

Afslutningsvis vil vi identificere eventuelle begrænsninger i vores undersøgelse og komme med anbefalinger til, hvordan virksomheder og revisorer kan forbedre deres praksis i forhold til de konstaterede udfordringer og krav. Dette vil give en helhedsorienteret afslutning på afhandlingen, der ikke kun besvarer de stillede spørgsmål, men også bidrager til en videre diskussion og udvikling inden for feltet.

Kapitel 2 - Metode

Indledning til Metodeafsnittet

Nærværende afsnit omhandler de metodologiske overvejelser, der ligger til grund for vores undersøgelser. Afsnittet gennemgår de valgte metoder og belyser, hvordan disse bidrager til at opfylde vores undersøgelsesspørgsmål. De anvendte metodologiske tilgange er nøje udvalgt for at sikre, at vores forskning er både valid og pålidelig. Dette afsnit præsenterer de metodiske valg og deres relevans i forhold til undersøgelsens overordnede formål

Formål med opgave og målgruppe

Afhandlingens emne er at undersøge hvilken effekt ISSA 5000 vil have på revisors arbejde, og undersøge hvordan denne adskiller sig fra nuværende erklæringsstandarder som anvendes til bæredygtighedsrapportering. Da er blevet sendt i udkast i 2023, og fortsat ligger i udkast, er det et helt nyt område indenfor revisors erklæring på bæredygtighedsrapportering, og der er dermed ikke meget empiri omkring emnet. Samtidig er der endnu ikke kommet praktiske fortolkninger af hvordan erklæringen skal udformes, samt hvordan erklæringen skal forstås. Målgruppen for denne afhandling inkluderer revisorer, reguleringsmyndigheder, akademikere og andre interessenter, der er involveret i ESG-rapportering og bæredygtighedsrevision.

Forskningsdesign / undersøgelsesdesign

Forskningsdesignet for denne afhandling er baseret på en kvalitativ metode med indslag af kvantitative elementer, hvilket betegnes som en metode-triangulering. Dette design er valgt for at opnå en dybdegående forståelse af de komplekse problemstillinger omkring miljømæssig ESG-rapportering og for at kunne triangulere data fra forskellige kilder for at sikre en robust analyse. Kvalitative data indsamles primært gennem semistrukturerede interviews med certificerede bæredygtighedsrevisorer, mens kvantitative data opnås gennem dokumentanalyse af ESG-rapporter og relevante standarder.

Den deduktive og induktive metode

Forbindelsen mellem teori og empiri kan etableres på forskellige måder, afhængigt af om man anvender den deduktive eller induktive metode. Den primære forskel ligger i, at den deduktive metode baserer sig på eksisterende teorier og love for at formulere hypoteser, som efterfølgende be- eller afkræftes gennem analysen.

Ved brug af den induktive metode opnås konklusioner gennem observationer og hændelser, hvorefter det undersøges, om disse fund også gælder under andre omstændigheder.

I denne opgave vil vi anvende begge metoder. Den deduktive tilgang vil involvere en undersøgelse af problemfelter gennem reguleringer, love og standarder, som vil blive analyseret og konkluderet inden for de afgrænsede virksomheder. Den induktive tilgang vil derimod benytte historisk empiri for at besvare, hvordan ændringer har påvirket observationer eller teorier, der er opstået eller udviklet gennem ESG-rapporteringens udvikling.

De anvendte teorier omfatter vedtagne love og anerkendte teorier om CSR og ESG-rapportering. Udviklingen inden for CSR og ESG er særlig interessant at undersøge, især med henblik på, hvor detaljeret statsejede virksomheder rapporterer. Derfor vil opgaven integrere både deduktive og induktive metoder.

Validitet og Reliabilitet

Teksten "Måler vi det, vi tror, vi måler"² refererer ofte til den centrale konceptualisering af validitet inden for forskningsmetodologi. Validitet involverer en kritisk evaluering af, hvorvidt forskningsinstrumenterne faktisk måler det, de er tiltænkt at måle. Dette begreb er afgørende for at etablere en sammenhængende forbindelse mellem forskningsdesignets elementer, herunder problemformulering, valg af metode, operationalisering af forskningsspørgsmål, indsamling af data, dataanalyse, samt de derfra afledte konklusioner.

Reliabilitet, derimod, beskæftiger sig med konsistensen og pålideligheden af de indsamlede data. Det fokuserer på, hvorvidt gentagne målinger under ensartede betingelser ville frembringe de samme resultater. Reliabilitetens omfang inkluderer flere dimensioner, herunder, men ikke begrænset til, den interne konsistens af data, og stabiliteten af måleinstrumentet over tid. I det følgende afsnit vil der være en dybdegående analyse af dataindsamlingens pålidelighed, hvilket er essentielt for at sikre, at de konklusioner, der trækkes i denne afhandling, er objektivt verificerbare og dermed videnskabeligt holdbare.

² Harboe, Thomas: "Metode og projektskrivning - en introduktion"

Dataindsamling

a. Semistrukturerede Interviews

Vi har foretaget et interview med en certificeret bæredygtighedsrevisor som også er statsautoriseret revisor. Vi har valgt at interviewe denne person, da det har været vigtigt at opnå praktisk viden indenfor området, og også vigtigt at forstå hvordan revisor ser på problemstillingerne indenfor området. Vi har benyttet os af metoden med semistruktureret interview, hvor vi på forhånd har udformet spørgsmålene. Intervieweren har haft fri mulighed til at svare på spørgsmålene og vi har ikke begrænset intervieweren på nogle punkter.

Interviewet omhandler revisors synspunkt på hvilke problemstillinger der er ved afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapportering, og hvordan den nye ISSA 5000 kommer til at have indflydelse på dette.

b. Dokumentanalyse

Afhandlingen har primært brugt dokumenter i form af ESG-rapporter, udgivelser fra anerkendte revisionsfirmaer, relevante standarder og andre undersøgelser foretaget af eksperter indenfor området. Afhandlingen omhandler en ny ISSA 5000 standard som fortsat er i udkast. Da standarden fortsat er i udkast, har det ikke været muligt at foretage større undersøgelser hos revisorer i praksis, da der endnu ikke er fastlagt en praksis for hvordan ISSA 5000 skal fortolkes og bruges. Vi har suppleret dokumenter med et interview som har været med til at give et praktisk synspunkt på problemstillingerne.

c. Kvalitativ og kvantitativ

Afhandlingen har primært beskæftiget sig med kvalitative data i form af ESG-rapporter, interviews, udgivelser og standarder indenfor området. Da det er en helt ny standard indenfor området, er der endnu ikke fastlagt en praksis for fortolkningen af standarden, og der er heller ikke et eksempel på hvordan erklæringen kommer til at se ud i praksis.

Kildekritik

Kildekritik er en essentiel del af forskningsprocessen og indebærer en vurdering af datakildernes troværdighed, relevans og aktualitet. I denne afhandling er der lagt vægt på at vælge pålidelige og autoritative kilder, herunder standarder, reguleringsdokumenter og udtalelser fra eksperter på området. Der er også taget højde for bias og andre kildekritiske aspekter, som kan påvirke forskningsresultaterne.

Forskningsbegrænsninger

Der er flere begrænsninger ved denne undersøgelse, som skal overvejes ved fortolkningen af resultaterne:

1. Begrænset Empiri: Da ISSA 5000 stadig er i udkast, er der begrænset empirisk data til rådighed, hvilket kan påvirke undersøgelsens generaliserbarhed.
2. Geografisk og sektoriel Afgrænsning: Afhandlingen fokuserer på generelle principper og udfordringer inden for miljømæssig ESG-rapportering.
3. Metodiske udfordringer: Kombinationen af kvalitative og kvantitative metoder kan medføre udfordringer i forhold til dataanalyse og fortolkning, især når der er tale om kvalitative data, som kræver en analytisk tilgang for at sikre validitet og pålidelighed.

Disse begrænsninger er vigtige at tage i betragtning, da de kan påvirke resultaternes generaliserbarhed og anvendelighed i praksis.

Kapitel 3 - Teoretisk ramme

CSRD til ESG, fra NFRD

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) markerer en betydelig milepæl i EU's bestræbelser på at fremme bæredygtighed og gennemsigtighed inden for den finansielle og ikke-finansielle rapportering. Dette direktiv bygger på fundamentet fra det tidligere Non-Financial Reporting Directive (NFRD) og har til formål at udvide omfanget og forbedre kvaliteten af bæredygtighedsrapportering blandt virksomheder.

Med introduktionen af CSRD er målet at sikre, at virksomheder rapporterer om deres sociale og miljømæssige påvirkninger med samme præcision som finansielle oplysninger, som dermed understøtter EU's bredere agenda for bæredygtig vækst og investering samt imødekommer samfundets stigende interesse for dette område.

Omfattede virksomheder

CSRD's anvendelsesområde er betydeligt udvidet i forhold til NFRD og omfatter nu alle store virksomheder og børsnoterede virksomheder i EU. Dette inkluderer store virksomheder af offentlig interesse, såsom banker og forsikringsselskaber, med mere end 500 ansatte. På et senere tidspunkt vil direktivet også finde anvendelse på visse små og mellemstore virksomheder (SMV'er), hvilket markant øger antallet af virksomheder, der skal rapportere om deres bæredygtighedspraksis. Tidslinjen for hvornår virksomheder skal rapportere er³:

- I 2025 skal virksomheder i EU med mere end 500 ansatte (virksomheder, der i dag er omfattet af NFRD) indberette for regnskabsåret 2024.
- I 2026 skal store virksomheder, der opfylder to af tre krav: mere end 250 ansatte, 40 mio. EUR i omsætning og 20 mio. EUR i aktier, indberette for regnskabsåret 2025 – svarende til virksomheder i regnskabsklasse C (stor) jf. Årsregnskabsloven.
- I 2027 skal børsnoterede SMV'er indberette for regnskabsåret 2026 (dispensation til 2028 er mulig).

³ Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering: Vi giver dig indsigt i EU's Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), og hvad der forventes af din virksomhed

- I 2029 skal ikke europæiske selskaber med en nettoomsætning på over 150 mio. EUR i EU og med mindst ét datterselskab eller én filial i EU, indberette for regnskabsåret 2028.

Oplysningskrav for omfattede ESG-virksomheder (CSRD)

Til trods for at ikke alle virksomheder er direkte underlagt de specificerede krav og tidsfrister, har de indførte regulativer potentialet til at inkludere hele værdikæden inden for en virksomhed, inklusiv mindre virksomheder, som ellers ikke skulle rapportere ESG. Det er forventeligt, at der vil ske en gradvis forøgelse af kravene vedrørende kapaciteten til at indsamle og fremlægge data om miljømæssige, sociale og governance (ESG) faktorer til de større virksomheders bedømmelse. Dette forventes i takt med at samfundets interesse også stiger indenfor bæredygtighedsområdet.

For at opfylde rapporteringsforpligtelserne ifølge CSRD, er det essentielt at efterleve de oplysningskrav og datapunkter fastsat i de Europæiske Standarder for Bæredygtighedsrapportering (ESRS). Disse standarder blev publiceret i juli 2023, og fastsætter en ramme, der er anvendelig for alle virksomheder, der er reguleret under CSRD. ESRS repræsenterer European Sustainability Reporting Standards.

5 fundamentale krav til rapporteringen:

1. Miljømæssige: Dette inkluderer resultater forbundet med klimaforandringer, den cirkulære økonomi, og forurening, samt udvidet transparens vedrørende tiltag for tab af biodiversitet og reduktion i forbruget af ressourcer og vand.
2. Sociale: Dette omfatter behandlingen af ansatte gennem hele værdikæden, samt sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen.
3. Ledelsesmæssige: Dette dækker over politikker for virksomhedsadfærd, herunder forebyggelse af korruption og bestikkelse, håndtering af leverandørrelationer, lobbyisme, og betalingspraksisser.
4. Gennem anvendelsen af "dobbelt materialitets"-konceptet (dobbelt væsentlighedsanalyse), er det nødvendigt at inkludere både interne virkninger (organisationens resultater og position) og eksterne virkninger (påvirkninger på lokalsamfundet og miljøet).
5. Der er hertil revisors opgave, samt den bæredygtighedsgodkendte revisor opgave at give en uafhængig erklæring på de rapporterede data, som er gennemgået af revisor til sikring af kvaliteten, pålideligheden, og autenticiteten.

12 standarder til ESRS (ESG) - 5 standarder vedrørende miljø

ESRS omfatter i alt 12 standarder, heraf 5 som vedrører miljøet. De to første standarder er tværgående, og alle virksomheder omfattet af CSRD skal følge disse standarder. Rapporteringen af de resterende 10 emnespecifikke standarder afhænger af, hvad virksomheden har vurderet som væsentligt.

Standarder for vedrørende miljøet omfatter:

ESRS E1: Klimaændringer

Klimaændringer omfatter bl.a. rapportering om din virksomheds:

- samlede CO₂e-udledning i scope 1, 2 og 3
- energiforbrug
- tilpasning ift. klimaændringer mv.

ESRS E2: Forurening

Forurening omfatter bl.a. rapportering om din virksomheds:

- forurening af luft, vand og jord
- brug af kemiske stoffer.

ESRS E3: Vand- og haveressourcer

Vand- og haveressourcer omfatter bl.a. rapportering om din virksomheds:

- vandforbrug
- udnyttelse af haveressourcer
- spildevandsudledning.

ESRS E4: Biodiversitet og økosystemer

Biodiversitet og økosystemer omfatter bl.a. rapportering om din virksomheds:

- indvirkning på biodiversitet
- ændringer i arealanvendelse
- arbejde med at fremme dyre- og planteliv mv.

ESRS E5: Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi

Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi omfatter bl.a. rapportering om din virksomheds:

- ressourceforbrug,
- produkters holdbarhed (fx design af produkter med henblik på holdbarhed og mulighed for at reparere, afmontere eller genbruge dem)

- affald (fx biomasse, metaller, andre mineraler, plastic, tekstiler samt kritiske og sjældne råstoffer).

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) stiller nye og omfattende krav til virksomhedernes rapportering om bæredygtighed. Disse krav markerer en betydelig udvidelse af de eksisterende regler for ikke-finansiell rapportering i EU. I det følgende vil vi udforske de vigtigste aspekter af CSRD, som vil give en indsigt i de regnskabsmæssige krav der foreligger for CSRD.

CSRD introducerer en række nye oplysningskrav, som har til formål at øge gennemsigtigheden omkring virksomheders påvirkninger på miljøet og samfundet samt at fremme bæredygtig vækst.

Oplysningskrav

Oplysninger om materielle nøgleressourcer: Virksomheder skal rapportere om anvendelsen af materielle nøgleressourcer, herunder hvordan de forvalter disse ressourcer effektivt og bæredygtigt. Dette indebærer oplysninger om ressourceforbrug, genanvendelse, og hvordan ressourceeffektivitet bidrager til virksomhedens overordnede bæredygtighedsstrategi.

Oplysninger om datterselskaber og filialer i 3. lande: CSRD kræver, at virksomheder udleverer detaljerede oplysninger om deres datterselskaber og filialer uden for EU, især hvordan disse enheder håndterer bæredygtighedsrisici og -muligheder. Det inkluderer rapportering om lokale bæredygtighedstiltag og deres overensstemmelse med moder virksomhedens politikker og mål.

Ledelsesberetning

Virksomhedens ledelsesberetning i regnskabet, skal indeholde en række områder:

Beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel:

Her skal virksomhederne klart definere deres forretningsmodel og forklare, hvordan bæredygtighed er integreret heri. Det omfatter en beskrivelse af produkter, markeder, og hvordan virksomheden skaber værdi på en bæredygtig måde.

Bæredygtighedstiltag, målsætninger og opfølgninger:

Rapportering om specifikke bæredygtighedsinitiativer, satte mål og status på opnåelse af disse. Dette skal dække både kort- og langsigtede mål samt forklare, hvordan disse tiltag bidrager til den overordnede bæredygtighedsstrategi.

Bestyrelsens og ledelsens rolle i forhold til ESG-emner:

Det er afgørende at beskrive, hvordan ledelsen og bestyrelsen involverer sig i og styrer ESG-relaterede spørgsmål. Dette omfatter beskrivelser af ansvarsfordeling, beslutningsprocesser og hvordan ESG-integration overvåges og vurderes.

Politikker for bæredygtighedsforhold: En detaljeret gennemgang af virksomhedens politikker relateret til bæredygtighed, herunder principper og retningslinjer for miljømæssig, social og governance-praksis.

Incitamentsordninger til virksomhedens ledelse forbundet med bæredygtighedsforhold: Forklar hvordan incitamentsstrukturer er designet til at fremme bæredygtig adfærd blandt ledere, inklusive specifikke KPI'er og målsætninger for bæredygtighed, der indgår i belønningspakker.

Indikatorer, som er relevante for ovenstående oplysninger: Identificer og beskriv de nøgleindikatorer (KPI'er), der anvendes til at måle fremskridt og effektivitet af bæredygtighedsinitiativer og politikker.

Virksomhedens væsentligste påvirkninger, risici og muligheder i forhold til bæredygtighedsaspekter ud fra dobbelt væsentlighed: Det indebærer en analyse af, hvordan virksomhedens aktiviteter påvirker miljø og samfund (udenforstående væsentlighed) og omvendt, hvordan miljø- og samfundsforhold påvirker virksomheden (indenforstående væsentlighed), herunder en vurdering af væsentlige risici og muligheder.

Skal dække virksomhedens aktiviteter men også værdikæde op- og ned: CSRD forlanger, at virksomheder ikke kun fokuserer på deres egne direkte aktiviteter men også ser på bæredygtighedsaspekter langs hele værdikæden, fra råvareindkøb til produktets endelige afskaffelse.

ISAE 3000 vs ISSA 5000

ISAE 3000 og den nye ISSA 5000 som er under høring, repræsenterer to væsentlige rammeværker inden for revisionsbranchen, med fokus på henholdsvis erklæringsopgaver, der ikke er relateret til historiske finansielle oplysninger såsom i ISAE 3000, og erklæringsopgaver specifikt relateret til bæredygtigheds- og ikke-finansielle rapporter (ISAE 5000).

I en komparativ tilgang af disse to standarder vil vi fokusere på deres anvendelsesområder, formål, og de primære forskelle i tilgang til revisionen af ikke-finansielle oplysninger.

For at foretage en mere dybdegående redegørelse af ISAE 3000 og den nye ISSA 5000 med særligt fokus på det miljømæssige aspekt, er det vigtigt at undersøge, hvordan disse standarder tilgår spørgsmålet

om miljømæssig bæredygtighed og rapportering, samt deres potentielle indflydelse på revisorers arbejde og virksomheders rapporteringspraksis.

ISAE 3000: Bred Anvendelse med miljømæssigt perspektiv

Selvom ISAE 3000 ikke er udformet med en eksklusiv fokus på miljømæssige spørgsmål, giver den en ramme, som kan anvendes på miljømæssig rapportering inden for rammerne af en bredere ESG-rapportering. Standarden kræver, at revisorer anvender en tilgang, der sikrer, at miljømæssige oplysninger præsenteres retvisende og er i overensstemmelse med relevante rammeværker eller standarder. Dette inkluderer vurdering af, hvordan virksomheder identificerer, kvantificerer og rapporterer deres miljømæssige fodaftryk og indsats.

Udfordringer ved anvendelse på miljørapportering:

En af de primære udfordringer ved anvendelsen af ISAE 3000 på miljørapportering er dens brede anvendelsesområde, som kan gøre det vanskeligt at navigere i de specifikke krav og udfordringer, der er forbundet med miljømæssig bæredygtighed. Desuden kan den generelle natur af standarden føre til variation i tilgangen til revision af miljømæssige oplysninger, hvilket kan påvirke sammenligneligheden og pålideligheden af rapporterede data.

ISSA 5000: Fokuseret tilgang til miljømæssig rapportering

ISAE 5000, som er udviklet med et specifikt fokus på bæredygtighedsrapportering, inkluderer detaljerede retningslinjer for revision af miljømæssige oplysninger. Dette fokuserede perspektiv er designet til at adressere udfordringerne ved at rapportere og validere miljømæssige data, såsom måling af vandforbrug, affaldshåndtering, og bevaring af biodiversitet. Ved at tilbyde en mere detaljeret vejledning, hjælper ISAE 5000 revisorer med at navigere i de komplekse aspekter af miljømæssig rapportering.

Forbedring af pålidelighed og sammenlignelighed:

Ved at implementere ISAE 5000 kan revisorer forvente at forbedre pålideligheden og sammenligneligheden af miljømæssige rapporter. Standarden lægger vægt på nødvendigheden af at anvende konsekvente metoder til måling og rapportering af miljømæssige indikatorer, hvilket er afgørende for at kunne sammenligne data over tid og mellem forskellige virksomheder. Dette er særligt vigtigt i lyset af stigende krav fra investorer, regulatorer og andre interessenter om transparent og troværdig miljømæssig rapportering.

Konklusioner og Implikationer for revisorer og virksomheder:

Sammenligningen af ISAE 3000 og ISAE 5000 med hensyn til det miljømæssige aspekt fremhæver en vigtig udvikling i retning af mere fokuserede og detaljerede standarder for revision af bæredygtighedsrapportering. Mens ISAE 3000 tilbyder en fleksibel ramme, dog med begrænset grad af sikkerhed.

Resumé af ISSA 5000⁴, som er i udkast og hvad den ligger op til

Udkast til den foreslåede internationale standard for bæredygtighedsforsikring (ISSA) 5000 fastsætter en ramme for praktikere, der foretager bæredygtighedsforsikringsopgaver. Det omhandler både rimelig og begrænset erklæringsopgaver, detaljerer krav til etisk opførsel, kvalitetsstyring, accept af opgaver, planlægning, indsamling af beviser og rapportering.

- Kvalitetsstyring og etiske krav: Fremhæver behovet for, at revisorer og praktikere overholder de etiske standarder, herunder uafhængighed, og anvender en tilgang til kvalitetsstyring, der er skræddersyet til arten og omstændighederne ved bæredygtighedsforsikringsopgaven. Samtidig er det også et krav at revisoren og praktikerer er underlagt systematisk kvalitetskontrol løbende⁵.
- Accept og fortsættelse af opgaven: Revisorer eller øvrige som skal arbejde med denne erklæring kræves at vurdere, om forudsætningerne for en erklæringsopgave er til stede, herunder om rammen for rapporteringen er passende, og tilgængeligheden af tilstrækkeligt relevante beviser⁶.
- Planlægning og udførelse af opgaven: Standarden detaljerer nødvendigheden af grundig planlægning for at adressere målene for opgaven, egenskaberne ved emnet og rapporteringsansvaret. Det pålægger indsamling af tilstrækkeligt relevante beviser for at danne et grundlag for konklusionen, hvilket fremhæver behovet for en grundig vurdering af bevisernes pålidelighed og relevans⁷.
- Brug af eksperters arbejde: Udkastet anerkender, at revisorer kan have brug for at benytte sig af arbejde fra eksterne eksperter på områder, der kræver specialiseret viden, og skitserer

⁴ UNDERSTANDING INTERNATIONAL STANDARD ON SUSTAINABILITY ASSURANCE 5000

⁵ ISSA 5000, Par. 29

⁶ ISSA 5000, Par. 25

⁷ ISSA 5000, Par. 88

ansvarsområderne ved vurdering af sådanne eksperters arbejde⁸.

- Overvejelser for forskellige typer opgaver: Den skelner mellem revisionserklæring og review erklæringsopgaver, der specificerer dybden af indsamling og evaluering af beviser, der kræves for hver type. For erklæringer med høj grad af sikkerhed, herunder revisionserklæring, kræves en mere dybdegående undersøgelse og generelt større krav til dokumentationen sammenlignet med erklæringer med begrænset grad af sikkerhed.
- Rapportering: Kravene til revisorerklæringen er artikulere og understreger behovet for at kommunikere klart til ledelsen hvordan omfanget af opgaven er, de kriterier bæredygtighedsinformation er blevet evalueret under, og det niveau af sikkerhed der leveres af revisor.
- Professionel skepsis og dømmekraft: Gennem hele udkastet er der lagt stor vægt på nødvendigheden af, at revisor anvender professionel skepsis og dømmekraft, især ved vurdering af egnetheden af de kriterier, der anvendes til at forberede bæredygtighedsinformation, og ved vurdering af de beviser og dokumentation, der indsamles i forbindelse med erklæringen.

Dette udkast er et skridt i standardiseringen af praksis for revisor indenfor bæredygtighed, med henblik på at øge troværdigheden og pålideligheden af bæredygtighedsrapporteringen på tværs af forskellige lande og sektorer. Det afspejler en voksende anerkendelse af betydningen af bæredygtighedsinformation, samt en stigende forventning fra interessenter på korrektheden af rapporteringen.

Hvilke konkrete ændringer ser vi så fra ISAE 3000 til ISSA 5000?

ISSA 5000 repræsenterer et vigtigt skridt fremad i forhold til ISAE 3000, specifikt inden for området for bæredygtighedsrapportering og erklæring herpå. Her er nogle af de væsentligste nye punkter og tiltag, som ISSA 5000 introducerer:

1. Omfattende anvendelighed: ISSA 5000 er designet som en omfattende, selvstændig standard, der er egnet til alle typer af erklæringsopgaver på bæredygtighedsområdet, specifikt afgivelse af revisionserklæring eller reviewerklæring. Den gælder for bæredygtighedsinformation

⁸ ISSA 5000, Par. 49

rapporteret på tværs af ethvert bæredygtighedsemne og fungerer under flere rammer, herunder de nyligt udgivne IFRS Bæredygtighedsoplysningsstandarder S1 og S2. Den er profession-agnostisk, hvilket betyder, at den kan anvendes af både professionelle revisorer og andre fagfolk, der udfører erklæringer på bæredygtighedsrapporteringen⁹.

2. Grundlag for begrænset og høj grad af sikkerhed: Standarden er velegnet til erklæringer med høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed, hvilket understreger dens fleksibilitet og anvendelighed i forskellige sammenhænge¹⁰.
3. Principbaseret tilgang: ISSA 5000 er baseret på principper eller resultater snarere end procedurer eller trin, hvilket tillader revisor at anvende sit professionelle skøn i planlægningen og udførelsen af erklæringsopgaven. Denne tilgang understøtter standardens skalérbarhed og omfattende karakter ved at begrænse mulige undtagelser fra de principper, der gælder, og demonstrere, hvordan et krav gælder for alle enheder uanset f.eks. type af enhed, industri eller sektor¹¹.
4. Væsentlighed: Standarden har fundet en balance med hensyn til, hvordan væsentlighed adresseres, og anvender dens tilgang til bæredygtighedsrapporteringens erklæring. Der er en to-delt tilgang, hvor udøveren skal 'overveje' væsentlighed for kvalitative oplysninger og væsentlighed for kvantitative oplysninger¹².
5. Besvigelser: Standarden adresserer emnet besvigelser og inkluderer vejledninger og eksempler specifikt til erklæringerne. For at forbedre dette anbefales det, at standarden identificerer risikoen for ledelsens omgåelse af kontroller som en besvigelsesrisiko, der er til stede i alle enheder¹³.
6. Fremadskuende information: Det er vigtigt, at den foreslåede standard adresserer fremadskuende information, da mange forsikringsopgaver sandsynligvis vil omfatte information af denne art, og erklæring på fremadskuende information kan præsentere betydelige udfordringer for revisor ved evalueringen af dette¹⁴.

⁹ ISSA 5000, Par. 2

¹⁰ ISSA 5000, Par. 7

¹¹ IAASB

¹² Sustainability assurance – Proposed standard

¹³ Sustainability assurance – Proposed standard

¹⁴ Sustainability assurance – Proposed standard

ISSA 5000 sigter mod at forbedre tilliden til og pålideligheden af bæredygtighedsrapportering, hvilket er en vigtig faktor for investorer, reguleringsmyndigheder og andre interessenter. Ved at adressere disse områder på en måde, der er mere specifik og detaljeret end ISAE 3000, lægger ISSA 5000 grunden til en mere robust og gennemsigtig proces for bæredygtighedsforsikring.

Dobbeltvæsentlighedsanalyse

Dobbeltvæsentlighedsanalyse¹⁵ er et koncept inden for bæredygtighedsrapportering¹⁶ og virksomhedernes sociale ansvar, der hjælper organisationer med at identificere og prioritere de mest relevante emner at rapportere om. Analysen kombinerer to væsentlighedsaspekter:

- Finansiell væsentlighed: Dette perspektiv fokuserer på, hvilke bæredygtighedsemner der har en væsentlig indflydelse på virksomhedens økonomiske præstation og langsigtede værdi. Det handler om, hvordan miljømæssige, sociale og governance-relaterede (ESG) faktorer påvirker virksomhedens indtægter, omkostninger, aktiekurs, risikoprofil og overordnede finansielle sundhed.
- Impact væsentlighed: Dette perspektiv vurderer, hvilke emner der har den største indflydelse på miljøet og samfundet, uafhængigt af deres finansielle konsekvenser for virksomheden. Det handler om, hvordan virksomhedens aktiviteter påvirker forskellige interessenter, herunder lokalsamfund, medarbejdere, kunder, leverandører og planeten som helhed.

Ved at kombinere disse to perspektiver får virksomhederne et mere holistisk billede af, hvilke bæredygtighedsemner der er vigtigst at tage fat på og rapportere om. Dette hjælper med at sikre, at rapporteringen er både relevant for interessenterne og strategisk vigtig for virksomhedens langsigtede succes.

Dobbeltvæsentlighedsanalyse er især blevet fremhævet i forbindelse med EU's direktiv om bæredygtighedsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD), som stiller krav til større virksomheder om at inkludere både finansiell og impact væsentlighed i deres bæredygtighedsrapportering. Dobbeltvæsentlighedsanalyse og de tre scopes (Scope 1, Scope 2 og

¹⁵ Sådan laver du en dobbelt væsentlighedsvurdering

¹⁶ Revisionsudvalgets rolle inden for tilsyn med ESG [PWC indlæg]. (s.d.). PWC

Scope 3) er centrale elementer inden for miljømæssig rapportering, især når det gælder ISSA 5000 standarden, som er en vejledning til bæredygtighedsrapportering.

Scope 1, Scope 2 og Scope 3

Scope 1

Dette er direkte emissioner fra virksomhedens egne aktiviteter og kontrollerede kilder, såsom brændstof forbrændt i egne køretøjer eller udledning fra egne fabrikker.

Eksempel: En virksomhed, der ejer en flåde af biler, vil rapportere CO₂-udledningen fra forbrændingen af brændstof i disse biler under Scope 1.

Scope 2

Dette er indirekte emissioner fra produktionen af den elektricitet, varme og køling, som virksomheden forbruger.

Eksempel: Hvis en virksomhed bruger elektricitet fra nettet, vil de rapportere de emissioner, der er forbundet med produktionen af denne elektricitet under Scope 2.

Scope 3

Dette er andre indirekte emissioner, der sker i hele værdikæden, både op- og ned. Dette inkluderer emissioner fra leverandører, transport, affaldshåndtering og brug af solgte produkter.

Eksempel: Emissioner fra produktion af materialer, som en virksomhed køber, eller emissioner fra kundernes brug af virksomhedens produkter.

Dobbeltvæsentlighedsanalyse og emission (scope 1, 2 og 3)

Dobbeltvæsentlighedsanalyse integrerer både finansiell og impact væsentlighed, hvilket betyder, at virksomheder skal overveje både deres direkte og indirekte miljømæssige påvirkninger samt hvordan disse påvirker deres økonomiske præstation. Dette er særligt relevant, når man rapporterer på Scope 1, 2 og 3 på emissioner (miljø).

1. Finansiell væsentlighed:

Virksomheder skal identificere, hvordan emissioner (Scope 1, 2 og 3) påvirker deres økonomiske risiko og muligheder.

Eksempel: Stigende reguleringer på CO₂-udledning kan medføre højere omkostninger (økonomisk væsentlighed), eller investering i vedvarende energi kan reducere omkostninger på sigt.

2. Impact væsentlighed:

Virksomheder skal vurdere, hvordan deres emissioner påvirker miljøet og samfundet.

Eksempel: En virksomhed med høje Scope 3 emissioner fra leverandørkæden kan have en betydelig miljømæssig impact (impact væsentlighed), og bør derfor fokusere på at forbedre bæredygtigheden i deres forsyningskæde.

ISSA 5000 standarden hjælper virksomheder med at strukturere deres bæredygtighedsrapportering og inkludere relevante miljømæssige aspekter. Ved at anvende dobbeltvæsentlighedsanalyse kan virksomhederne identificere, hvilke Scope 1, 2 og 3 emissioner der er mest relevante at rapportere om, både ud fra et økonomisk og et miljømæssigt perspektiv.

En dobbeltvæsentlighedsanalyse¹⁷ inden for miljømæssige, sociale og governance (ESG) aspekter er et værktøj, som virksomheder bruger til at identificere og prioritere de ESG-emner, der er mest relevante både for deres forretningsoperationer og for deres interessenter. Denne analyse er central for virksomhedernes arbejde med bæredygtighed og ansvarlighed, idet den hjælper dem med at forstå, hvilke områder der kræver særlig opmærksomhed, og hvordan disse områder påvirker både virksomheden og dens omverden.

Dobbeltvæsentlighedsanalysen går ud på at vurdere både virksomhedens indflydelse på miljøet og samfundet samt de eksterne ESG-faktorer indflydelse på virksomheden. Det handler altså om en dobbelt afvejning:

1. Udvendig indflydelse: Hvordan virksomhedens drift og strategier påvirker miljøet og samfundet. Dette omfatter bl.a. virksomhedens miljømæssige fodaftryk, dens arbejdsforhold og dens rolle i samfundet.
2. Indvendig påvirkning: Hvordan eksterne ESG-forhold, som klimaændringer, demografiske skift eller nye lovgivninger, potentielt kan påvirke virksomhedens operationer, økonomi og omdømme.

Identificerede virksomhedens IRO

En væsentlighedsvurdering indebærer grundlæggende at identificere en virksomheds bæredygtighedsrelaterede påvirkninger, risici og muligheder, også kendt som IRO (impacts, risks, and opportunities). Denne vurdering danner et centralt element i virksomhedens strategiske planlægning og risikostyring.

¹⁷ Sådan laver du en dobbelt væsentlighedsvurdering.

Ved en fuld identifikation af virksomhedens væsentlige IRO'er sikrer man en omfattende analyse af de to perspektiver, som væsentlighedsvurderingen bygger på. Først afdækker man virksomhedens påvirkning på det eksterne miljø og samfundet, hvilket adresserer indvirkningsvæsentligheden. Derudover kortlægges virksomhedens interne risici og muligheder, der definerer det finansielle perspektiv og udgør den finansielle væsentlighed.

I henhold til CSRD-regulativet (Corporate Sustainability Reporting Directive) er det påkrævet, at virksomheder omfattet af denne lovgivning identificerer deres væsentlige bæredygtighedsrelaterede IRO'er. For hver identificeret IRO skal virksomheden dernæst finde den relevante emnespecifikke standard inden for ESRS (European Sustainability Reporting Standards), som præcist angiver, hvilke detaljer virksomheden skal inkludere i sin rapportering. Dette sikrer, at rapporteringen bliver systematisk, gennemsigtig og præcis, og dermed kan opfylde både regulatoriske og interessenters krav til bæredygtighedsrapportering.

IRO og værdikæden

Det er essentielt, at hele virksomhedens værdikæde analyseres i forbindelse med identificeringen af bæredygtighedsrelaterede påvirkninger, risici og muligheder (IRO'er). Dette omfatter ikke kun virksomhedens egne aktiviteter, men også hele interessentnetværket i værdikæden, lige fra leverandører (upstream) til aftagere (downstream). Før identificeringen af IRO'er påbegyndes, er det kritisk at have kortlagt denne værdikæde, så en omfattende og nuanceret analyse kan gennemføres.

Denne analyse bør udelukkende fokusere på de aktiviteter, der er direkte forbundet med virksomhedens egen drift samt de processer, der ligger før og efter produktion og distribution. Dette betyder, at der ikke nødvendigvis skal tages stilling til leverandørrelationer, som ikke har en direkte indflydelse på eller er tæt knyttet til de specifikke processer i skabelsen og distributionen af virksomhedens produkter eller tjenester.

Overgangen

Overgangen til revision af ikke-finansielle oplysninger, herunder især klima- og miljørelaterede data som drivhusgasudledninger, introducerer yderligere kompleksitet for revisorer, når det drejer sig om vurdering af scope 1, 2 og 3 for emissioner og vurdering af dobbeltvæsentlighedsanalysen som kunden udarbejder.

Der vil i nærværende afsnit blive gennemgået de udfordringer revisor vil opleve ved at gå fra finansielle oplysninger til NFI inden for området miljø, og hvordan ved at anskue til ISAE 3410¹⁸ kan hjælpe revisor.

¹⁸ ISAE 3410

Afsnittet vil i første omgang gennemgå de udfordringer som revisor (bæredygtighedsrevisor) har på nuværende stund i forbindelse med at skulle foretage ESG-rapportering, da der intet praktisk foreligger på området, hvor vi har forhørt os hos statsautoriseret revisor, som også er godkendt bæredygtighedsrevisor, og de udfordringer han forventer at komme når den endelige ISSA 5000 standard udkommer. Herefter vil afsnittet gennemgå de udfordringer som er fundet, og herefter se til hvordan disse tackles ved brug af ISAE 3410, og hvordan dette sammenkobles med den dobbeltvæsentlighedsanalyse som kunden udarbejder, og som revisor skal arbejde ud efter.

Udfordringer

I henhold til vores interview med en godkendt bæredygtighedsrevisor fremhævede han flere af de udfordringer, der opstår ved overgangen fra finansielle oplysninger til ikke-finansielle oplysninger (NFI), samt hvordan vi skal forholde os til kundernes dobbeltvæsentlighedsanalyse. De indledende udfordringer, som i øjeblikket opleves, inkluderer for ISSA 5000:

1. Manglende standardisering: Ikke-finansielle oplysninger kan variere markant fra virksomhed til virksomhed, hvilket komplicerer anvendelsen af en ensartet revisionsproces. Den manglende standardisering er særligt problematisk ved revisorernes gennemgang af de enkelte virksomheders dobbeltvæsentlighed for at sikre, at de rapporterede mål er væsentlige. Denne væsentlighed varierer betydeligt mellem virksomheder.
2. Komplexitet i måling og rapportering: NFI omfatter blandt andet tal om miljøpåvirkning, sociale faktorer og governance (ESG). Vi fokuserer her på udfordringerne ved den miljømæssige dimension, som ofte er mere komplekse at måle præcist i forhold til finansielle data. Disse udfordringer opstår blandt andet på grund af:
 - Den varierende natur af miljømæssige indikatorer.
 - Forskellige metoder og tilgange til måling af miljøpåvirkning.
 - Utilstrækkelige og inkonsekvente målingsstandarder på tværs af forskellige sektorer.
3. Datakvalitet og -pålidelighed: Dataindsamling og -håndtering for NFI er ofte mindre struktureret end for finansielle oplysninger. Dette kan påvirke datas pålidelighed og troværdighed. Udfordringerne inkluderer:
 - Inkonsekvente datakilder og metoder.
 - Utilstrækkelig validering og verifikation af data.

- Manglende integration af NFI i virksomhedens overordnede datastyringssystemer.
4. Manglende kompetencer: Traditionelt set har revisorer været uddannet inden for finansiel revision. Derfor er der behov for yderligere uddannelse og kompetenceudvikling inden for revision af NFI. Vores interview med den certificerede bæredygtighedsrevisor afslørede, at der i starten af implementeringen af ESG-erklæringer vil være et stort behov for bistand fra ESG-eksperter, da området er relativt nyt. Dette kræver:
- Specialiseret træning i bæredygtighed og ESG-rapportering.
 - Udvikling af nye revisionsmetoder og værktøjer, der kan håndtere de komplekse aspekter af NFI.
 - Samarbejde mellem finansielle og ESG-eksperter for at sikre en holistisk tilgang til revisionen.

Sammenfattende viser vores interview, at selvom overgangen til NFI udgør en række betydelige udfordringer, er det essentielt for virksomheder at tilpasse sig disse krav for at opfylde de voksende forventninger fra interessenter om gennemsigtighed og ansvarlighed. Revisorerne står over for en læringskurve, hvor de skal erhverve nye færdigheder og viden for effektivt at kunne revidere og verificere NFI, hvilket vil være afgørende for at kunne levere pålidelige og troværdige rapporter om virksomheders bæredygtighedspræstationer.

Brug af dobbeltvæsentlighedsanalyse ud fra ISAE 3410

ISSA 5000 som ligger til høring og ISAE 3410 som allerede anvendes til revision af drivhusgasser, kommer med en række eksempler på revision af NFI, hvor revisor allerede nu ser til den udarbejdede dobbeltvæsentlighedsanalyse af kunden og skal forholde sig kritisk til de kriterier som kunden finder væsentlige, samt udfordre kunden på det.

Ser vi til ISAE 3410 som specifikt fokuserer på revision af drivhusgasudledninger, er denne en allerede vedtaget standard som anvendes, som er hvad vi i nærværende stund kommer tættest på revision af NFI med høj grad af sikkerhed, og har fokus på scope 1 og 2.

ISAE 3410 giver metodologisk vejledning til at sikre nøjagtighed og pålidelighed af miljødata. ISAE 3410 er derfor jf. diverse samtaler med statsautoriserede revisorer og bæredygtighedsrevisorer et fornuftigt pejlemærke af hvor ISSA 5000 ender i ft. brug af dobbeltvæsentlighedsanalysen i fremtiden.

For en revision med høj grad af sikkerhed i henhold til ISAE 3410, kræves der flere specifikke revisionshandlinger. Disse handlinger har til formål at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation og at indsamle tilstrækkelig dokumentation til at støtte revisorens konklusion.

Nedenfor er kort præsenteret de vigtigste specifikke revisionshandlinger, der kræves ved ISAE 3410:

Forståelse af virksomheden og dens miljø

1. Forespørgsler: Forespørge sig med de personer i virksomheden, der har relevant information for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl.
2. Analytiske procedurer: Bruge analytiske teknikker til at identificere usædvanlige udsving eller sammenhænge.
3. Observation og inspektion: Fysisk inspicere processer, dokumentation og miljøet for at indsamle beviser.

Forståelse af interne kontroller

1. Kontrolmiljø: Evaluere virksomhedens kontrolmiljø, herunder dets struktur og funktion.
2. Informationssystemer: Forstå virksomhedens informationssystemer relateret til emissionsrapportering og kontrolaktiviteter.
3. Risikovurderingsproces: Undersøge, hvordan virksomheden vurderer og styrer risici relateret til emissioner.

Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation

1. På GHG-rapportniveau: Vurdere risici på et bredt niveau, der dækker hele drivhusgas (GHG)-rapporten.
2. På oplysningsniveau: Vurdere risici for specifikke typer af emissioner og oplysninger.

Udvikling og implementering af respons på risici

1. Overordnede respons: Udvikle overordnede respons for at håndtere vurderede risici for væsentlig fejlinformation på GHG-rapportniveau.
2. Yderligere procedurer: Designe og udføre detaljerede procedurer, der reagerer på de vurderede risici. Disse procedurer varierer afhængigt af, om opgaven sigter mod begrænset eller rimelig sikkerhed. For rimelig sikkerhed:
 - a. Kontroltests: Teste driftsmæssig effektivitet af relevante kontroller.
 - b. Detailtest: Udføre detailtest eller analytiske procedurer for hver væsentlig type emission og oplysning.

Specifikke procedurer

1. Afstemning: Afstemme GHG-rapporten med underliggende poster/dokumentation.
2. Undersøg justeringer: Gennemgå væsentlige justeringer foretaget under udarbejdelsen af GHG-rapporten og afgøre, om yderligere procedurer er nødvendige.

Besvigelser og lovovertrædelser

1. Forespørgsler om besvigelser: Forespørge med ledelsen og andre i virksomheden for at identificere eventuelle kendte besvigelser eller lovovertrædelser.
2. Vurder implikationer: Overvej implikationerne af identificerede besvigelser eller lovovertrædelser på revisionen og foretage passende handlinger, herunder juridisk rådgivning om nødvendigt.

Skøn og Vurderinger

1. Vurder skøn: Vurdere, om virksomheden har anvendt kravene korrekt i forhold til skøn, og om metoderne til at lave skøn er passende og anvendt konsekvent.
2. Test af data: Teste, hvordan virksomheden udarbejdede skønnet og de data, det er baseret på, herunder evaluering af de anvendte forudsætninger og kvantificeringsmetoden.

Disse procedurer sikrer, at revisor indsamler tilstrækkelig og passende dokumentation til at danne en rimelig konklusion om nøjagtigheden af GHG-rapporten, og dermed leverer en høj grad af sikkerhed. Det vurderes derfor også jf. samtale med bær dygtighedsrevisor, at denne praksis vil være tilnærmet vis til ISSA 5000, dog er der ingen officiel erklæring endnu for ISSA 5000 og dermed heller ingen praktiske eksempler at udgangspunkt i.

Redegørelse for retningslinjer indenfor ESG

Dansk lovgivning:

I 1983 trådte Årsregnskabsloven i kraft, og denne omfatter alle erhvervsdrivende virksomheder i Danmark¹⁹ med undtagelse af virksomheder som er omfattet af reglerne om finansielle virksomheder²⁰, omfattet af lov om statens regnskabsvæsen eller udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse. Årsregnskabsloven er opbygget efter en byggeklodsmode l, hvor kravene til de indgående byggeklodser stiger jo større virksomhed der er tale om. Virksomhederne er samtidig delt ind i regnskabsklasser baseret på størrelse, og går fra regnskabsklasse A til regnskabsklasse D, hvor A er de mindste virksomheder og D er børsnoterede virksomheder.

¹⁹ Årsregnskabsloven §1

²⁰ Årsregnskabsloven §1, stk. 3

Non-Financial Reporting Directive (NFRD)

I 2014 blev NFRD vedtaget i EU og fastsætter reglerne for offentliggørelse af ikke-finansiell information og mangfoldighedsinformation indenfor ESG-områderne²¹. Direktivet er gældende for virksomheder indenfor EU med mere end 500 ansatte, samt børsnoterede virksomheder, forsikringsselskaber og banker.

I Årsregnskabsloven nævnes der ikke direkte om ESG, men der står i §99a:

“Store virksomheder skal supplere ledelsesberetningen med en ikkefinansiell redegørelse for samfundsansvar. Redegørelsen skal indeholde oplysninger om miljøforhold, herunder virksomhedens arbejde med at reducere klimapåvirkningen ved virksomhedens aktivitet, sociale forhold, personaleforhold og forhold vedrørende respekt for menneskerettigheder, bekæmpelse af korruption og bestikkelse.”

Årsregnskabslovens §99a gældende for virksomheder i regnskabsklasse D og virksomheder i regnskabsklasse C-stor. For at være omfattet af de 2 regnskabsklasser, skal virksomhederne overstiger mindst to af de nedenstående punkter²²:

- Nettoomsætning på 313 mio. Kr.
- Balancesum på 313 mio. Kr.
- Antal ansatte i løbet af regnskabsåret på 250

Paragraf 99a er de krav der jf. Årsregnskabsloven har været til rapportering på ESG-området, men er med NFRD og andre direktiver blevet mere omfattende. Man kan derfor antage at hvis en virksomhed allerede rapporterer om nogle nøgletal under Årsregnskabsloven §99a, vil nogle af disse være de samme som skal rapporteres jf. NFRD.

CSRD:

Corporate Social Responsibility Directive (CSRD) er et lovforslag og direktiv som blev fremlagt af Europa-Kommissionen i 2021. Dette direktiv er en del af en plan om at udvikle rapporteringen indenfor bæredygtig udvikling. Formålet med CSRD er at skulle forbedre bæredygtighedsrapporteringen for virksomheder og forøge gennemsigtigheden af bæredygtighedsrapporterne. CSRD sigter mod at udvide rapporteringskravene som allerede er vedtaget ved NFRD, og gælder for virksomheder som er børsnoterede, andre store virksomheder

²¹ Bliv klar til at rapportere med en CSRD-løsning. Risma Systems – NFRD-CSRD

²² Krav til årsrapportens indhold

samt virksomheder med offentlig interesse. Dette medfører sammenlagt at der er flere virksomheder der nu skal rapportere om deres ikke-finansielle resultater.

NFRD sammenholdt med CSRD

NFRD blev vedtaget i 2014 i EU og CSRD er vedtaget i 2021 med virkning fra januar 2024. CSRD bygger videre på fundamentet fra NFRD, og udvider rapporteringskravene samt hvilke virksomheder som er underlagt at skulle rapportere om bæredygtighed. I og med at CSRD træder i kraft fra januar 2024, betyder dette at virksomheder som er underlagt rapporteringskravene skal rapportere i 2025 om resultaterne på baggrund af 2024.

Ikrafttrædelse	Hvem er omfattet?
2025	Virksomheder skal rapportere efter CSRD hvis de har været omfattet af NFRD
2026	Større virksomheder som ikke har været omfattet af NFRD bliver nu omfattet af CSRD rapportering
2027	Små- og mellemstore virksomheder bliver omfattet af CSRD rapportering
2029	Ikke-EU virksomheder med væsentlige aktiviteter i EU bliver omfattet af CSRD rapportering

CSRD har flere "steps" indbygget, og ovenfor fremgår en tidslinje over hvornår hvilke virksomheder bliver omfattet af rapporteringskravene i CSRD. Det sker gradvist og for hvert år der går bliver flere og flere virksomheder tvunget til at foretage bæredygtighedsrapportering.

Sammenholdelse mellem NFRD og CSRD fremgår nedenfor:

	NFRD	CSRD
Virkning	DK: Årsregnskabsloven §99a og §99b har virkning fra 2016 for børsnoterede selskaber med over 500 ansatte. Selskaber i regnskabsklasse C-stor blev omfattet i 2018. EU: NFRD er vedtaget i 2014 med virkning fra 2017.	DK: CSRD er implementeret i dansk lovgivning fra december 2023. I 2024 skal virksomheder med kalenderåret som regnskabsår rapportere efter CSRD. EU: I 2022 blev EFRAG-udkast til standarden for ESG-rapportering efter CSRD godkendt.
Scope	DK: Årsregnskabsloven §99a og §99b har virkning fra 2016 for børsnoterede selskaber med over 500 ansatte. Selskaber i regnskabsklasse C-stor blev omfattet i 2018. EU: PIE (Public Interest Entity) med mere end 500 ansatte er omfattet af NFRD.	DK: Fra 2024 skal store børsnoterede virksomheder med mere end 500 ansatte rapportere. Fra 2025 er øvrige store virksomheder omfattet af CSRD rapporteringskrav og fra 2026 og frem er SMV virksomheder også omfattet. EU: Alle store virksomheder i EU er omfattet af CSRD. Dette betyder at virksomheder som overskrider en af følgende er omfattet: - Omsætning større end 40 millioner EUR - Aktivsum større end 20 millioner EUR - Over 250 ansatte
Rapporteringskrav	Virksomhedernes rapportering skal følge Årsregnskabsloven §99a og §99b.	Virksomheder skal rapportere efter ESRS kravene.
Standarder	Virksomheder kan frit vælge mellem standarder. De mest benyttede indenfor C25 virksomhederne er GRI, GHG og SASB.	Virksomheder skal følge Corporate Sustainability Report Framework.
Revisorerklæring	Der er ikke krav om revisorerklæring på rapporteringen.	Erklæring med begrænset grad af sikkerhed (review erklæring) er lovpligtig. I fremtiden er der krav om revisionserklæring, og dermed en erklæring med høj grad af sikkerhed.

12 standarder til ESRS (ESG) - 5 standarder vedrørende miljø

ESRS omfatter i alt 12 standarder, heraf 5 som vedrører miljøet. De to første standarder er tværgående, og alle virksomheder omfattet af CSRD skal følge disse standarder. Rapporteringen af de resterende 10 emnespecifikke standarder afhænger af, hvad virksomheden har vurderet som væsentligt.

Miljø og klima

ESRS E1: Klimaændringer
ESRS E2: Forurening
ESRS E3: Vand- og havressourcer
ESRS E4: Biodiversitet og økosystemer
ESRS E5: Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi

Tværgående standarder

ESRS 1: Generelle krav
ESRS 2: Generelle oplysninger

Sociale forhold

ESRS S1: Egen arbejdsstyrke
ESRS S2: Arbejdstagere i værdikæden
ESRS S3: Berørte samfund
ESRS S4: Forbrugere og slutbrugere

Virksomhedsadfærd

ESRS G1: Virksomhedsadfærd

De 12 standarder kan opdeles i ovenstående kategorier.

Miljø- og klima:**ESRS E1: Klimaændringer**

Formålet med standarden er at virksomheden i bæredygtighedsrapportering, informerer om følgende punkter²³:

- Virksomhedens påvirkning af klimaforandringerne
- Indsatsen for at begrænse den globale opvarmning
- Virksomhedens evne til at tilpasse sin strategi og drift
- Risici og muligheder som kommer af virksomhedens aktivitet, og håndteringen af disse

Standarden har overordnet til formål, at virksomheden skal rapportere om klimarelaterede risici og trusler, samt håndteringen af disse. Standarden stiller en række oplysningskrav til virksomheden, og der er flere oplysninger som skal indgå i rapporteringen. Kravene inddeles i underkategorier.

Kravene er som følge²⁴:

- Ledelse

²³ EFRAG. (2022, November). ESRS E1 Climate Change (DRAFT).

²⁴ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

- Hvordan klimarelaterede hensyn er indregnet i aflønningen af administrations, ledelses- og tilsynsorganer. Herunder om resultater er vurderet i forhold til målene for reduktion af drivhusgasser.
- En plan for at modarbejde klimaforandringerne. Såfremt der ikke er en aktiv vedtaget plan, skal det oplyses hvornår sådan en forventes vedtaget.
- Strategi
 - En beskrivelse af hvor modstandsdygtig virksomhedens strategi og forretningsmodel er overfor klimaforandringer.
- Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder
 - Beskrivelse af hvordan virksomheden identificerer og evaluerer klimarisici og muligheder.
 - Politikker der er besluttet for at kontrollere påvirkninger, risici og muligheder i forbindelse med modvirkning af klimaforandringer.
 - Foranstaltninger til modarbejdelse af klimaforandringer, og hvilke ressourcer der er tilgængelige herfor.
- Målsætninger
 - Fastsatte klimamål af virksomheden.
 - Oplysning om energiforbruget og hvilke energikilder.
 - Udledningen af drivhusgasser i hhv. Scope 1, Scope 2 og Scope 3.
 - Oplysning om optag og lagring af drivhusgasser i forbindelse med virksomhedens projekter eller egne aktiviteter.
 - Om der anvendes interne CO2 prissætningsordninger.
 - Finansielle påvirkninger fra risici samt muligheden for at drage fordel af klimarelaterede muligheder.

ESRS E2: Forurening

Standarden definerer hvilke oplysninger der skal rapporteres om forurening, herunder luft- vand og jordforurening. Formålet med standarden er følgende²⁵:

- Virksomhedens påvirkning af luft, vand og jord
- Foranstaltninger for at formindske og godtgøre negative påvirkninger på forureningen.

²⁵ EFRAG. (2022, november). ESRS E2 Pollution. EFRAG.

- Planer og muligheder i forhold til at tilpasse sin strategi og forretningsmodel.

Der er følgende oplysningskrav i standarden²⁶:

- Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder
 - Det skal beskrives hvordan identifikation af påvirkninger, risici og muligheder foregår samt oplyses om der foretages screening af driftssteder med henblik på at finde faktiske forureningsrelaterede påvirkninger²⁷.
 - Politikker der er besluttet for at kontrollere påvirkninger, risici og muligheder i forbindelse med modvirkning af forurening.
 - Offentliggørelse af forureningsrelaterede aktiviteter, og tilgængelige ressourcer til at modarbejde dette.
- Målsætninger
 - Fastsatte forureningsmål af virksomheden.
 - Der skal oplyses om forurenede stoffer der udledes igennem egne aktiviteter samt om der anvendes mikroplast.
 - Oplysning om produktion, anvendelse, distribution, markedsføring af forurenende stoffer.
 - Finansielle påvirkninger af forureningsrelaterede muligheder og risici.

ESRS E3: Vand- og havressourcer

Standarden definerer hvilke oplysninger der skal rapporteres om vand- og havressourcer. Der skal redegøres for virksomhedens vand- og ressourceforhold i forbindelse med egne aktiviteter, samt opad- og nedadgående i værdikæden.

Formålet med standarden er følgende²⁸:

- Hvordan vand og havressourcer belastes.
- Foranstaltninger der er besluttet og resultatet af disse foranstaltninger.
- Hvordan der bidrages til den samlede europæiske ambition om luft, rent vand og sund jordbund samt biodiversitet.
- Planer og tilgængelighed af ressourcer for at kunne tilpasse strategi og forretningsmodel.

²⁶ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

²⁷ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

²⁸ EFRAG. (2022, april). ESRS E3 Water and marine resources.

- Økonomisk påvirkning på kort, mellemlangt og langt sigt.

Der er følgende oplysningskrav for standarden²⁹:

- Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder
 - Det skal beskrives hvordan identifikation af påvirkninger, risici og muligheder foregår samt oplyses om der foretages screening af aktiviteter for vand- og havresourcerelaterede påvirkninger.
 - Politikker der er besluttet for at kontrollere påvirkninger, risici og muligheder i forbindelse med vand- og havresourcer.
 - Foranstaltninger til modarbejdelse, og hvilke ressourcer der er tilgængelige herfor.
- Målsætninger
 - Målsætninger for vand- og havresourcer.
 - Oplysning om vandforbrug.
 - Offentliggørelse af finansielle konsekvenser ved vand relaterede påvirkninger, risici og muligheder.

ESRS E4: Biodiversitet

Standarden definerer hvilke krav der er i forbindelse med virksomhedens påvirkninger af økosystemer, levesteder og bestande af dyre- og plantearter³⁰.

Formålet med standarden er følgende³¹:

- Virksomhedens påvirkning af biodiversitet.
- Foranstaltninger for at forebygge skade på biodiversiteten.
- Planer og muligheder for at tilpasse strategi og aktivitet.

Standarden angiver følgende oplysningskrav for virksomheden i dens bæredygtighedsrapportering³²:

- Strategi
 - Offentliggørelse af risici og muligheder for tilpasning af forretningsmodel.
 - Det skal oplyses hvilke steder virksomheden har kontrol over.
- Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder

²⁹ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

³⁰ EFRAG. (2022, november). ESRS E4 Biodiversity and ecosystems

³¹ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

³² Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

- Det skal beskrives hvordan identifikation af påvirkninger, risici og muligheder foregår.
 - Politikker for kontrol af væsentlige påvirkninger og muligheder med biodiversitet.
 - Foranstaltninger til modarbejdelse, samt tilgængelige ressourcer.
- Målsætninger
- Fastsatte målsætninger for biodiversitets politikker samt håndtering heraf.
 - Nøgletal for påvirkninger af biodiversiteten.
 - Forventet finansiel påvirkning af biodiversitets relaterede risici og muligheder.

ESRS E5: Ressourceanvendelse

Standarden definerer hvilke krav der er til bæredygtighedsrapporteringen vedrørende ressourceanvendelse og cirkulær økonomi³³.

Formålet med standarden er at oplyse om følgende³⁴:

- Hvordan ressourceforbruget håndteres.
- Foranstaltninger for at forebygge negative virkninger i forbindelse med ressourceanvendelse.
- Planer og tilgængelige ressourcer i forhold til tilpasning af forretningsmodel.
- Finansielle påvirkninger på kort og langt sigt.

Standarden udsteder følgende oplysningskrav i bæredygtighedsrapporteringen:

- Håndtering af påvirkninger, risici og muligheder
 - Det skal beskrives hvordan identifikation af påvirkninger, risici og muligheder foregår.
 - Politikker for kontrol af væsentlige påvirkninger og muligheder med ressourceanvendelse.
 - Foranstaltninger ved ressourceanvendelse samt ressourcer afsat til gennemførelse.
- Målsætninger
 - Oplysninger om ressourceforbrug og målsætninger.
 - Oplysninger om ressourcetilstrømninger ved den normale drift.
 - Oplysninger om ressourceudstrømninger i forbindelse med den normale drift.
 - Finansielle påvirkning af risici og muligheder ved ressourceforbrug.

³³ EFRAG. (2022, novembre). ESRS E5 Resource use and circular economy

³⁴ Deloitte – Din guide til CSRD og ESRS

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) stiller nye og omfattende krav til virksomhedernes rapportering om bæredygtighed. Disse krav markerer en betydelig udvidelse af de eksisterende regler for ikke-finansiell rapportering i EU. I det følgende vil vi udforske de vigtigste aspekter af CSRD, som vil give en indsigt i de regnskabsmæssige krav der foreligger for CSRD.

CSRD introducerer en række nye oplysningskrav, som har til formål at øge gennemsigtigheden omkring virksomheders påvirkninger på miljøet og samfundet samt at fremme bæredygtig vækst.

Oplysningskrav

Der er flere oplysningskrav som virksomhederne er blevet underlagt, og disse omhandler blandt andet nedenstående punkter:

Oplysninger om materielle nøgleressourcer: Virksomheder skal rapportere om anvendelsen af materielle nøgleressourcer, herunder hvordan de forvalter disse ressourcer effektivt og bæredygtigt. Dette indebærer oplysninger om ressourceforbrug, genanvendelse, og hvordan ressourceeffektivitet bidrager til virksomhedens overordnede bæredygtighedsstrategi.

Oplysninger om datterselskaber og filialer i 3. lande: CSRD kræver, at virksomheder udleverer detaljerede oplysninger om deres datterselskaber og filialer uden for EU, især hvordan disse enheder håndterer bæredygtighedsrisici og -muligheder. Det inkluderer rapportering om lokale bæredygtighedstiltag og deres overensstemmelse med moder virksomhedens politikker og mål.

Ledelsesberetning

Ledelsesberetningen er en essentiel del af virksomhedens rapportering, hvor det er her virksomheden har mulighed for at have indflydelse på hvad der kommunikeres til omverdenen. Dog er ledelsesberetningen underlagt en række krav som skal overholdes:

Beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel: Her skal virksomhederne klart definere deres forretningsmodel og forklare, hvordan bæredygtighed er integreret heri. Det omfatter en beskrivelse af produkter, markeder, og hvordan virksomheden skaber værdi på en bæredygtig måde.

Bæredygtighedstiltag, målsætninger og opfølgninger: Rapportering om specifikke bæredygtighedsinitiativer, fastsatte mål og status på opnåelse af disse. Dette skal dække både kort- og

langsigtede mål samt forklare, hvordan disse tiltag bidrager til den overordnede bæredygtighedsstrategi.

Bestyrelsens og ledelsens rolle i forhold til ESG-emner: Det er afgørende at beskrive, hvordan ledelsen og bestyrelsen involverer sig i og styrer ESG-relaterede spørgsmål. Dette omfatter beskrivelser af ansvarsfordeling, beslutningsprocesser og hvordan ESG-integration overvåges og vurderes.

Politikker for bæredygtighedsforhold: En detaljeret gennemgang af virksomhedens politikker relateret til bæredygtighed, herunder principper og retningslinjer for miljømæssig, social og governance-praksis.

Incitamentsordninger til virksomhedens ledelse forbundet med bæredygtighedsforhold: Forklar hvordan incitamentsstrukturer er designet til at fremme bæredygtig adfærd blandt ledere, inklusive specifikke KPI'er og målsætninger for bæredygtighed, der indgår i belønningsspakker.

Indikatorer, som er relevante for ovenstående oplysninger: Identificer og beskriv de nøgleindikatorer (KPI'er), der anvendes til at måle fremskridt og effektivitet af bæredygtighedsinitiativer og politikker.

Virksomhedens væsentligste påvirkninger, risici og muligheder i forhold til bæredygtighedsaspekter ud fra dobbelt væsentlighed: Det indebærer en analyse af, hvordan virksomhedens aktiviteter påvirker miljø og samfund (udenforstående væsentlighed) og omvendt, hvordan miljø- og samfundsforhold påvirker virksomheden (indenforstående væsentlighed), herunder en vurdering af væsentlige risici og muligheder.

Skal dække virksomhedens aktiviteter men også værdikæde op- og ned: CSRD dikterer, at virksomheder ikke kun fokuserer på deres egne direkte aktiviteter men også ser på bæredygtighedsaspekter langs hele værdikæden, fra råvareindkøb til produktets endelige afskaffelse.

Erklæringstype på bæredygtighedsrapportering

Når en virksomhed som er underlagt krav om bæredygtighedsrapportering, på nuværende tidspunkt skal have en revisorerklæring på rapporteringen, sker dette som en ISAE 3000 erklæring. ISAE 3000 er en international standard om erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed og mulighed for høj grad af sikkerhed og udarbejdes i overensstemmelse med de internationale standarder om revision (ISA). ISAE 3000 omhandler andre erklæringsopgaver end revision eller review af historiske finansielle oplysninger. Revisors mål ved afgivelse af erklæringen er følgende³⁵:

- Opnå en høj grad af sikkerhed eller, hvor det er relevant, begrænset sikkerhed for at indholdet ikke indeholder væsentlige fejlinformation.

³⁵ FSR.dk - ISAE 3000 Ajourførte andre erklæringsopgaver

- Kunne udtrykke en konklusion om resultatet af målingen eller en vurdering af erklæringsemnet.

For at revisor skal kunne afgive erklæringen, skal følgende krav være opfyldt³⁶ :

- ISAE'en skal være overholdt alle andre ISAE'er der er relevante for opgaven.
- Revisor skal have en forståelse for teksten i erklæringen.
- Såfremt at et mål i ISAE 3000 ikke kan opnås, skal revisor tage stilling til om dette medfører en modificeret konklusion eller helt fratræden fra opgaven.
- Revisor skal overholde etiske krav fra IESBA's etiske regler.
- Den ansvarlige partner skal være sikker på at passende procedurer for kundeaccept er fulgt.

Arbejdet i forbindelse med at kunne afgive erklæringen, er anderledes end en revisionserklæring. Revisor skal starte med at foretage sin planlægning, og herunder sørge for at opgaven bliver udført effektivt på baggrund af fastlagte tidsmæssige placeringer. Revisor skal tage stilling til væsentligheden ved opgaven, når planlægningen foretages samt for de specifikke emner i takt med arbejdet. I forbindelse med sin planlægning skal revisor kunne identificere områder hvor der kan være en risiko for væsentlig fejlinformation, og dermed tilpasse sine handlinger så der opnås et tilstrækkeligt grundlag af overbevisning for at kunne afgive erklæringen.

Ny erklæringstype

I forbindelse med vedtagelsen af de nye regler indenfor CSRD, er IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) i gang med udarbejdelsen af en ny erklæringstype, der henvender sig direkte til revisorer og andre praktiserende eksperter indenfor området, som erklærer sig på bæredygtighedsrapportering. Erklæringen hedder ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000) og er på nuværende tidspunkt i udkast. Erklæringen omhandler både erklæringstyper med høj grad af sikkerhed og erklæringstyper med begrænset sikkerhed (reasonable assurance og limited assurance). Erklæringen bygger videre på ISAE 3000 erklæringen som er gennemgået ovenfor. Det er dermed ikke nødvendigt for revisor at benytte ISAE 3000 for at kunne afgive erklæring efter ISSA 5000, men blot nødvendigt at følge retningslinjerne for ISSA 5000.

I udkastet til ISSA 5000 erklæringen fremgår det at målet med erklæringen er følgende³⁷ :

- Opnå høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed om hvorvidt informationerne om bæredygtighed er fri for væsentlige fejl.

³⁶ FSR.dk - ISAE 3000 Ajourførte andre erklæringsopgaver

³⁷ IAASB International Standard Sustainability 5000

- At kunne udtrykke en konklusion på bæredygtighedsrapporteringen gennem en rapport der afgiver enten høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed.
- At kunne kommunikere yderligere, i overensstemmelse med ISSA 5000.

Kapitel 4 - Analyse

Nærværende kapitel 4 tager os igennem de fire undersøgelsesspørgsmål, som præsenteres under vores problemfelt.

Kapitel 4.1 - Undersøgelsesspørgsmål 1

Hvordan identificerer revisorer relevante risici forbundet med miljømæssig rapportering indenfor rammerne af ESG, afgrænset til miljø?

Dette undersøgelsesspørgsmål vil undersøge hvordan revisor skal identificere risici samt hvilke handlinger revisor skal foretage efter ISSA 5000 i forbindelse med den indledende risikovurdering. Undersøgelsesspørgsmålet vil blive besvaret med en undersøgende tilgang, hvor vi vil læse og forstå ISSA 5000 og undersøge hvordan ISSA 5000 forholder sig til den indledende risikovurdering. Samtidig vil vi undersøge hvordan ISSA 5000 lægger op til behandling af væsentlighed i bæredygtighedsrapporteringen, samt hvordan ISSA 5000 erklæringen i praksis adskiller sig fra ISAE 3000.

Indledende handlinger efter ISSA 5000

Såfremt at de indledende krav om kundeaccept er foretaget, kan revisor begynde at overveje hvor potentielle risici befinder sig. ISSA 5000 har defineret en række overvejelser som revisor skal foretage sig i forbindelse med sin indledende risikovurdering. De væsentligste overvejelser er følgende³⁸ :

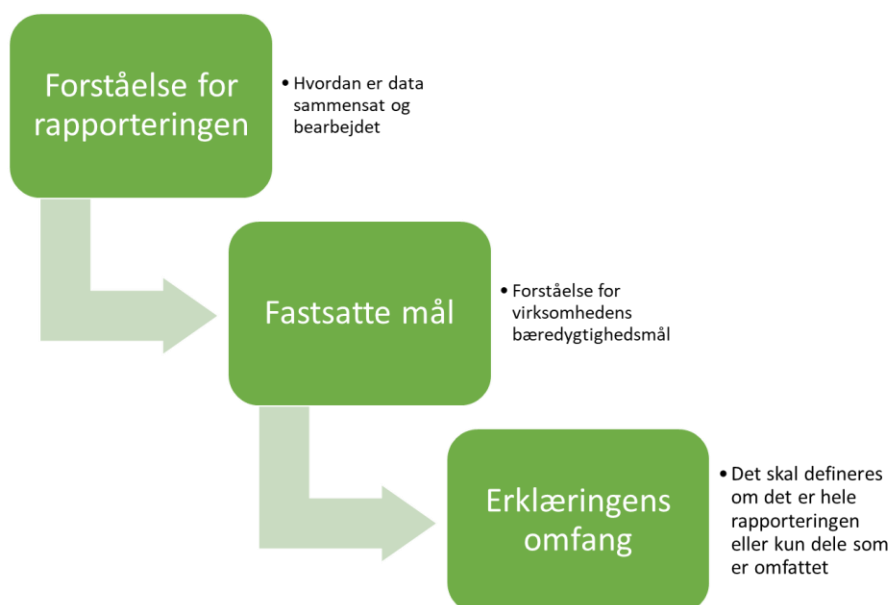
- Hvilke kriterier ledelsen har sat for anvendelse af information til bæredygtighedsrapporteringen, og hvordan information er adskilt og sammenlagt i forskellige rapporteringsdele i den samlede rapportering.
- Virksomhedens rapporteringsmål og politikker omkring bæredygtighedsrapporteringen, samt politikker for klassifikation og præsentation af bæredygtighedsrapporteringen.
- Hvordan virksomhedens konkurrenter præsenterer deres egen bæredygtighedsrapportering.

Revisor skal, udover ovenstående vurderinger, gøre brug af sin professionelle dømmekraft og vurdere hvilken tilgang der vil være mest passende til planlægningen og udførelse af revisionshandling. Det skal indgå i revisors overvejelser hvordan der skal opnås tilstrækkeligt med revisionsbevis for at kunne opnå en tilstrækkelig overbevisning.

³⁸ ISSA 5000, A266

Det er vigtigt for revisor at forstå hvilke kriterier der er sat for anvendelse af informationen i rapporteringen. Her er det specielt vigtigt at have fokus på hvordan informationerne kan være adskilt og sammenlagt, herunder om de samme informationer indgår flere steder i rapporteringen og dermed kan anvendes på forskellig vis. Samtidig skal der foretages overvejelser omkring virksomhedens rapporteringsmål og interne politikker omkring rapporteringen. Dette skal undersøges, da det er her der kan være potentielle fejlinformationer. Såfremt virksomheden har nogle mål der skal opfyldes, eller politikker der ikke er i overensstemmelse med kravene til rapporteringen, er der risiko for at der rapporteres væsentlig fejlinformation.

Før revisor begynder på arbejdet i forbindelse med sin erklæring, er det vigtigt at definere hvorvidt det er hele bæredygtighedsrapporteringen eller kun dele af denne som er omfattet af erklæringen. Samtidig skal det undersøges hvilke IT-systemer virksomheden internt bruger i forbindelse med måling af sine data. Her kunne det for eksempel være hvordan virksomheden måler sin CO2 udledning³⁹. Revisor skal vurdere hvem brugeren af rapporteringen er, og vurdere hvad de vil lægge vægt på. Her skal der tages stilling til hvad brugeren vil vurdere som uvæsentligt, og dermed skal revisor foretage en professionel vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation⁴⁰.



Kilde: egen tilvirkning

³⁹ ISSA 5000, A267

⁴⁰ ISSA 5000, A268

I forbindelse med revisors planlægning og udførelse af arbejdet, er det tilladt at gruppere data op i underkategorier. Et eksempel på dette er nævnt i ISSA 5000 udkastet, og er som følgende:

Examples:

- By topics: All disclosures on climate; all disclosures on labor practices.
- By aspects of topics: All disclosures regarding risks and opportunities (regardless of the topic); all disclosures regarding targets.
- By topic and aspect of topic: All disclosures regarding target s for climate; all disclosures regarding scenario analysis for climate.
- By characteristics: All disclosures that are qualitative; all disclosures that are forward-looking; all disclosures that are historical.
- By characteristics by aspect of topic: All disclosures regarding targets that are judgmental; all disclosures regarding targets that are historical.

Det kan altså være en fordel at gruppere dataene for at gøre dem mere overskuelige, da der i en bæredygtighedsrapportering kan indgå mange forskellige datasæt. I ovenstående eksempel, kan data grupperes på hhv. Emner og karakteristika.

Væsentlighed

Revisor skal i forbindelse med sine risikovurderingsprocedurer, vurdere og fastsætte væsentlighed ved udførelse og afgivelse af erklæringen. Revisor skal benytte sin professionelle dømmekraft, og tage højde for særlige forhold omkring den relevante bæredygtighedsrapportering. Ifølge ISSA 5000 indeholder væsentlighedsbetragtningen 2 hovedpunkter⁴¹:

- Vurdering omkring forhold der er væsentlige for regnskabsbruger.
- Væsentlige fejl, hvis de enkeltvis eller sammenlagt, kan have indflydelse på regnskabsbrugers beslutninger taget på baggrund af regnskabet.

Væsentlighedsniveauet skal tilpasses til regnskabsbruger og er direkte afledt af hvilke regnskabsbruger der vurderes at være. ISSA 5000 definerer at revisor kan antage at regnskabsbruger har kendskab til følgende på forhånd⁴²:

- Har opnået en generel forståelse om bæredygtighedsforhold, og har en interesse i at aflæse bæredygtighedsrapporteringen med rimelig omhu.

⁴¹ ISSA 5000, A271

⁴² ISSA 5000, A272

- Forstår at rapporteringen er udarbejdet og kontrolleret med en væsentlighedsbetragtning og har en forståelse for væsentlighedskoncepter indenfor de anvendte kriterier i rapporteringen.
- Forstår iboende usikkerheder i forbindelse med måling eller evaluering af bæredygtighedsforhold.
- Tage velovervejede beslutninger på baggrund af bæredygtighedsrapporteringens helhed.

Revisors væsentlighedsvurdering på en "normal" finansiel erklæringsopgave adskiller sig fra væsentlighedsvurderingen i forbindelse med en ISSA 5000 erklæring på en bæredygtighedsrapportering. Ved en finansiel erklæringsopgave kan revisor fastsætte og nemmere måle hvor stor en effekt et forhold vil have. Ved en bæredygtighedsrapportering kan det være sværere at udlede den direkte effekt af et forhold. Et eksempel kunne være at en virksomhed har været involveret i et uheld i Nordsøen, hvor der er spildt olie ud i havet. Her kan man måle hvor stor effekt oliespildet har på nuværende tidspunkt, men det kan være sværere for revisor at vurdere hvor stor effekt dette vil have på havet i fremtiden. Disse forhold kaldes i ISSA 5000 for kvalitative væsentlighedsvurderinger⁴³. Her er det altså ikke muligt at måle ulykkens effekt på omverdenen numerisk, og der skal derfor tages højde for dette når revisor foretager sin væsentlighedsvurdering. I og med der kan ikke afledes langvarige numeriske værdier fra et uheld, er det derfor også vigtigt at revisor, sikrer at hændelsen er beskrevet tilstrækkeligt i rapporteringen, og at der ikke tilbageholdes oplysninger som kan være væsentlige for regnskabsbruger.

Kvantitative væsentlighedsvurderinger nævnes også i ISSA 5000. Her er der tale om forhold der kan måles numerisk eller andre numeriske værdier. Dette kunne for eksempel være en afvigelse i forbindelse med revisors gennemgang af en kontrol. Afvigelsen på kontrollen kan måske være lav, men en stor del af revisors arbejde i forbindelse med bæredygtighedsrapportering, vil være at gennemgå og forstå de kontroller virksomheden anvender. Hvis der er en lille afvigelse, kan dette i sidste ende have en større effekt på den samlede bæredygtighedsrapportering. Her lægger ISSA 5000 op til at man i stedet for at bruge et væsentlighedsniveau ved gennemgang, bruger en procentsats til at vurdere væsentligheden⁴⁴.

God revisionsskik

På nuværende tidspunkt er en review erklæring tilstrækkeligt på bæredygtighedsrapportering. På sigt vil det dog være et krav at revisor afgiver en revisionspåtegning på bæredygtighedsrapporteringen, hvilket er en erklæring med høj grad af sikkerhed. Det er blevet vurderet af de regulatoriske myndigheder, at der er et behov for en erklæring med høj grad af sikkerhed, da der er tale om meget samfundsnyttig information der

⁴³ ISSA 5000, A278

⁴⁴ ISSA 5000, A280

bliver rapporteret om, og at mange af bæredygtighedsrapporteringerne vil have en generel samfundsmæssig interesse. Dette udtrykkes også af EY med følgende udtalelse:

“Investors and other stakeholders want better environmental, social and governance (ESG) disclosures to help them understand more about how a company performs, makes decisions and creates value.” (Steven Lewis, EY, 2021).

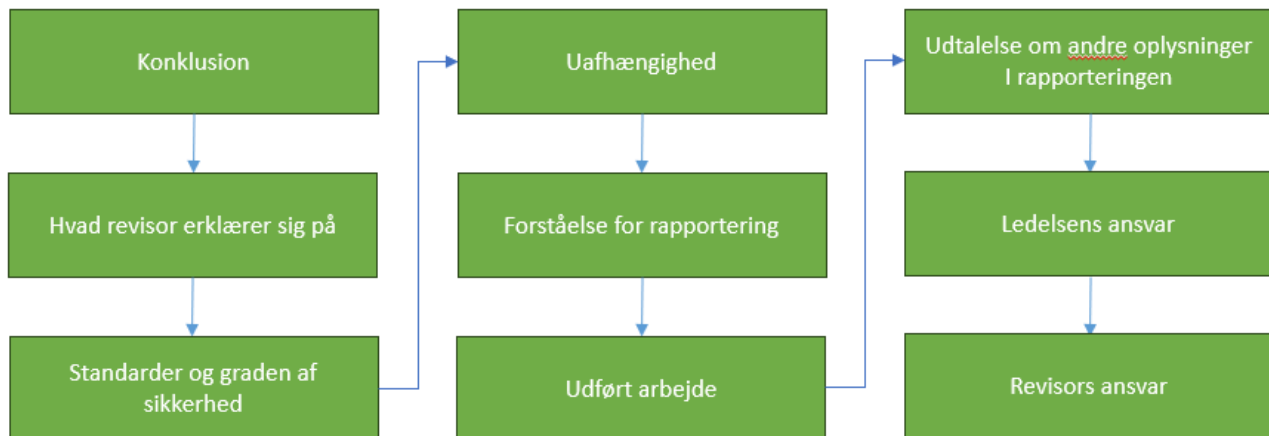
Om revisor afgiver en erklæring med begrænset grad af sikkerhed eller høj grad af sikkerhed, er revisor jf. Revisorloven §1 stk. 2 i et virke som offentlighedens tillidsrepræsentant hvilket medfører at de er underlagt reglerne om god revisorskik jf. Revisorloven §16. Dette har betydning for hvordan revisors arbejde skal foretages og der er nogle punkter som revisor skal være i overensstemmelse af:

- Integritet: Revisor skal være professionel og ærlig i alt sit arbejde.
- Objektivitet: Revisor skal være objektiv og må ikke handle ud for egne interesser.
- Fornøden omhu og professionel kompetence: Revisor skal vedligeholde sine faglige færdigheder på et tilstrækkeligt niveau.
- Professionel adfærd: Revisor skal overholde relevant lovgivning som de er underlagt.
- Fortrolighed: Revisor er underlagt reglerne om tavshedspligt og må ikke videre følsomme informationer.

Overordnet set dikterer Revisorloven hvilke rammer revisor skal forholde sig til ved afgivelse af en erklæring med sikkerhed, men den enkelte erklæringsstandard dikterer hvad og hvordan revisor skal udføre sit arbejde til en vis grad. Det er også op til revisor at bruge sin professionelle dømmekraft ved vurdering af hvilke risikoforhold der gør sig gældende ved den respektive erklæringsopgave.

Erklæringen i praksis

For at undersøge hvad det konkret er at revisor foretager sig ved afgivelse af en erklæring på bæredygtighedsrapportering, har vi taget udgangspunkt i review erklæring på Maersks Sustainability report for 2023. Pricewaterhousecoopers har afgivet en ISAE 3000 erklæring på Maersks ESG data for perioden 1. januar 2023 til 31. December 2023. Det må antages at ISSA 5000 kommer til at læne sig op ad den nuværende ISAE 3000 erklæring, da denne på nuværende tidspunkt bruges til erklæring på bæredygtighedsrapportering. Det skal dog nævnes at ISAE 3000 følger ISA'erne hvilket også står skrevet i erklæringen. Dette er dog ikke tilfældet for ISSA 5000, hvorfor ISA'erne ikke vil blive nævnt i den fremtidige erklæring.



Kilde: egen tilvirkning

Erklæringen følger den klassiske ISAE 3000 opbygning og er i overensstemmelse med retningslinjerne fra IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Jeg vil i det følgende dykke nærmere ned i hvad det er revisor konkret har gjort og udtrykker i sin erklæring, ud fra de væsentlige punkter i erklæringen på Maersk's Sustainability report for 2023.

Konklusion

“Based on the procedures we performed and the evidence we obtained, nothing came to our attention that causes us not to believe that the ESG performance data for the period 1 January - 31 December 2023 are prepared, in all material respects, in accordance with the ESG performance data accounting policies developed by A.P. Møller - Mærsk A/S as stated on pages 55-61 (the “ESG performance data accounting policies”).”⁴⁵

I ovenstående afsnit skriver revisor at de har opnået tilstrækkelig med overbevisning for at kunne afgive en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. På baggrund af deres arbejde, har de opnået overbevisning om at der ikke er væsentlige fejl i Maersks ESG data for 2023. Der henvises samtidig til side 55-61 i rapporteringen, hvor anvendt regnskabspraksis er beskrevet. Revisor er også enig i den anvendte regnskabspraksis. Afsnittet skal ses som den overordnede konklusion på reviewerklæringen, og afsnittene efter underbygger dette afsnit.

⁴⁵ Independent limited assurance report on ESG, Maersk Sustainability Report 2023, PwC

Forståelse for rapporteringen

Både ISAE 3000 og ISSA 5000 definerer at revisor må lægge til grund, at regnskabsbruger vurderes at være vidende indenfor ESG området og at de har lyst og evnerne til at sætte sig ind i området. Afsnittet *“Understanding report and measurement methodologies”* tager udgangspunkt i dette. Her skrives der følgende:

*“The ESG performance data need to be read and understood together with the ESG performance data accounting policies. The ESG performance data accounting policies used for the preparation of the ESG performance data are accounting policies developed by the company, which Management is solely responsible for selecting and applying. The absence of a significant body of established practice on which to draw to evaluate and measure sustainability data allows for different, but acceptable, measurement techniques and can affect comparability between entities and over time.”*⁴⁶

På baggrund af ovenstående tekst i erklæringen, skriver revisor “groft” omformuleret, at regnskabsbrugeren skal se erklæringen sammen med selve bæredygtighedsrapporteringen og den anvendte regnskabspraksis. Samtidig skrives der at den anvendte regnskabspraksis der er brugt, er udviklet af virksomheden og at det udelukkende er ledelsens ansvar for at vælge og benytte denne. Grundet at det er en ny form for erklæring, og at der ikke er større anerkendte regulatoriske myndigheder der kommer med praktiske fortolkninger af CSRD, kan der være usikkerheder omkring målingsmetoderne mellem enheder over tid.

Revisor skriver da det er så nyt et område og der ikke er lagt en standard for hvilke målingsmetoder og regnskabspraksis der skal anvendes, at der er risiko for at målingsmetoden om nogle år ikke vil være anvendelig eller sammenlignelig med fremtidige rapporter. Dette er også i overensstemmelse med vores gennemgang af revisors indledende handlinger og planlægning, hvor det er krævet at revisor forholder sig til målingsmetoderne som vi har gennemgået i tidligere afsnit.

Da ISSA 5000 fortsat ligger i udkast er der ikke etableret nogen praksis for hvordan erklæringen skal formuleres og ende med at se ud. Vedlagt udkastet er der dog kommet et meget tidligt eksempel på hvordan opbygningen af erklæringen kan foretages, og selve erklæringen bygges på følgende måde ved begrænset grad af sikkerhed:

⁴⁶ Independent limited assurance report on ESG, Maersk Sustainability Report 2023, PwC



Kilde: egen tilvirkning

Selve opbygningen af erklæringen minder en del om ISAE 3000, da der er nogle punkter som går igen i stort set alle erklæringstyper, herunder konklusion, grundlag for konklusion og revisors ansvar.

Konklusionsafsnittet adskiller sig ikke nævneværdigt fra ISAE 3000, da dette blot er en opsummering af det udførte arbejde. Konklusionsafsnittet bliver yderligere beskrevet i afsnittet “grundlag for konklusion” hvilket også er tilfældet med ISAE 3000. Her er den eneste adskillelse mellem ISSA 5000 og ISAE 3000, at der i ISSA 5000 står at arbejdet er udført i overensstemmelse med ISSA 5000, *General Requirements for Sustainability Assurance Engagements*, og at i ISAE 3000 arbejdet er udført i overensstemmelse med retningslinjerne i ISAE 3000 samt gældende ISA'er.

Afsnittet omkring fremhævelse af forhold er ikke et krav hvis der ikke er noget at fremhæve, men skal blot medtages såfremt revisor har haft noget at fremhæve i forbindelse med sit arbejde. Såfremt der ikke har været nogle fremhævelser af forhold, skal dette afsnit ikke medtages. Afsnittet omkring ansvar for rapporteringen, fastlægger at det er ledelsens ansvar at udarbejde bæredygtighedsrapporteringen, samt at det er ledelsens ansvar at overholde gældende retningslinjer og sørge for at vedligeholde interne kontroller.

Erklæringen indeholder også et afsnit om iboende begrænsninger i forbindelse med bæredygtighedsrapporteringerne. Iboende begrænsninger (inherent limitations) betyder at revisor ikke har mulighed for at kontrollere alle aspekter af rapporteringen, og der dermed altid er en iboende risiko for at der er fejlinformation. Dette skal ses på baggrund af at bæredygtighedsrapportering til en stor grad bygger på skøn, og revisor dermed bruger sin professionelle dømmekraft til at vurdere disse skøn. Da ISSA 5000 er udarbejdet specifikt til afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapportering, er dette afsnit også med i ISSA 5000 hvorfor afsnittet ikke er med i ISAE 3000.

Iboende begrænsninger skal ikke forveksles med fremhævelse af forhold, da der er forskel på disse to. Ved iboende begrænsninger har revisor haft mulighed for at opnå nok dokumentation til at opnå overbevisning om det rapporterede og revisor har også brugt sin professionelle dømmekraft til at vurdere det rapporterede. Ved fremhævelse af forhold, vil der her være tale om forhold som vurderes at være vigtige for regnskabsbruger for at forstå regnskabet. Det kunne være at der var stor usikkerhed i forbindelse med målingen af en specifik parameter der rapporteres om.

Interview med certificeret bæredygtighedsrevisor

For at få et andet perspektiv på området har vi foretaget et interview med Muqadas Rasheed som er statsautoriseret revisor hos Baker Tilly Denmark, og samtidig er certificeret bæredygtighedsrevisor. Vi har stillet ham en række spørgsmål, men i forbindelse med besvarelse af dette delspørgsmål kigger vi kun nærmere på 2 spørgsmål.

Spørgsmål:

Hvordan sikrer revisorer sig, at de ESG-mål, virksomheder rapporterer om, er i overensstemmelse med gældende love, standarder, og retningslinjer?

Svar:

Revisor skal ligesom finansiell revision, revidere ESG-rapporteringen, og skal derfor gennemgå selskabets rapporteringsproces heri indgår selveste hvorledes dataindsamling sker og analyseres og til rapporteres. Før dette skal revisor endvidere gennemgå selskabets dobbeltvæsentlighed for at sikre at de mål selskabet rapportere efter også er væsentlige.

På baggrund af ovenstående svar, kan det konkluderes at det er nødvendigt for revisor at opnå en forståelse for virksomhedens rapporteringsproces samt have en forståelse af hvordan virksomheden foretager og behandler sin dataindsamling. Det er i denne proces at der kan ske fejl i dataindsamlingen,

behandlingen heraf og resultere i en bæredygtighedsrapportering med væsentlige fejl hvilket i sidste ende vil betyde at revisor ikke har foretaget sit arbejde tilstrækkeligt.

Spørgsmål:

På hvilke måder tror du, at fremtidige ændringer i lovgivning (ISSA 5000) og standarder vil påvirke revision af ESG-rapportering?

Svar:

Jeg tror en ny standard på området omkring erklæring ESG vil hjælpe revisorerne til at sikre korrekt forståelse og revision heraf, da standarden vil være målrettet hertil. I dag anvendes erklæring ISAE 3000 og 3410 til disse typer erklæringer. Den nye standard vil give en målrettet og formentlig specialiseret tilgang til revisionen af ESG, herunder formentlig indeholdelse af anvendelse eksperter.

Muqadas Rasheed mener at en ny erklæringstype på ESG vil gøre det mere specialiseret og målrettet når der skal afgives erklæring på bæredygtighedsrapporteringen. Dette har vi også kunne konkludere på baggrund af vores gennemgang af hhv. ISAE 3000 og ISSA 5000 udkastet, hvoraf der fremgår i ISSA 5000 at den er udarbejdet med henblik på afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapporteringen. Da ISAE 3000 erklæringen kan bruges til flere forskellige regnskaber, har det derfor ikke været lige så nødvendigt at indsnævre den og direkte målrette den mod ESG-rapportering, hvor dette har været muligt med ISSA 5000.

Delkonklusion

Da ISSA 5000 erklæringen fortsat er i udkast og der endnu ikke er kommet praktiske eksempler på hvordan revisor skal forholde sig til den indledende risikovurdering kan det være svært at vurdere hvilken indflydelse standarden kommer til at have på revisors nuværende arbejde. Vores tilgang til denne undersøgelse og for at besvare vores undersøgelsesspørgsmål, har været at gennemgå ISAE 3000 samt ISSA 5000, og sammenholde de 2 erklæringstyper med hinanden.

Såfremt der afgives en erklæring med begrænset sikkerhed eller høj grad af sikkerhed, efter hhv. ISAE 3000 eller ISSA 5000, skal revisor være opmærksom på at de er underlagt revisorloven og underlagt reglerne om god revisionsskik. Her er der en række forhold, herunder integritet, objektivitet, fornødenhed m.fl., som revisor skal sikre sig de overholder.

Det kan konkluderes at selvom der er tale om en erklæring som ikke er finansiel, bør revisor fortsat benytte sig af sin indledende risikovurdering og revisionsteori omkring dette. Revisor skal opnå en konkret forståelse for hhv. Lovgivningen som virksomheden rapporterer sig efter, samt hvordan

virksomheden opgør og har indsamlet sin data. Dette bekræftes også i vores interview med Muqadas Rasheed som er statsautoriseret revisor og certificeret bæredygtighedsrevisor. Til sidst kan det konkluderes at der ved gennemgang af hhv. ISAE 3000 og ISSA 5000 er flere overensstemmelser mellem de 2 standarder, men at der også er forhold som adskiller dem. Specifikt afsnittet omkring iboende begrænsninger adskiller de 2 erklæringer, og her kan man se at ISSA 5000 er bygget specifikt til erklæring på bæredygtighedsrapportering og ISAE 3000 ikke er.

Kapitel 4.2 - undersøgelsesspørgsmål 2

Hvilke metoder anvender revisorer til at indsamle og vurdere beviser for korrektheden af miljømæssige data rapporteret i ESG rapportering?

Dette undersøgelsesspørgsmål undersøger de praktiske metoder og tilgange, revisorer anvender for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som er nødvendigt for at kunne afgive en erklæring om ESG rapporteringens pålidelighed.

Indledning

Da ISSA 5000 fortsat er under høring, vil denne udredning af emnet derfor bero på hvordan nuværende revisorer vil have deres tilgang til når de skal aflægge en blank påtegning. Vi har indhentet tre eksempler og set på hvordan revisor har forholdt sig til de miljømæssige aspekter i deres erklæring, som på nuværende tidspunkt aflægges efter ISAE 3000. Vi ser her, at revisor giver høj grad af sikkerhed på nogle KPI'er, da dette er muligt ved attestationsopgaver.

Vi ser derfor i praksis, på tidspunktet hvor ISSA 500 ligger i høring, at revisor tager udgangspunkt i ISAE 3000, hvortil der vælges at lave en 2-delt erklæring, hvor der afgives høj grad af sikkerhed på nogle områder samt begrænset på andre områder. Vi ser skildringen i at revisor kan afgive høj grad af sikkerhed på nogle KPI'er ved ISAE 3000, ved at de kan opnå tilstrækkelig revisionsmæssigbevis, som kun kan ske ved attestationsopgaver med finansielle tal. Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt for ikke-finansielle tal, da ISAE 3000 ikke ligger op til en proces af høj grad af sikkerhed.

Vi har ved vores gennemgang af anvendte ISAE 3000 erklæring, forholdt os til tre selskaber hvor der er givet 2-delte erklæringer. Vi har set i rapporterne for Arla, Carlsberg og Mærsk, hvor vi har gennemgået erklæringerne, og konstateret at der er givet blank påtegning på følgende erklæringer, nogle KPI'er er revideret med høj sikkerhed:

- Arla Foods. "Arla Sustainability Report 2023."⁴⁷
- Carlsberg Group. "Sustainability Report 2023."⁴⁸
- Mærsk. "Sustainability Report 2023."⁴⁹

Mærsk ESG Factbook 2023 – helt excel ark med alle deres data som de deler

<https://www.maersk.com/sustainability/reports-and-resources>

⁴⁷ Arla. (2023)

⁴⁸ Carlsberg. (2023)

⁴⁹ Carlsberg. (2023)

ISSA 5000 er udviklet med det specifikke formål at facilitere håndteringen af bæredygtighedsrapportering, især med fokus på miljømæssige oplysninger. Denne standard fastsætter detaljerede krav og retningslinjer for, hvordan miljørelaterede aspekter skal evalueres og rapporteres systematisk. Under anvendelsen af ISSA 5000 har revisoren en rolle, der er centralt fokuseret på en dybdegående forståelse og evaluering af en virksomheds rapportering om dens miljømæssige påvirkninger. Dette inkluderer en analyse af faktorer som klimaændringer, emissioner og energiforbrug.

Retningslinjerne inden for ISSA 5000 er udformet for at sikre en grundig og omfattende evaluering af virksomhedens miljøpåvirkninger samt dens bæredygtighedspraksisser. Standarden indeholder specifikke krav til revisorer om at opnå en detaljeret forståelse og evaluering af miljøpåvirkningerne for de virksomheder, de reviderer. Standarden stiller krav om, at revisorer skal udvikle en omfattende forståelse af, hvordan en organisation håndterer og rapporterer sine miljøpåvirkninger, hvilket inkluderer en evaluering af virksomhedens procedurer til måling af sådanne påvirkninger, herunder emissioner, energiforbrug og ressourcebesparelse.

Revisoren forventes at vurdere pålideligheden af de miljødata, der leveres af virksomheden, og effektiviteten af organisationens interne kontroller vedrørende miljørapportering. ISSA 5000 kræver, at revisoren identificerer og vurderer risiciene for væsentlig fejlinformation i miljøoplysningerne, uanset om disse skyldes svig eller fejl. Dette omfatter en vurdering af designet og implementeringen af relevante kontroller fra virksomhedens side.

Baseret på risikovurderingen skal revisoren designe og implementere revisionshandling, der er tilpasset de specifikke miljømæssige oplysninger for virksomheden. Dette kan indebære test af de interne kontrollers operationelle effektivitet samt udførelse af substantielle handlinger på kritiske miljødata. Standarden specificerer endvidere, at revisoren skal rapportere sine fund vedrørende miljøaspekter af bæredygtighed, herunder afgive en konklusion om, hvorvidt miljøoplysningerne er præsenteret i overensstemmelse med gældende rammeværk for bæredygtighedsrapportering, såsom SASB-standarderne.

ISSA 5000 kræver desuden, at revisoren detaljeret dokumenterer sin begrundelse for de udførte revisionshandling samt eventuelle væsentlige fund og konklusioner vedrørende virksomhedens miljøpåvirkninger. Sammenlignet med ISAE 3000, som er en mere generel standard og ikke specifikt adresserer miljømæssige aspekter i samme detaljegrad, tilbyder ISSA 5000 mere dybdegående vejledning specifikt målrettet mod miljømæssige forhold. Selvom ISAE 3000 kan anvendes på

miljörapporter, giver den ikke samme omfattende vejledning og dermed kan revisorens tilgang under denne standard være mere overordnet og mindre detaljeret i forhold til specifikke miljømæssige emner.

Med ISSA 5000 er der en forventning om, at revisoren udvikler en indgående forståelse for, hvordan en virksomhed håndterer og rapporterer sine miljømæssige aspekter, hvilket også indebærer en evaluering af, hvordan virksomheden måler sine miljøpåvirkninger og de dertilhørende risici.

Anvendelse af ISSA 5000 i praksis

Ovenstående indikerer en række problemstillinger, hvordan revisor så skal forholde sig til at indsamle og vurdere beviser for korrektheden af miljømæssige data rapporteret i ESG rapportering.

Når en revisor skal udføre en ISSA 5000-erklæring med høj eller begrænset grad af sikkerhed med fokus på miljøet, involverer dette en række specifikke skridt og overvejelser, som er rettet mod at sikre præcision og pålidelighed i miljørapporteringen. De centrale aspekter, om hvordan revisor fremover skal forholde sig, vil være:

1. *Dybdegående forståelse af virksomhedens miljøpåvirkninger:*

Revisor skal indsamle omfattende viden om virksomhedens miljømæssige fodaftryk, herunder kilder til emissioner, energiforbrug, og ressourceanvendelse. Dette kræver også en forståelse for, hvordan virksomheden indsamler og behandler sine miljødata.

2. *Evaluering af interne kontrolsystemer:*

Revisoren skal vurdere effektiviteten af virksomhedens interne kontrolsystemer, der styrer indsamling og rapportering af miljødata. Dette omfatter at sikre, at procedurer for dataindsamling er præcise og konsekvente, og at de interne kontroller er tilstrækkelige til at forebygge og opdage fejl eller svig.

3. *Risikovurdering:*

Identificering og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i miljøoplysningerne er afgørende. Revisoren skal bestemme sandsynligheden og betydningen af potentielle fejlinformationer og svig i de miljømæssige rapporter og afgøre, hvor der er behov for yderligere kontrol eller dybere undersøgelse.

4. *Udvikling og implementering af tilpassede revisionsprocedurer:*

Basal på den foretagne risikovurdering, skal revisoren designe og gennemføre revisionsprocedurer, der er specifikt målrettede mod at teste og verificere de miljødata, virksomheden rapporterer. Dette kan omfatte både substantielle tests og test af operationel effektivitet i interne kontroller.

5. *Substans revision:*

Substans revision af kritiske miljødata for at bekræfte deres nøjagtighed. Dette kan omfatte stikprøver, verifikation mod uafhængige kilder, og analyse af sammenhænge og tendenser i dataene.

6. *Kommunikation og rapportering:*

Revisoren skal rapportere sine fund og konklusioner om virksomhedens miljørapportering. Dette inkluderer at afgive en erklæring om, hvorvidt miljøoplysningerne er præsenteret i overensstemmelse med relevante standarder og rammeværker. Der skal også rapporteres om eventuelle væsentlige svagheder eller mangler i virksomhedens miljørapportering og interne kontroller.

7. *Dokumentation:*

Endelig skal revisoren omhyggeligt dokumentere alle faser af revisionsprocessen, herunder begrundelser for de udførte auditprocedurer og alle signifikante fund. Dette sikrer, at revisionsarbejdet kan gennemgås og valideres af andre parter.

Ovenstående 7 step giver revisoren en effektiv tilgang til at imødekomme udfordringerne ved miljørapportering under ISSA 5000 og sikre en høj eller begrænset grad af sikkerhed i deres erklæringer, hvilket styrker tilliden til virksomhedens rapporterede miljøresultater.

Problematikken ved denne praksis

Overgangen fra ISAE 3000 til ISSA 5000 for revisorer, der arbejder med miljørapportering, indebærer en række udfordringer og tilpasninger i praksis. De primære problematikker som revisor vil opleve i denne overgang, vil bl.a. være:

Øget specialisering og teknisk viden

Problematik: ISSA 5000 kræver dybdegående teknisk viden om miljøspørgsmål, herunder forståelse for emissioner, energiforbrug, bæredygtighedsstrategier og deres indvirkning på miljøet. Dette er en væsentlig udvidelse sammenlignet med den mere generelle tilgang i ISAE 3000.

Konsekvens: Revisorer skal opgradere og vedligeholde deres faglige kompetencer og muligvis gennemgå yderligere uddannelse eller specialisering inden for miljørapportering og relaterede områder.

Større krav til detaljeringsniveau og dokumentation

Problematik: ISSA 5000 kræver mere detaljeret dokumentation og en dybere grad af detaljeringsniveau i revisionsprocessen for at sikre, at miljøoplysningerne er nøjagtige og pålidelige.

Konsekvens: Revisorer skal anvende mere tid og ressourcer på hver revision eller review, hvilket kan føre til længere revisionsprocesser og potentielt højere omkostninger for kunderne.

Implementering af nye revisionsmetoder

Problematik: Implementering af de specificerede revisionsmetoder i ISSA 5000, som fokuserer på miljødata, kræver en tilpasning af nuværende revisionspraksis, herunder indførelse af nye procedurer for risikovurdering og kontroltest.

Konsekvens: Revisorer skal revidere og muligvis redesigne deres eksisterende revisionsprocesser, hvilket kan være ressourcekrævende og kræver tilpasning til nye standarder.

Håndtering af ikke-finansielle data

Problematik: ISSA 5000 fokuserer specifikt på ikke-finansielle data, som traditionelt kan være mere udfordrende at kvantificere og verificere sammenlignet med finansielle data.

Konsekvens: Revisorer skal udvikle kompetencer i at håndtere og evaluere kvalitative og kvantitative ikke-finansielle data, hvilket kræver nye tilgange til dataindsamling og analyse.

Ændrede risikoprofiler

Problematik: Overgangen til ISSA 5000 indebærer en ændret tilgang til risikovurdering, da miljørisici ofte er mere komplekse og mindre forudsigelige end finansielle risici.

Konsekvens: Revisorer skal udvikle nye metoder til at identificere, evaluere og håndtere miljørelaterede risici, hvilket kan være komplekst og kræver en forståelse for både nuværende og potentielle fremtidige miljøforhold.

Forventningsafstemning med ledelsen, og andre interessenter

Problematik: Der kan være øgede forventninger fra ledelsen og andre interessenter (f.eks. investorer, regulatorer, og offentligheden) om nøjagtigheden og pålideligheden af miljørapporteringen.

Konsekvens: Revisorer skal sikre, at de ikke blot overholder de tekniske krav i ISSA 5000, men også kommunikerer effektivt med stakeholders om deres metoder, fund, og konklusioner for at opretholde tilliden til rapporteringen.

Overgangen fra ISAE 3000 til ISSA 5000 repræsenterer væsentlig skift i revisorernes tilgang til miljørapportering. Dette kræver betydelige tilpasninger i både faglige kvalifikationer og revisionsmetoder. Mens det stiller større krav til revisorerne, tilbyder det også en mulighed for at forbedre kvaliteten og pålideligheden af miljørapporteringen, hvilket er afgørende i en tid, hvor bæredygtighed og miljøansvarlighed får stadig større betydning globalt.

Delkonklusion

Denne delkonklusion reflekterer over revisorernes tilgang til miljørapportering i lyset af den forestående implementering af ISSA 5000-standarderne, sammenholdt med den nuværende praksis under ISAE 3000. Det er tydeligt, at revisorer i deres udarbejdelse af bæredygtighedserklæringer primært fortsat anvender ISAE 3000. Denne praksis indebærer ofte udarbejdelsen af delte erklæringer, hvor en høj grad af sikkerhed ydes på visse områder (typisk finansielle nøglepræstationsindikatorer, KPI'er), mens der gives begrænset sikkerhed på andre områder (som regel ikke-finansielle data, herunder miljøinformation).

Undersøgelser af virksomheder som Arla, Carlsberg og Mærsk afslører, at revisorer er i stand til at levere en høj grad af sikkerhed for specifikke KPI'er ved at indhente tilstrækkelige revisionsbeviser gennem standardiserede attestationsopgaver. Dette fremhæver en væsentlig begrænsning ved ISAE 3000, da standarden ikke understøtter en lige så stringent sikkerhedsproces for ikke-finansielle data.

I modsætning hertil introducerer ISSA 5000 en mere detaljeret og stringent ramme, der specifikt er rettet mod rapportering af miljødata. Denne nye standard kræver, at revisorer opnår en grundig forståelse og systematisk vurderer virksomhedens rapportering af dens miljøpåvirkninger. Dette omfatter en detaljeret vurdering af faktorer såsom emissioner og energiforbrug samt en omfattende evaluering af organisationens interne kontrolmekanismer og risici for væsentlige fejlinformationer.

Sammenlignet med ISAE 3000, der tilbyder en mere generel vejledning og er anvendelig for et bredere spektrum af rapporteringsopgaver, tilbyder ISSA 5000 målrettet indsigt i miljørapportering. Dette

understøtter revisorernes arbejde med at identificere, vurdere og rapportere om virksomhedernes miljøpåvirkninger på en måde, der sikrer overensstemmelse med relevante og aktuelle bæredygtighedsrammer.

Implementeringen af ISSA 5000 vil sandsynligvis resultere i en mere detaljeret og pålidelig miljørapportering, hvilket kan styrke interessenters tillid til virksomhedernes bæredygtighedsindsatser og deres rapporterede miljødata. Med tilføjelsen af ovenstående analyse af udfordringerne ved overgangen fra ISAE 3000 til ISSA 5000 kan det konkluderes, at revisorer står over for en væsentlig transformationsproces i deres arbejde med miljørapportering. Denne overgang kræver en betydelig udvidelse af både faglige kompetencer og revisionsmetodikker, som er tilpasset de øgede krav og detaljeringsniveauet, som ISSA 5000 foreskriver.

Det står klart, at mens ISAE 3000 tillod en mere generel tilgang til rapportering af både finansielle og ikke-finansielle data, stiller ISSA 5000 skrappe krav til specificitet, nøjagtighed og dybdegående behandling, især af miljømæssige data. Dette skift fremhæver revisorernes nødvendige udvikling mod en mere specialiseret ekspertise inden for miljømæssig bæredygtighed, hvilket ikke kun øger omkostningerne og kompleksiteten i revisionsprocessen, men også forbedrer kvaliteten og pålideligheden af miljørapportering.

Revisorer skal ikke alene håndtere og mestre teknisk og komplekst materiale, men også udvikle stærkere kommunikationsstrategier for effektivt at kunne adressere og opfylde de forskelligartede forventninger fra forskellige stakeholders, herunder investorer, regulerende myndigheder og offentligheden. Dette skaber et pres for en omhyggelig og transparent dokumentation og rapportering, som kan styrke tilliden til virksomhedernes miljørapporter og understøtte en mere bæredygtig forretningsførelse.

Endelig peger denne overgang på en voksende trend inden for regnskabs- og revisionsbranchen, hvor der lægges øget vægt på miljømæssige og bæredygtighedsmæssige faktorer. Dette afspejler bredere samfundsmæssige skift mod større miljøbevidsthed og kan ses som en positiv udvikling, der bidrager til en mere ansvarlig og bæredygtig global økonomi. Denne udvikling er også med til at forme fremtidens revisionspraksis og revisorens rolle i en stadig mere miljøbevidst verden.

Kapitel 4.3 - undersøgelsesspørgsmål 3

Hvordan kan revisor sikre sig validiteten af revisionsdokumentationen i forbindelse med afgivelse af erklæring på bæredygtighedsrapportering?

Dette undersøgelsesspørgsmål undersøger de forventede ændringer i revisionsprocessen og -metoder som følge af de nye krav i ISSA 5000, med specielt fokus på miljøaspekter.

Indledning

“ESG-rapportering involverer en bred vifte af ikke-finansielle data og informationer, der giver interessenter, herunder investorer, kunder, medarbejdere og samfundet generelt, indsigt i en virksomheds miljømæssige, sociale og styringsmæssige præstationer.” - Jan Stentoft, professor, Institut for Erhverv og Bæredygtighed, Syddansk Universitet ⁵⁰.

Som det forklares af professor Jan Stentoft i ovenstående uddrag fra en kronik, baserer ESG-rapporteringen sig primært på mange forskellige ikke-finansielle data og informationer. Revisorerne har været vant til at skulle forholde sig og erklære sig på baggrund af finansielle data, men skal nu til at erklære sig på ikke-finansielle data hvor der kan være andre problemstillinger forbundet med dette. Det kan være vanskeligt at foretage en vurdering af væsentlighedsniveauet, og der skal også tages stilling til om fejl er af kvalitativ eller kvantitativ karakter. Man kan ikke blot konstatere en fejl og så vurdere at denne er uvæsentlig og så ikke gøre yderligere. Det vil være nødvendigt at forholde sig til om dette kan have yderligere miljømæssige konsekvenser fremadrettet.

Ved sin revision efter ISAE 3000 skal revisor forholde sig til ISA 230 (International Standards of Auditing) som beskriver kravene til den indhentede revisionsdokumentation og hvad der kan bruges som bevis. I ISA 200 angives målet for revisionen følgende:

“Revisors mål er at udarbejde dokumentation, der giver:

- *(a) tilstrækkelig og egnet dokumentation for grundlaget for revisors erklæring og*
- *(b) bevis for, at revisionen blev planlagt og udført i overensstemmelse med ISA samt gældende krav i lovgivning og øvrig regulering.”⁵¹*

Da ISSA 5000 ikke følger ISA’erne står ISA 230 eller ISA 200 ikke nævnt i udkastet, men ovenstående er dog beskrevet som et krav ifølge ISSA 5000.

Kronik: ESG bør forankres bredt i virksomheder... - Jan Stentoft, Professor Syddansk Universitet

⁵¹ ISA 200 afsnit ”Mål”

ISSA 5000 beskriver flere forhold som revisor skal forholde sig til i forbindelse med dokumentation, og de vil blive undersøgt og gennemgået i følgende afsnit:

Typen af dokumentation

Typen af dokumentation som revisor skal anvende, er forskellige fra virksomhed til virksomhed. En virksomhed i oliesektoren kan f.eks. have mere fokus på energieffektivitet, sikkerhed for medarbejdere eller affaldshåndtering. Her kan det være anderledes hvis der er tale om en speditør virksomhed, hvor der er mere fokus på CO2 udledning fra køretøjer. Dette bakkes også op af en undersøgelse foretaget af Natalia Prodanova og Olga Tarasova med titlen "ESG and its fundamental concepts". Her konkluderes følgende:

"Depending on a company's industry, certain ESG considerations may be more vital. Energy efficiency, operational safety, and waste management, for instance, may be crucial concerns for businesses in the oil and gas sector." - ESG and its fundamental concepts, N. Prodanova & O. Tarasova.

Det konkluderes også i undersøgelsen, at det indledningsvist er vigtigt at kontrollere den data og dokumentation som er gjort tilgængelig fra virksomheden af. Det skal af revisor sikres at dataene er af høj kvalitet og troværdige. Troværdigheden spiller en stor rolle i forbindelse med en ESG-revision, da dataene her kan bestå af finansielle rapporter, bæredygtighedsrapporter, samt andre informationer på virksomhedens ESG-faktorer. Disse data kan være et udtryk for subjektive holdninger eller andet, og det vil derfor være nødvendigt at undersøge om rapporterne er troværdige og revisor kan bygge sin erklæring på disse. I ISSA 5000 udkastet lægges der også op til at revisor skal have fokus på at vurdere troværdigheden af dataene såfremt disse bruges som underliggende dokumentation. Følgende tekst skrives i punkt 85 i udkastet:

"If information intended to be used as evidence has been prepared by a management's expert, as part of the practitioner's evaluation in accordance with paragraph 83, the practitioner shall, to the extent necessary, having regard to the significance of that expert's work for the practitioner's purposes:

(a) Evaluate the competence, capabilities and objectivity of that expert;

(b) Obtain an understanding of the work performed by that expert; and

(c) Obtain an understanding about how the information prepared by that expert has been used by management in the preparation of the sustainability information." - Udkast ISSA 5000, punkt 85.

Her nævnes det at såfremt revisor har modtaget information, som er udarbejdet af en af ledelsens valgte eksperter, skal revisor forholde sig til hvorvidt denne ekspert er kompetent, har evnerne samt er objektiv. Revisor skal opnå en forståelse for hvordan eksperten har foretaget sit arbejde og er kommet frem til sin konklusion. Til sidst skal revisor opnå en forståelse for hvordan ekspertens informationer er blevet brugt af ledelsen i forbindelse med udarbejdelse af bæredygtighedsrapporteringen.

Bias i forbindelse med dokumentation

I relation til ovenstående, er det også et krav i ISSA 5000, at revisor har forholdt sig til eventuel bias i forbindelse med sin dokumentation. Der nævnes 5 forskellige typer af bias:

- Confirmation bias
- Anchoring bias
- Availability bias
- Automation bias
- Authority bias

Såfremt at revisor har en vidende eller uvidende bias når arbejdet skal udføres, kan det have en negativ indvirkning på troværdigheden og pålideligheden af den indsamlede dokumentation. Der kan være en risiko for at revisor ubevidst eller bevidst har udvalgt dokumentation som stemmer overens med revisors bias. De forskellige former for bias som nævnes i ISSA 5000 vil kort blive gennemgået i følgende:

Confirmation bias

Confirmation bias er når en person ubevidst eller bevidst søger information som understøtter sin egne holdninger eller overbevisninger. Flere studier viser, at en person vil holde fast i sin egen holdning selvom der præsenteres data som viser at dette er forkert⁵². I revisors tilfælde kan dette udmynte sig ved at, revisor kan have en holdning til virksomhedens rapporterede data, og dermed kan have udvalgt sine stikprøver og dokumentation så dette understøtter holdningen og dermed ikke er objektivt.

Anchoring bias

Anchoring bias er når en person bruger irrelevant men "nem" data til at underbygge sine beslutninger og holdninger. Dette kan f.eks. være hvis en person bliver præsenteret for et datasæt med mange variable, tal og andre informationer der skal tages højde for, og et andet datasæt som er meget let læseligt og tilgængeligt. Her vil en persons underbevidsthed bruge det lette datasæt til at træffe sin

⁵² Segal, Dayva. (2023, 15. september). What is Confirmation Bias?

beslutning, selvom dette ikke er det korrekte at gøre⁵³. I revisors tilfælde kan dette medføre at der bruges den dokumentation som er mest tilgængeligt, men ikke leder til den korrekte konklusion.

Availability bias

Availability bias er når personer bliver påvirket af begivenheder ude i verden, og handler på dette. Ifølge undersøgelser⁵⁴ er der i menneskets underbevidsthed en tendens til at tro at nylige begivenheder vil ske oftere eller hyppigere og handler derfor irrationelt i sine beslutninger. Dette ses meget i aktiemarkedet hvor større begivenheder i verden kan have en indflydelse på aktionærerne som handler irrationelt og sælger aktier i frygt for at en sådan begivenhed vil ske igen snart. Dette kan også have indflydelse på revisor i sit arbejde. En revisor kan være påvirket af udefrakommende kriser, krige eller andet og dermed handle irrationelt og ikke være objektiv i situationen.

Automation bias

Automation bias refererer til menneskers tendens til at favorisere automatiserede data og ignorerer data som ikke er automatisk udarbejdet, selvom denne er korrekt⁵⁵. Denne bias kan være kritisk for revisor, da der i revisionsbranchen generelt er meget fokus på digitalisering og automatisering af processer. Samtidig har revisor også en rolle, hvor de skal gå kritisk til værks og forholde sig kritisk til de regnskabsmæssige problemstillinger der må opstå.

Authority bias

Ifølge et studie fra 1961 af Stanley Milgram, har mennesker en tendens til at favorisere personer som er autoritære. Dette kan have indflydelse på revisors arbejde, da revisor kan blive påvirket af autoritære personer i forbindelse med sit arbejde. Revisors arbejde kan miste sin troværdighed og pålidelighed såfremt revisor har været påvirket af autoritære personer, og ikke har handlet rationelt og uafhængigt. I revisors tilfælde kunne det være at der lægges for meget pålidelighed på en ekspert der anvendes, blot fordi de vurderes at være autoritære.

Ifølge ISSA 5000 skal revisor forholde sig til de 5 ovenstående typer af bias. Specielt i denne erklæringstype og bæredygtighedsrapportering er det vigtigt for revisor at forholde sig til, og sikre at revisor ikke er påvirket af bias, da det er et område hvor der kan være udtryk for subjektive holdninger. Det er derfor vigtigt for revisor at sørge for at den underliggende dokumentation er objektivt udarbejdet, at eventuelle eksperter ikke er forudindtaget, og at revisor har forhold sig kritisk til den dokumentation

⁵³ Bouygues, Helen Lee. (2022, 30. august). Don't Let Anchoring Bias Weigh Down Your Judgment

⁵⁴ Hayes, Adam. (2024, 24. januar). Recency (Availability) Bias: What it is, How it Works.

⁵⁵ Hoffmann, Bryce. (2024, 10. marts). Automation Bias: What It Is And How To Overcome It.

der anvendes. Der er flere måder hvorpå revisor kan undgå at falde ind under disse bias. I ISSA 5000 nævnes der specifikt, at revisor kan sørge for at indhente dokumentation fra flere forskellige kilder. Her kunne det være at man indhentede flere forskellige eksperter's rapporter for så at sammenholde dem, og dermed kunne forholde sig kritisk og objektivt til resultaterne af dem.

Kvalitative data

Bæredygtighedsrapportering består nødvendigvis ikke udelukkende af finansielle data men også af ikke-finansielt data. Dette kan defineres som kvalitative data, og det kan være mere vanskeligt for revisor at opnå tilstrækkelig med dokumentation for de rapporterede emner. Ved finansielle data, er det mindre komplekst for revisor at kunne f.eks. bruge nogle af sine normale revisionshandlinger til at afdække dette. Nogle af de kvalitative data som rapporteres i bæredygtighedsrapporteringen, kan være baseret på skøn og det kan her være komplekst for revisor at skulle forholde sig til disse.

Ifølge ISSA 5000, skal revisor bruge sin professionelle dømmekraft, til at vurdere hvad der vil være tilstrækkeligt, samt hvilken dokumentation der skal indhentes for at kunne underbygge dette⁵⁶.

Den kvalitative data kan også komme i form af fremskrivninger af forventede miljømæssige resultater. Hvis en virksomhed skriver i deres rapportering, at de forventer at deres Co2 udledning vil være reduceret med 20% indenfor de næste 3 år, hvordan skal revisor så forholde sig til dette? Det er en essentiel del af rapporteringen, da der oplyses om virksomhedens langsigtede mål, og hvor langt de er i forhold til disse.

Revisor skal gennemgå og evaluere ledelsens skøn, opnå en forståelse for hvordan ledelsen er kommet frem til dette resultat og til sidst undersøge hvorvidt ledelsen har været objektive og ikke subjektive i forbindelse med tolkningen af den underliggende data. I tilfælde af at revisor konkluderer at ledelsen har været underlagt bias, og de udarbejdede skøn er forkerte, skal revisor undersøge hvor disse skøn indgår, og der er en afledt effekt på resten af rapporteringen og om hvorvidt dette medfører at der er væsentlig fejlinformation i rapporteringen⁵⁷.

Der kan være flere udfordringer ved kvalitative data, men nogle af de mest problematiske er følgende:

- Subjektivitet
- Målbarhed
- Analyse

⁵⁶ ISSA 5000, A224

⁵⁷ ISSA 5000, par. 161

Subjektivitet

Ved kvalitative data kan subjektivitet udgøre en risiko for forkert data. Kvalitative data er baseret på ikke-målbare værdier, og der kan derfor indgå bias i forbindelse med tolkningen af dataene. Ledelsen som udarbejder den kvalitative data, kan have et ønske om at præsentere det på én specifik måde, som vil gavne virksomheden, og kan derfor tolke dataene anderledes end en tredjepart ville.

Målbarhed

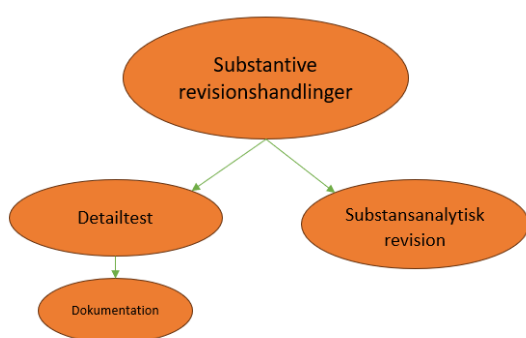
Målbarhed spiller en vigtig rolle for revisor i deres arbejde med data. Det er vigtigt for revisor at kunne dokumentere og validere den data de modtager, og dermed kunne sikre nøjagtighed og pålidelighed. Ved subjektive datakilder kan det dermed være vanskeligt for revisor at validere dataene og dermed dokumentere hvorvidt at resultatet af dataene er objektivt korrekt.

Analyse

Da kvalitative data som regel ikke består af større finansielle datasæt, men derimod kan bestå eksempelvis interviews eller udtalelser fra eksperter, kan det være vanskeligt for revisor at have en analytisk tilgang til evalueringen af datasættet. Ved en gennemgang af kvantitative data, kan revisor benytte sig af analysemetoder eller andre værktøjer til at afdække korrektheden af store datamængder effektivt, hvilket ikke er tilfældet ved kvalitative datasæt.

Delkonklusion

ESG-rapportering indeholder mange data heriblandt en større del af ikke-finansielle data, end et normalt årsregnskab. Dette kan være med til at udfordre revisors tilgang til dokumentation, og de traditionelle revisionshandlinger som revisor normalt ville foretage.



Kilde: egen tilvirkning

Kvalitative data gør det vanskeligt for revisor at benytte sig af sine normale værktøjer, heriblandt substansanalytiske revisionshandlinger, da der ikke er større datasæt som gør det muligt at analysere

på. ISSA 5000 adresserer også dette, hvorfor der indgår konkrete afsnit i standarden omkring hvordan revisor skal forholde sig til udfordringerne med dokumentationen.

For at revisor kan sikre sig validiteten af sin dokumentation, skal revisor forholde sig til en række punkter som er særligt nødvendig ved evaluering af kvalitative data. Her skal revisor forholde sig til eksperternes kompetenceniveau, objektiviteten samt hvilket underliggende arbejde eksperten har udført for at komme frem til sin konklusion. Revisor skal forholde sig til bias i forbindelse med sit eget arbejde, og skal sørge for at indarbejde foranstaltninger og tilpasse sine handlinger for at modarbejde denne bias. Til sidst skal revisor forholde sig til de kvalitative data med sin professionelle dømmekraft, og nøgterne gennemgå hvordan og hvorledes ledelsen har udarbejdet disse data og om der indgår en grad af skøn i disse. Såfremt der indgår skøn, skal revisor opnå en forståelse, teste og evaluere hvordan de underliggende skøn er udformet.

Såfremt det konkluderes at ledelsen har været underlagt en bias i forbindelse med udarbejdelsen af disse kvalitative data samt skøn, skal revisor opgøre hvor de kvalitative data indgår i rapporteringen og hvad den samlede virkning på bæredygtighedsrapporteringen er. Revisor skal til sidst vurdere hvorvidt en fejl af den her grad vil være væsentlig for regnskabsbrugeren og dermed om der er væsentlige fejl i bæredygtighedsrapporteringen.

Kapitel 4.4 - undersøgelsesspørgsmål 4

Hvilken indflydelse har ISSA 5000 på revisors væsentlighedsbetragtning i forbindelse med bæredygtighedsrapportering?

Dette undersøgelsesspørgsmål undersøger hvordan ISSA 5000 adresserer stigningen og udviklingen af interessenters forventninger til rapporteringen, samt hvordan ISSA 5000 forholder sig til defineringen af regnskabsbruger.

Indledning

Ifølge ISSA 5000 er målet for revisor at opnå følgende:

- Opnå tilstrækkelig med overbevisning om at rapporteringen ikke indeholder væsentlig fejlinformation.
- At udtrykke en konklusion på rapporteringen igennem en erklæring som beskriver grundlaget for konklusionen.
- At kommunikere yderligere forhold som er krævet af ISSA 5000.

Såfremt at revisor ikke kan opnå tilstrækkelig med overbevisning til at afgive sin erklæring, må det vurderes om en modificeret erklæring vil være tilstrækkelig, eller om revisor helt skal fratræde fra opgaven.

Væsentlighedsbetragtningen er en essentiel del af revisors arbejde, og revisor er vant til at arbejde med væsentlighedsbetragtningen i en kvantitativ kontekst, hvor væsentligheden kan fastsættes til et beløb som kaldes væsentlighedsniveau. Ved bæredygtighedsrapportering, ændrer dette på revisors tilgang, da der her kan være tale om en kvalitativ kontekst, hvor konsekvensen af en handling ikke altid kan opgøres i kroner og ører. Samtidig er rapporteringskravene konstant under udvikling, og regnskabsbrugerne udvikler løbende deres synspunkter på hvad der er vigtigt i sammenhængen. Hvad der for regnskabsbrugeren var vigtigt i år, er måske ikke det vigtigste næste år. Regnskabsbrugerne består også af flere forskellige grupper, som alle kan have forskellige synspunkter på hvad der fylder mest i rapporteringen. Derfor kan revisor have svært at vurdere og fastsætte hvad der er væsentligt for regnskabsbrugeren hvis der er forskellige synspunkter på hvad der skal lægges vægt på i rapporteringen. Hvordan navigerer revisor så i dette krydsfelt med kvalitative væsentlighedsbetragtninger, forskellige synspunkter for regnskabsbruger og en konstant udvikling i regnskabsbrugers forventning til rapporteringen? Det vil vi undersøge i dette undersøgelsesspørgsmål.

Væsentlighed ifølge ISSA 5000

En fejl i bæredygtighedsrapporteringen kan opstå på flere forskellige måder. ISSA 5000 adresserer følgende eksempler på fejl⁵⁸:

- Ledelsens udøvede skøn bygger på et usandsynligt grundlag.
- Unøjagtighed i forbindelse med behandling af data til rapporteringen.
- Manipulering eller sløring af bæredygtighedsrapportering med henblik på at mislede regnskabsbrugeren.

Ovenstående udsnit af eksempler som nævnes i ISSA 5000 på hvordan fejl kan opstå i bæredygtighedsrapporteringen. For at revisor kan vurdere om en fejl er af så væsentlig karakter at den kan have indflydelse på regnskabsbrugers beslutninger, taget på baggrund af regnskabet, er revisor nødt til at definere hvem regnskabsbrugeren er. Som udgangspunkt kan der være mange forskellige former for regnskabsbruger, men i ISSA 5000⁵⁹ nævnes der at regnskabsbrugeren kan fastsættes som en person der skal allokere ressourcer på baggrund af bæredygtighedsrapporteringen.

Konstaterede fejl i forbindelse med revisionen skal summeres igennem revisionen, og skal vurderes på et samlet niveau. Såfremt fejlene på et samlet niveau vurderes at være væsentlige for regnskabsbrugeren, skal fejlene korrigeres ellers ender det ud med at revisor må modificere sin påtegning. For informationer som baserer sig på kvantitative data og kan opgøres i beløb, skal revisor fastsætte sit væsentlighedsniveau som bruges til at vurdere hvor væsentlige fejlene er. Ved fastsættelse af væsentlighedsniveau fastsættes der også et CTT (clearly trivial treshold) hvilket er et udtryk for grænsen for hvornår fejl er klart ubetydelige for regnskabsbrugeren. Hvis en fejl er under CTT behøver revisor ikke at inkludere denne fejl i summeringen af de samlede fejl som overstiger, og kan blot lade være med at rette fejlen.

Ved fejl af kvalitativ karakter som ikke kan opgøres i monetær værdi, skal revisor fortsat summere disse. Dette skal ske ved at revisor til sidst gennemgår de konstaterede fejl og vurderer om den samlede effekt af fejlene vil have en væsentlig indflydelse på regnskabsbrugers beslutninger taget på baggrund af regnskabet. Revisor skal opnå en forståelse for hvordan disse fejl er sket, og vurdere

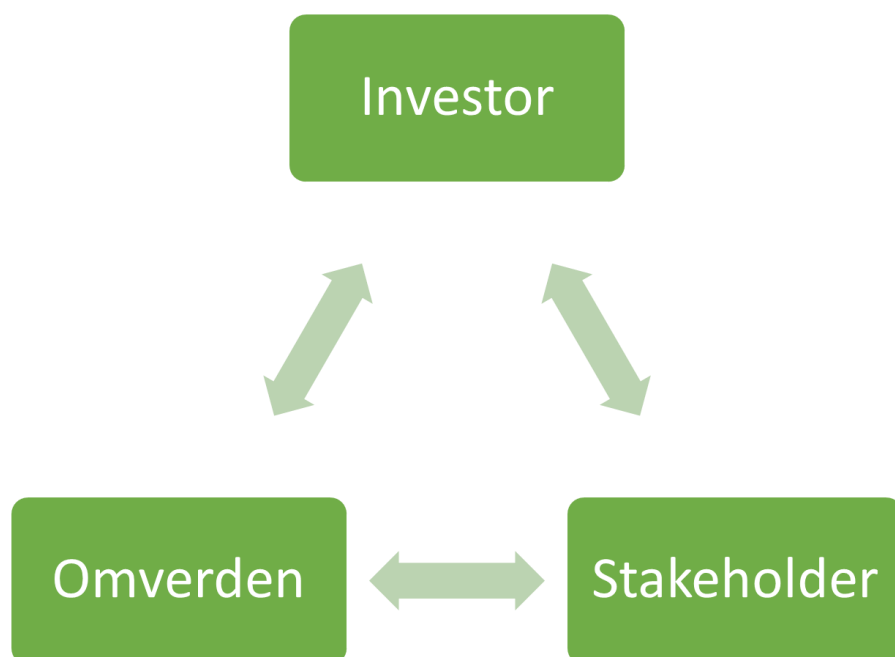
⁵⁸ ISSA 5000, A401

⁵⁹ ISSA 5000, A400

om der er en generel tendens til at ledelsen overvurderer eller undervurderer forhold i forbindelse med sine skøn der har ledt til fejlene⁶⁰.

Regnskabsbruger ifølge ISSA 5000

ISSA 5000 anerkender at det kan være vanskeligt for revisor at definere hvem regnskabsbrugeren er. Som udgangspunkt er regnskabsbrugeren personer som allokerer ressourcer på baggrund af bæredygtighedsrapporteringen, hvorfor dette kunne være investorer, kapitalejere eller andre kreditorer. Andre regnskabsbrugere kunne også være konkurrenter, samfundet og skatteydere. For revisor kan det ikke altid være muligt at identificere alle regnskabsbrugerne, og i dette tilfælde lægger ISSA 5000 op til at revisor begrænser regnskabsbruger til at være de største stakeholder såfremt disse vurderes at dele samme interesse for rapporteringen. Det er tilladt for revisor at definere regnskabsbrugeren sammen med selskabets ledelse, og i fællesskab definere hvem regnskabsbrugeren er.



⁶⁰ ISSA 5000, A418

Kilde: egen tilvirkning

Det er en vanskelig opgave for revisor at definere regnskabsbrugeren men en altafgørende opgave for revisor, da det har en indflydelse på hele revisionen. Hvis det viser sig at revisor ikke har foretaget tilstrækkeligt med overvejelser omkring regnskabsbruger, er der en risiko for at revisor overser væsentlige fejl i rapporteringen, fra regnskabsbrugers synspunkt. Dette kan resultere i at revisor vurderes at have afgivet en forkert påtegning på rapporteringen, og i sidste ende ud med at der er regnskabsbrugere og interessenter som handler på baggrund af et forkert regnskab.

Ligesom en virksomheds dobbeltvæsentlighedsanalyse bør udvikle sig over tid, bør revisor også løbende forholde sig til om der er sket ændringer i hvad der er fokus på fra regnskabsbrugerne. Der er altså tale om "dynamisk" væsentlighed, som er udtryk for at væsentlighedsbetragtningen er under udvikling løbende⁶¹.

Forventninger fra interessenter

Da området for bæredygtighed er et område i konstant udvikling, har dette også en betydning for bæredygtighedsrapporteringen. Der kommer løbende flere og flere forventninger til hvad rapporteringen skal indeholde, og hvor konkret den skal være. Da der samtidig er mange forskellige interessenter, er der dermed også forskellige forventninger til hvad rapporteringerne skal indeholde og hvad der skal lægges vægt på.

For at imødekomme de skiftende forventninger fra interessenter, har de ansvarlige organer for bæredygtighedsrapportering i hhv. USA og Europa arbejdet på at indføre en "global" baseline for hvad der kræves af rapportering. I Europa har dette resulteret i ESRS (European Sustainability Reporting Standards) som dikterer hvad bæredygtighedsrapporteringen skal indeholde. På denne måde er der ikke så frit spil til selv at beslutte hvad der skal indgå i rapporteringen og hvad der ikke skal indgå.

Ovenstående baselines er en vigtig løsning for revisor, da det giver revisor mulighed for at forholde sig objektivt til hvad interessenterne kan lægge vægt på i rapporteringen, og dermed at der ikke indgår mange forskellige forventninger til rapporteringen.

⁶¹ Deloitte insights – Enchancing ESG

Problemerne med manglende overensstemmelse i forbindelse med forventninger fra interessenter til bæredygtighedsrapporteringen, anerkendes også af certificeret bæredygtighedsrevisor som vi har interviewet. Han udtaler følgende:

Hvordan vurderer du at revisorer kan bidrage til at skabe større gennemsigtighed og troværdighed omkring virksomheders ESG-rapportering?

“Det må vurderes, at virksomhedernes ESG-rapportering vil blive mere ensartet som følge af det nye ramme af regler på området i form af ESRS. Dette kan gøre det nemmere for regnskabsbrugeren at sætte sig ind i virksomhedens ESG-rapportering. Det har tidligere været mange forskellige rammer for opgørelse af sine nøgletal. Ensartet vil være med til at skabe en mere transparent rapportering. Revisors rolle i dette tilfælde vil være mere at give en form for troværdighed i stedet for gennemsigtighed. En revisorerklæring ved finansiell revision giver regnskabet en troværdighed, ligeledes vil en revisorerklæring på ESG-rapporteringen også have samme effekt.”

Muqadas Rasheed vurderer at en ensartet ramme af regler vil være mest hensynsmæssigt, hvilket også er det vi ser med indførelsen af ESRS i Europa. Målet med dette er at en revisorerklæring skal give lige så meget troværdighed på bæredygtighedsrapporteringen, som den gør på nuværende tidspunkt på den finansielle rapportering. Samtidig vil det hjælpe revisor at de ansvarlige organer sørger for at vedligeholde og opdatere en fælles ramme for hvad der stilles af krav til rapporteringen, således at revisor ikke kan komme ud for at der forventes andet end aftalt fra rapporteringen.

Delkonklusion

Det kan konkluderes at revisor i forbindelse med sin vurdering af væsentlighed, skal være yderst opmærksom på hvem der vurderes at være regnskabsbruger for rapporteringen. Det er vigtigt at revisor opnår en forståelse af hvad virksomheden rapporterer og hvem der fungerer som stakeholders, for at kunne vurdere hvem der kommer til at læse og tage beslutninger på baggrund af rapporteringen. I tilfælde af at der er så mange forskellige interessenter at revisor ikke kan fastlægge alle, tillader ISSA 5000 at revisor i samarbejde med virksomhedens ledelse vurderer hvem de største stakeholders er. Dette kræver dog at stakeholders forventninger til rapporteringen er i overensstemmelse med hinanden.

For at revisor kan imødekomme den hastige udvikling i området for bæredygtighed samt stigende forventninger til bæredygtighedsrapporteringen, er der brug for at der løbende fastsættes en standard

for hvad man kan forvente af rapporteringen. Dette gøres på nuværende tidspunkt og dette er sket i forbindelse med ESRS. Det er nødvendigt for revisor at denne standard bliver ved med at blive opdateret til at afspejle interessenterne forventninger, så der ikke opstår en situation hvor interessenterne har en helt anden forventning, end revisor er opmærksom på.

Kapitel 5 - Diskussion

Udfordringer og muligheder i overgang til ikke-finansiell revision

Overgangen fra finansiell til non-financial revision, især inden for ESG (Environmental, Social, and Governance) rapportering, præsenterer en række udfordringer, men også nye muligheder for revisorer. Denne transition kræver, at revisorer tilpasser sig nye standarder såsom ISSA 5000, som er designet til at håndtere de særlige krav til bæredygtighedsrapportering. En af de væsentligste udfordringer er manglen på standardisering i måling og rapportering af ikke-finansielle oplysninger, hvor det kun er muligt at se til ISAE 3410, samt ISAE 3000 med 2-delte erklæringer. Dette gør det vanskeligt for revisorer at anvende en ensartet metode til at vurdere disse oplysninger, hvilket er afgørende for at opretholde pålidelighed og konsistens i revisionen, dog åbner dette også op for en lang række muligheder som bliver spændende at følge i fremtiden når den første bæredygtighedsrapport udkommer med en ISSA 5000 erklæring. Tidspunktet for denne afhandling, præsenterer derfor både store udfordringer for fremtiden, såvel også som muligheder.

Kompleksiteten i dataindsamling og -analyse

En anden udfordring er den iboende kompleksitet i dataindsamling og analyse af miljømæssige data. I modsætning til finansielle data, som ofte er kvantitative og kan verificeres gennem veldefinerede økonomiske målinger, er miljømæssige data ofte kvalitative og kan variere betydeligt i form og indhold. For eksempel kan data om CO₂-udledning, vandforbrug og biodiversitetspåvirkninger kræve specifik ekspertise inden for hvert område for at sikre nøjagtighed og relevans. Denne kompleksitet stiller større krav til revisorers færdigheder og viden, hvilket igen kræver omfattende efteruddannelse og muligvis samarbejde med miljøeksperter. Samtidig åbner dette også op for en række muligheder for fremtidens revisor, da vi nu ser en revisor også skal have en anden pragmatisk tilgang til kendskab af den virksomhed som de reviderer, og dermed dybere forståelse for de enkelte kunder. Det vil for revisor give en større indsigt i selskabets data, når der revideres. Det vil derfor betyde på den ene side, at revisor fremover nu skal have markant større indsigt i hvad selskabet foretager sig, samt at sætte sig ind i de KPI'er som de fastsætter. På den anden side vil det dog betyde, at engagementet til en revision sandsynligvis vil blive dyrere for kunden, samt kan det være en længere proces.

Standardisering og rammer

Indførelsen af ISSA 5000 og andre standarder som European Sustainability Reporting Standards (ESRS) forsøger at adressere nogle af disse udfordringer ved at give mere specifikke retningslinjer for bæredygtighedsrapportering. Disse standarder sigter mod at forbedre konsistensen, pålideligheden og sammenligneligheden af de rapporterede data. Dog er der fortsat en række åbne spørgsmål om, hvordan disse standarder bedst implementeres i praksis, og hvordan de kan integreres med eksisterende finansielle revisionsstandarder som ISAE 3000.

Subjektivitet og bias i revisionen

Subjektiviteten forbundet med kvalitative data udgør en betydelig udfordring for revisorer. Forskellige former for bias kan påvirke revisorens vurdering af data. Confirmation bias, hvor revisor ubevidst søger information, der bekræfter deres egne holdninger, kan føre til en skæv vurdering af ESG-rapporteringen. Ligeledes kan availability bias, hvor revisorer lægger for stor vægt på nylige eller let tilgængelige data, resultere i en ufuldstændig eller skæv revision. Disse bias understreger behovet for strengere metodologiske tilgange og bevidsthed om bias i revisionsprocessen. ISSA 5000 lægger dog op til at revisor direkte forholder sig til de forskellige typer af bias, men dette kræver at revisor har de fornødne værktøjer til at imødekomme dette.

Dobbeltvæsentlighed og scope-analyser

Anvendelsen af dobbeltvæsentlighedsanalyse og de tre scopes (Scope 1, Scope 2 og Scope 3) er centrale elementer i miljømæssig rapportering. Dobbeltvæsentlighedsanalyse kombinerer vurderinger af finansiell væsentlighed og impact væsentlighed, hvilket giver et mere holistisk billede af virksomhedens bæredygtighedspræstationer. Dette er især relevant i forbindelse med CSRD, som kræver, at virksomheder rapporterer både deres direkte og indirekte miljøpåvirkninger langs hele værdikæden. Implementeringen af disse analyser i revisionspraksis kræver omfattende dataindsamling og evaluering, hvilket yderligere øger kompleksiteten af revisionsopgaven.

Fremtidige implikationer for praksis

Fundene i denne afhandling har betydelige implikationer for revisors praksis. Overgangen til non-financial revision med fokus på ESG-rapportering vil kræve, at revisorer udvikler nye færdigheder og tilgange. Dette inkluderer en dybere forståelse af miljømæssige standarder og metoder samt evnen til at håndtere kvalitative data og de tilhørende bias. Derudover vil revisorer skulle navigere i et komplekst

landskab af forskellige interessenters forventninger og juridiske krav, som konstant udvikler sig. Specielt skal revisor have fokus på at have de fornødne kompetencer til at kunne forholde sig til ikke-finansielle data, som samtidig kan være underlagt stor grad af skøn.

Begrænsninger og anbefalinger

Denne undersøgelse har identificeret flere begrænsninger, herunder manglen på empirisk data om praktiske erfaringer med ISSA 5000, da standarden stadig er under udvikling. Fremtidig forskning bør fokusere på at indsamle og analysere empiriske data fra virksomheder, der har implementeret ISSA 5000, for at få en dybere forståelse af dens praktiske anvendelse og effekt. Derudover anbefales det, at revisorer og virksomheder arbejder tættere sammen for at udvikle standardiserede metoder og værktøjer til ESG-rapportering, som kan hjælpe med at sikre konsistens og pålidelighed i revisionen.

Afslutningsvis, at mens overgangen til non-financial revision indebærer betydelige udfordringer, åbner den også op for muligheder for revisorer at spille en central rolle i fremtidens bæredygtighedsrapportering. Med den rette uddannelse, metodologiske tilgange og forståelse af de nye standarder, kan revisorer bidrage til mere pålidelige og meningsfulde ESG-rapporter, som vil være afgørende for virksomhedernes langsigtede succes og bæredygtighed.

Kapitel 6 – Perspektivering

ESG er på hele verdens agenda, og det er mere nødvendigt end nogensinde før, at kunne stole på bæredygtighedsrapporteringerne fra virksomhederne. I en tid med stigende risiko for greenwashing, er det nødvendigt med kompetente revisorer og andre eksperter, der objektivt kan vurdere virksomhedernes rapporteringer.

Afhandlingen fastlægger at ISSA 5000 forsøger at adressere bæredygtighedsrapporteringen, mere direkte end den nuværende ISAE 3000. Der er ved ISSA 5000 kommet mere fokus på hvad revisor skal foretage ved bæredygtighedsrapporteringen, og der er samtidig en stigende forventning i erklæringen om at revisor kontrollerer ikke-finansielle data mere konkret. Samtidig skal revisor have fokus på risikoen for at være underlagt bias, i alle former, og fastlægge sit arbejde efter dette. Vi har samtidig i vores afhandling, fået bekræftet at der er manglende praksis på området i vores interview af bæredygtighedsrevisor. På nuværende tidspunkt, da ISSA 5000 fortsat er i udkast, er der derfor heller ikke etableret en praksis for hvad der reelt skal foretages og man kan udelukkende forholde sig til erklæringens udkast.

Området for ESG er kendetegnet ved at der sker meget udvikling på kort tid. Det bliver derfor også mere nødvendigt end før, at der er fokus på videreuddannelse og vedligeholdelse af sin viden indenfor området. Den stigende interesse for området, er med til at udvikle forventningerne til rapporteringen hos regnskabsbrugerne. Der er samtidig også mange forskellige interessenter til bæredygtighedsrapporteringen, så det bliver også en udfordring for revisor at fastsætte hvem den endelige interessent og regnskabsbruger er, med henblik på at vurdere hvad der væsentligt og hvad der ikke er for rapporteringen.

Der er ingen tvivl om at det er en spændende og udfordrende opgave som revisor har fået, med at erklære sig på bæredygtighedsrapporteringen, men det er også et område under udvikling hvor praksis kan ændre sig hurtigt. På nuværende tidspunkt er der heller ikke en klar overbevisning om hvad praksis for ISSA 5000 kommer til at betyde for revisor, men at det blot er et udkast at forholde sig til. Dog vil det blive nødvendigt at få fastlagt en praksis så snart erklæringen træder i kraft, så der kan blive fastlagt et fælles grundlag for hvad der forventes at revisor udfører i forbindelse med sin erklæring.

Kapitel 7 – Konklusion

Denne kandidatafhandling har undersøgt, hvordan den nye revisionsstandard ISSA 5000 adskiller sig fra den eksisterende ISAE 3000 standard, og hvilken indvirkning ISSA 5000 vil have på revisorers arbejde med bæredygtighedsrapportering. Med udgangspunkt i en grundig teoretisk gennemgang, metodologiske overvejelser og praktiske analyser har vi besvaret de centrale undersøgelsesspørgsmål og dermed også problemformuleringen.

Væsentligste resultater

1. Risikovurdering og identifikation: Revisorer identificerer relevante risici forbundet med miljømæssig rapportering inden for ESG ved at anvende specifikke rammeværker og analyser som dobbeltvæsentlighedsanalyse. ISSA 5000 har en række handlinger og retningslinjer som skal overholdes af revisor, og der er en handling revisor skal foretage for at kunne opnå en tilfredsstillende overbevisning om risikovurderingen og identifikationen heraf.
Disse metoder hjælper med at vurdere både de finansielle og ikke-finansielle risici, der kan påvirke virksomhedernes miljømæssige rapportering.
2. Dataindsamling og vurdering: Revisorer anvender en kombination af kvantitative og kvalitative metoder til at indsamle og vurdere beviser for korrektheden af miljømæssige data rapporteret i ESG-rapporteringen. Dette inkluderer brugen af interviews, dokumentanalyse og standardiserede måleinstrumenter til at sikre dataenes pålidelighed og nøjagtighed. ISSA 5000 specificerer her at det er vigtigt at revisor forholder sig til opbygningen af disse data, og undersøger hvordan virksomheden har behandlet dem. Samtidig er det essentielt for revisor at opnå en forståelse for hvordan ledelsen har udøvet skøn og fremskrivninger på baggrund af disse data, for endeligt at kunne vurdere om de er plausible.
3. Implementeringen af ISSA 5000: Overgangen fra ISAE 3000 til ISSA 5000 forventes at medføre betydelige ændringer i revisionspraksis. ISSA 5000 tilbyder mere specifikke og detaljerede retningslinjer for revision af bæredygtighedsrapportering, hvilket øger kravene til revisorers ekspertise inden for miljømæssige standarder og dataanalyse. Den nye standard forbedrer pålideligheden og sammenligneligheden af ESG-rapporter ved at fremme konsekvente metoder til måling og rapportering af miljømæssige indikatorer.

4. Udfordringer ved transitionen: Overgangen fra finansiel til ikke-finansiel revision indebærer flere udfordringer for revisorer, herunder håndtering af kvalitative data, sikring af metodisk konsistens og imødegåelse af forskellige former for bias. Disse udfordringer kræver, at revisorer udvikler nye færdigheder og tilgange, herunder tættere samarbejde med miljøeksperter og andre interessenter.

Besvarelse af problemformuleringen

Problemformuleringen spørger, hvordan revisorer kan kontrollere og sikre, at rapportering omkring ESG sker på korrekt grundlag, og hvilke forskelle der vil være ved at gå fra finansiel revision til non-financial revision. Afhandlingen konkluderer, at revisorer kan sikre korrekt ESG-rapportering ved at anvende strukturerede metoder og standarder som ISSA 5000, som giver klare retningslinjer for dataindsamling, risikovurdering og vurdering af beviser. Forskellene mellem finansiel og non-financial revision ligger primært i kompleksiteten af de data, der skal vurderes, og de metoder, der skal anvendes. Non-financial revision kræver en dybere forståelse af miljømæssige og sociale faktorer samt evnen til at håndtere både kvantitative og kvalitative data. Herudover ligger ISSA 5000 i høring, hvorfor vi ikke har noget praksis eksempel på nuværende tidspunkt at se til, hvorfor det vanskeliggør vores muligheder omkring at opbygge validitet på området. Vi kan på nuværende tidspunkt se til en 2-delt erklæring fra ISAE 3000 fra større danske virksomheder, når de aflægger deres bæredygtighedsrapport.

Det kan således afslutningsvis konkluderes, at for at en revisor kan sikre sig, at rapporteringen omkring ESG (miljømæssige aspekter) sker på et korrekt grundlag, er det nødvendigt at henvise til den nuværende ISAE 3410-standard, da denne baner vejen for den nye standard ISSA 5000. Herigennem kan revisoren sikre, at overgangen fra finansielle oplysninger til ikke-finansielle oplysninger håndteres korrekt. Det skal dog bemærkes, at denne overgang vil medføre en række udfordringer, idet den gennemsnitlige revisor hovedsageligt arbejder med finansielle oplysninger. Indtil den endelige ISSA 5000-standard træder i kraft, vil vi opleve en overgangsperiode, hvor 2-delte ISAE 3000-erklæringer vil blive anvendt. Den første underskrevne ISSA 5000-erklæring vil fungere som et vigtigt pejlemærke for mange i branchen, når den bliver implementeret.

Fremtidige anbefalinger

På baggrund af denne afhandling anbefales det, at revisorer fortsætter med at udvikle deres kompetencer inden for ESG-rapportering og opdaterer deres metodologiske tilgange i overensstemmelse med nye standarder som ISSA 5000. Desuden bør der være øget fokus på

standardisering og samarbejde mellem revisorer, virksomheder og regulerende myndigheder for at sikre, at bæredygtighedsrapportering bliver pålidelig og meningsfuld.

Denne afhandling bidrager til en bedre forståelse af de ændringer og udfordringer, som revisorer står overfor i den voksende praksis med ESG-rapportering, og fremhæver de muligheder, som nye standarder og metoder tilbyder for at forbedre kvaliteten og troværdigheden af bæredygtighedsrapportering.

Litteraturliste

Internetkilder

AT A GLANCE: INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAE) 3410, ASSURANCE ENGAGEMENTS ON GREENHOUSE GAS STATEMENTS. (s.d.). IAASB.

<https://www.iaasb.org/publications/glance-international-standard-assurance-engagements-isa-3410-assurance-engagements-greenhouse-gas>

Bliv klar til at rapportere med en CSRD-løsning. (s.d.). Risma.

<https://www.rismasystems.com/da/loesninger/csr-d-baeredygtighedsrapportering>

Bouygues, Helen Lee. (2022, 30. august). Don't Let Anchoring Bias Weigh Down Your Judgment. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/2022/08/dont-let-anchoring-bias-weigh-down-your-judgment>

Din guide til CSRD og ESRS. (2024, maj). Deloitte - Din guide til CSRD og ESRS.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/Din-guide-til-CSRD-og-ESRS-24.pdf>

EFRAG. (2022, November). *ESRS E1 Climate Change* (DRAFT). EFRAG.

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F08%2520Draft%2520ESRS%2520E1%2520Climate%2520Change%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022, november). *ESRS E2 Pollution*. EFRAG.

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F09%2520Draft%2520ESRS%2520E2%2520Pollution%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022, april). *ESRS E3 Water and marine resources*. EFRAG.

https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FED_ESRS_E3.pdf

EFRAG. (2022, november). *ESRS E4 Biodiversity and ecosystems*. EFRAG.

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F11%2520Draft%2520ESRS%2520E4%2520Biodiversity%2520and%2520ecosystems%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022, novembre). *ESRS E5 Resource use and circular economy*. EFRAG.

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F12%2520Draft%2520ESRS%2520E5%2520Resource%2520use%2520and%2520circular%2520>

Oeconomy.pdf

Hayes, Adam. (2024, 24. januar). Recency (Availability) Bias: What it is, How it Works. *Investopedia*. <https://www.investopedia.com/recency-availability-bias-5206686>

Hoffmann, Bryce. (2024, 10. marts). Automation Bias: What It Is And How To Overcome It. *Forbes*. <https://www.forbes.com/sites/brycehoffman/2024/03/10/automation-bias-what-it-is-and-how-to-overcome-it/?sh=71ee040b77f8>

ISAE 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger. (s.d.). *FSR*. <https://www.fsr.dk/isa-3000-ajourfoert-andre-erklæringsopgaver-med-sikkerhed-end-revision-eller-review-af-historiske-finansielle-oplysninger>

Krav til årsrapportens indhold. (s.d.). Erhvervsstyrelsen. <https://erhvervsstyrelsen.dk/krav-til-aarsrapportens-indhold>

Revisionsudvalgets rolle inden for tilsyn med ESG [PWC indlæg]. (s.d.). PWC. <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2021/revisionsudvalgets-rolle-for-tilsyn-med-esg.html>

Revisionsudvalgets rolle inden for tilsyn med ESG. (s.d.). PWC. <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2021/revisionsudvalgets-rolle-for-tilsyn-med-esg.html>

Sådan laver du en dobbelt væsentlighedsvurdering. (s.d.). Virksomhedsguiden. <https://virksomhedsguiden.dk/content/temaer/baeredygtig-omstilling/ydelser/saadan-laver-du-en-dobbelt-vaesentlighedsvurdering/aace9fdb-206e-4996-a327-bf3704450166/>

Segal, Dayva. (2023, 15. september). What is Confirmation Bias?. *WEBMD*. <https://www.webmd.com/balance/what-is-confirmation-bias>

UNDERSTANDING INTERNATIONAL STANDARD ON SUSTAINABILITY ASSURANCE 5000. (s.d.). IAASB. <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>

Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering: Vi giver dig indsigt i EU's Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), og hvad der forventes af din virksomhed.. (s.d.). Vær forberedt på den næste bølge af ESG-rapportering. 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=CjwKCAiA6KWvBhAREiwAFPZM7m2pbo

jxo9cF8tEmgEIQCDrGP3JeWRYR5P-4ONZryv4ygqqm0gDekRoCLA8QAvD_BwE

Vejledning om frivillig rapportering af ESG-nøgletal er på Virksomhedsguiden [Erhvervsstyrelsen - Vejledning om frivillig rapportering af ESG-nøgletal er på Virksomhedsguiden]. (s.d.). Erhvervsstyrelsen. <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-om-frivillig-rapportering-af-esg-noegletal-er-paa-virksomhedsguiden>

Shannon, Mike. (2023, 13. december). Sustainability assurance – Proposed standard. KPMG. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/12/issa-5000-comment-letter.html>

Arla. (2023). *Arla Foods. Arla Sustainability Report 2023*.
<https://www.arla.com/company/investor/annual-reports/>

Carlsberg. (2023). • *Carlsberg Group. Sustainability Report 2023*. Carlsberg.
<https://www.carlsberggroup.com/media/bg1cmygx/carlsberg-group-2023-esg-report.pdf>

Carlsberg. (2023). *Mærsk. Sustainability Report 2023*. Mærsk.
<https://www.maersk.com/sustainability/reports-and-resources>

Love / standarder

- Årsregnskabsloven
- IASB (ISSA 5000)
- ISAE 3000 serien
- ISA 200

Hjemmesider

- FSR.dk - ISAE 3000 Ajourførte andre erklæringsopgaver
- IAASB.org - ISSA 5000 udkast

Bøger

- Harboe, T. (2018). *Metode og projektskrivning: En introduktion* (3. udg.). Samfundslitteratur.

Rapporter

- Independent limited assurance report on ESG, Maersk Sustainability Report 2023, PwC
- Kronik: ESG bør forankres bredt i virksomheder... - Jan Stentoft, Professor Syddansk Universitet
- Deloitte insights – Enhancing ESG

Bilag

Interview med bæredygtighedsrevisor

1. Hvordan sikrer revisorer sig, at de ESG-mål, virksomheder rapporterer om, er i overensstemmelse med gældende love, standarder, og retningslinjer?

Revisor skal ligesom finansiell revision, revidere ESG-rapporteringen, og skal derfor gennemgå selskabets rapporteringsproces heri indgår selveste hvorledes dataindsamling sker og analyseres og til rapporteres. Før dette skal revisor endvidere gennemgå selskabets dobbeltvæsentlighed for at sikre at de mål selskabet rapportere efter også er væsentlige.

2. Hvor stor en rolle spiller eksterne datakilder og ekspertudsagn i deres vurdering af ESG-rapportering?

Det afhænger af kompleksiteten af selskabernes ESG-rapportering. De største selskabet kan og har store og komplekse værdikæder og dermed også en kompleks dataindsamling og analysering heraf. For revisor skal kunne udtale og erklære sig herom, vil det formentlig være sandsynligt at der anvendes eksperter på området for at sikre rapportering er fuldstændig og korrekt.

3. Hvordan formidler revisorer fundne afvigelser i ESG-rapportering til virksomhedens ledelse og interessenter, og hvilken rolle spiller dette i forbedring af virksomheders bæredygtighedsindsatser?

Det ved jeg ikke helt. Det må vi se når erklæringer kommer, om der forhold man kan oplyse eller tage forbehold.

4. Vurderer at revisorer kan bidrage til at skabe større gennemsigtighed og troværdighed omkring virksomheders ESG-rapportering?

De må vurderes, at virksomhedernes ESG-rapportering vil blive mere ensartet som følge af det nye ramme af regler på området i form af ESRS. Dette kan gøre det

nemmere for regnskabsbrugeren af sætte sig ind i virksomheden ESG-rapportering. Det har tidligere været mange forskellige rammer for opgørelse af sine nøgletal. Ensartet vil være med til at skabe en mere transparent rapportering. Revisors rolle i dette tilfælde vil være mere at give en form for troværdighed i stedet for gennemsigtighed. En revisorerklæring ved finansiell revision giver regnskabet en troværdighed, ligeledes vil en revisorerklæring på ESG-rapporteringen også have samme effekt.

5. På hvilke måder tror du, at fremtidige ændringer i lovgivning (ISSA 5000) og standarder vil påvirke revision af ESG-rapportering?

Jeg tror en ny standard på området omkring erklæring ESG vil hjælpe revisorerne til at sikre korrekt forståelse og revision heraf, da standarden vil være målrettet hertil. I dag anvendes erklæring ISAE 3000 og 3410 til disse typer erklæringer. Den nye standard vil give en målrettet og formentlig specialiseret tilgang til revisionen af ESG, herunder formentlig indeholdelse af anvendelse eksperter.

6. Hvilken rolle spiller efteruddannelse og faglig udvikling for revisorer i forhold til at holde sig ajour med ESG-trends og -best practices?

Det spiller en stor rolle med efteruddannelse og faglig udvikling på dette område for revisorer. Det er tale om en nyt og stort område som kræver en vis viden, førend revisor kan holde sig ajour og ikke mindst erklære sig på disse typeerklæringer. Revisorerne vil formentlig gøre brug af eksperter på dette område for at komme i mål revisionen af disse ESG-parametre virksomhederne har. Dog er det fortsat krævet at revisorerne har det grundlæggende viden og anvendelse af ESG-standarderne, således hele processen omkring planlægning, udførsel og erklæringen effektiviseres.

Anvendte standarder

- Udkast til ISSA 5000 vedlægges i særskilt fil.