

AI-værktøjer i CSRD-rapportering: Indvirkning på revisionsbevis og forventningskløften

Gruppe 91500-1

Anne Hansen (20173205)

Casper Christiansen (20172857)

Mads Djernis Christensen (20176277)

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Aalborg Universitet, Cand.merc.aud

Kandidatspeciale E2024

Anslag: 199.381

Indholdsfortegnelse

Abstract	2
Del I: Indledning	4
1.1 Problemformulering:	7
1.1.1 Underspørgsmål.....	7
1.1.2 Forklaring af problemformulering	7
1.2 Afgrænsning	8
1.3 Metode	10
1.4 Interview og undersøgelsesdesign	13
Del II: Redegørelse for CSR-D & AI i projektet.....	17
2.1 CSR-D-implementeringen i dansk lovgivning	17
2.2 Artificial intelligence	23
2.3 Revisionsteori i de internationale revisionsstandards	26
2.4 Nuværende – og fremtidige krav til revisors erklæring	33
2.5 Forventningskløften mellem revisor og regnskabsbruger	37
Del III: Analyse og diskussion.....	40
3.1 Risikovurdering af virksomheders bæredygtighedsrapportering	40
3.2 Revisionsbevis ved virksomheders brug af AI-værktøjer	48
3.3 Hvordan påvirkes forventningskløften af implementeringen af AI	64
3.4 Praktisk eksempel på implementering af AI	71
3.5 Diskussion af konsekvenser for revisionen ved øget implementering af AI	73
Del IV: Konklusion:	77
Del V: Perspektivering	83
Litteraturliste	88
Bilag 1 - Interviewguide.....	94
Bilag 2 – Interview Per Leslie Jensen	95
Bilag 3 – interview Aida Sasivarevic	110
Bilag 4 – Interview Lars Hillebrand.....	122

Abstract

As climate change has become increasingly relevant and in scope for most companies and stakeholders, the EU-Commission has agreed on a new Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) to meet the needs for this. CSRD makes it mandatory for companies to report and disclose their work, plans, and activities related to both the Environment, Social and Governance. Previously the companies in Denmark have been obligated to disclose their environmental and social impact as part of the Management Letter in the annual report, but with the implementation of CSRD in Danish law, companies will in the future be obligated to report on more extensive and complex topics and data than previously. The first line of companies to report according to CSRD is reporting on the fiscal year 2024, so in the end of January the first reports will be public.

As the complexity and scope of the sustainability reports will increase significantly, there has been increasing interest in how artificial intelligence (AI) tools can assist companies in both their preparation and reporting itself. The first companies already use AI tools to assist them in their work with sustainability reporting.

This thesis examines how the implementation of AI tools in companies' CSRD reporting affect the auditor's ability to ensure appropriate and sufficient audit evidence on reporting, and what the consequences are for the use of AI tools on the expectation gap between the auditor and stakeholders in society.

The study finds that in future audits where AI tools have been used, the auditor will need to extensively review all surrounding aspects of an AI tool when it is used as the basis for data in sustainability reporting. Significant emphasis must be placed on the governance structure surrounding the development and implementation of the AI tool, including how it is constructed, potential biases it may have, and the data it is trained on. Additionally, attention must be given to the controls performed in relation to the AI tool. This includes ensuring the completeness and accuracy of the data, and how the results from the AI tool are reviewed by responsible personnel.

The findings indicate that the expectation gap can be influenced by both controllable and uncontrollable factors. Historically, the development of digital tools has helped reduce this gap by aligning unreasonable expectations with the actual work performed by auditors. Currently, the focus on CSRD and AI is significant, suggesting potential changes in societal views on auditors' work. However, the direct impact on the expectation gap remains challenging to assess. The literature suggests a paradigm shift with increased emphasis on CSRD and AI tools,

though interviewees highlight that AI tools are not yet mature enough to significantly affect the expectation gap. Strong standards and thorough legislation are essential to mitigate or reduce this gap, as ongoing developments and external events continuously shape societal perceptions of auditors' work and role in society.

Del I: Indledning

Bæredygtighed rykker ind

Miljømæssige problemstillinger og socialt ansvar er kommet i fokus for de store børsnoterede virksomheder (CSR, 2019). Årsagen til det øgede fokus stammer ikke blot fra politisk side, men i høj grad også fra investorerne, som lægger større værdi i virksomheders sociale- og miljømæssige ansvar. Udover den øgede fokus fra eksterne parter, er det gennem CSR's undersøgelse kommet frem, at størstedelen af de adspurgte børsnoterede virksomheder ligeledes vurderer en potentiel økonomisk fordel ved øget fokus på sociale og miljømæssige forhold (CSR, 2019).

"Bæredygtighed understøtter vores forretningsstrategi og målsætninger. Regulering, øget politisk bevågenhed og øgede forventninger fra stakeholders spiller desuden alle en rolle" A.P. Møller-Mærsk (CSR, 2019)

Bæredygtighedsrapportering, eller ikke-finansiell rapportering, er ikke et nyt tiltag for store virksomheder, som tidligere har været underlagt krav om rapportering af ikke-finansiell information. EU-direktivet 2014/95 fremstiller krav om rapportering af sådanne oplysninger, for at give investorer mulighed for at sammenholde selskabers indsats på områder omkring bæredygtighed og sociale ansvar. Store virksomheder i EU har derfor allerede stiftet bekendtskab med rapporteringen af ikke-finansiell information. Direktivet er sidenhen blevet opdateret og EU-direktivet 2022/2464 træder i kraft for store virksomheder med regnskabsår, der starter 1. januar 2024 eller senere.

Den Europæiske Grønne Pagt

Som nævnt ovenfor, er EU-direktivet 2022/2464 trådt i kraft for store virksomheder. EU har et ambitiøst mål om at være klimaneutral i 2050, hvilket er en af grundene til den øgede fokus på rapportering og forpligtelse på miljømæssige og sociale forhold (EU Direktivet 2022/2564). Den grønne pagt er en af seks prioriteter for Europa Kommissionen mellem 2019 og 2024 (von der Leyen, 2019). I den grønne pagt fremstilles ambitiøse mål for bl.a. reduktion af emissionen af drivhusgasser, bevarelse af det naturlige miljø og en cirkulær økonomi. Som følge af den grønne pagt, introducerede EU en taksonomi, som havde til formål at gøre virksomheders ikke-finansielle rapporteringen mere præcis. Taksonomien præsenterer seks mål, som en virksomheds aktivitet skal imødegå, hvis aktiviteten skal kunne kvalificeres som værende en bæredygtig aktivitet (Europa Commission, n.d.).

Udviklingen fra NFRD til CSRD

Den hidtidige ikke-finansielle rapportering er også kaldet NFRD (Non financial reporting directive), er blevet revideret af Europa Kommissionen, som har fundet, at direktivet ikke har haft den ønskede virkning. Det reviderede direktiv 2022/2464/EU af 14. december 2022 har til formål at ensrette selskabers rapportering og skabe en øget sammenlignelighed og gennemsigtighed for regnskabsbrugeren (EU Direktivet 2022/2564). Efter CSRD har fået mere fokus fra politikerens side, selskabernes side og regnskabsbrugerens side, er der kommet et øget behov for præcis og korrekt rapportering. Selskabernes bæredygtighedsrapportering skal derfor være forsynet med en erklæring med begrænset sikkerhed fra en ekstern og uafhængig erklæringsudbyder (EU Direktivet 2022/2564). Kravene til rapportering efter CSRD gælder i første omgang for børsnoterede selskaber med mere end 500 ansatte. I 2025 omfattes virksomheder, som aflægger regnskab efter regnskabsklasse C-mellem eller højere regnskabsklasse. Slutteligt omfattes børsnoterede SMV'er i 2026 (Erhvervsstyrelsen, 2024).

For at sikre, at der rapporteres efter fælles standarder, er der udarbejdet en række standarder, som selskaber, omfattet af 2022/2464/EU skal følge. Standarderne kaldes ESRS (European Sustainability Reporting Standards). Standarderne giver selskaber en kompleks skabelon, som skal sikre at alle der er omfattet af CSRD-kravet, rapporterer på relevante og sammenlignelige parametre, som ligeledes øger gennemsigtigheden.

Erklæringsudbyderens rolle

EU-direktivet af 2022/2464 fremsætter krav om involvering af en erklæringsudbyder. I 2024 er der alene krav om begrænset sikkerhed (Erhvervsstyrelsen, 2024). Kommissionen vil i fremtiden tage stilling til hvorvidt der skal afgives erklæring med høj sikkerhed (FSR, n.d.). Det forventes at der indenfor en periode på seks år stilles krav om erklæring med høj grad af sikkerhed (FSR, 2022). Som følge heraf skal en erklæringsudbyder involveres i rapporteringen af bæredygtighed efter direktivet 2022/2464/EU.

Anvendelsen af AI

Kunstig intelligens, også omtalt "AI" (artificial intelligence), har mange anvendelsesområder. Der findes mange forskellige typer af AI, som kan assistere selskaber på forskellig vis. AI kan f.eks. lave forecasts, identificere anormale forhold, assistere med komplekse beslutninger og mange andre ting (Khan, 2024). Khan (2024) skriver, at AI vil være værdiskabende for næsten alle forretningsfunktioner og i næsten alle brancher, grundet den brede anvendelsesflade af AI. Khan (2024) understreger, at AI kan være særlig værdiskabende i dataanalyse, beslutningstagen

og finansafdelinger. Fælles for anvendelsesområderne er, at AI kan assistere virkelige mennesker med komplekse områder, som kan kræve vurdering af en stor samlet datamængde.

Standarderne for rapportering i overensstemmelse med CSRD er komplekse hvilket bl.a. medfører, at de fleste selskaber vil skulle bearbejde en meget stor mængde data for at kunne rapportere efter ESRS (Kareem, 2024). Der er flere eksterne udbydere af AI-løsninger, der er begyndt at tilbyde løsninger, som kan assistere store virksomheder med at identificere relevante ESRS-punkter. Herunder kan AI assistere med dataindsamling, gap-analyser, identifikation af relevante områder, vurdering af dobbelt væsentlighed m.v. (Kumar, 2024). Der er altså mulighed for AI-assisteret hjælp til at opnå kravene for CSRD.

PricewaterhouseCoopers, PwC, (2024) vurderer, at AI-løsninger kan være meget værdiskabende i forbindelse med ESRS som følge af flere forskellige forhold. Vurderingen af værdiskabelse tager især udgangspunkt i den massive datamængde, som AI kan gennemgå effektivt, modsat personer. Herudover er det PwC's (2024) vurdering, at AI vil kunne assistere med at strømline den årlige proces og gøre revisionen af bæredygtighedsrapporteringen bedre.

Der er i dag en generel konsensus om, at AI vil få en større rolle i fremtiden og baseret på ovenstående udbydere af AI-løsninger samt rådgivningsvirksomhed omkring AI, forventes det, at AI vil kunne assistere store virksomheder med opfyldelse af ESRS og CSRD.

1.1 Problemformulering:

Hvordan påvirker implementeringen af AI-værktøjer i virksomheders CSRD-rapportering revisorens mulighed i forhold til at sikre egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis på rapporteringen, og hvilke konsekvenser har dette for forventningskløften mellem revisor og interessenterne i samfundet?

1.1.1 Underspørgsmål

1. Hvordan påvirker AI-værktøjer revisorens risikovurdering i forbindelse med CSRD-rapportering?
2. Hvordan ændrer AI-værktøjer revisorens tilgang til revisionsbeviser i CSRD-rapporteringen?
3. Hvordan påvirker AI-påvirkede CSRD-rapporter forventningskløften mellem interessenter og revisorer?

1.1.2 Forklaring af problemformulering

Problemformuleringen er udformet som en forklarende problemformulering, som er opdelt i to dele. I første del undersøges forklaring på, hvorvidt muligheden for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis bliver påvirket ved implementering af AI-værktøjer. Forklaringen søges ved at gennemgå teori om både CSRD, AI og revisionsteori, og anvende disse teorier på den indsamlede empiri, for herudfra samlet at kunne give forklaring på første del af problemformuleringen.

Med udgangspunkt i forklaringen fra første del af problemformuleringen, søges endvidere at besvare anden del. Denne er udformet som en deskriptiv problemformulering, som i stedet har til formål at undersøge fænomenet, forventningskløften, i et nyt genstandsfelt, hvor genstandsfeltet heri er øget brug af AI-værktøjer til udformning af CSRD-rapporteringer. Denne del af problemformuleringen er i højere grad præget af åbne spørgsmål, hvor det ud fra teorien om forventningskløften undersøges, hvorvidt det ud fra empiri vurderes at have en effekt med implementering af AI-værktøjer.

Hensigten med besvarelsen af problemformuleringen er derfor at forklare revisors mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved øget anvendelse af AI-værktøjer, samt undersøge hvorvidt AI-værktøjer påvirker forventningskløften mellem interessenter og revisors arbejde.

1.2 Afgrænsning

I rapporten afgrænses der fra en række områder, som dog stadig findes relevante ved problembehandlingen. Dette er grundet rapportens begrænsninger, herunder tidsrammen, studieretning og baggrunden for problemfeltet. Rapporten er baseret på revisors udfordringer, og rapporten er formidlet med dette in mente.

Ovenstående betyder blandt andet, at der ikke vil ske en dybdegående detaljeret teknisk gennemgang af hvordan AI og IT-systemer fungerer. I det omfang vi har vurderet det nødvendigt for revisors forståelse, har vi dog inddraget definitioner og forklaringer heraf, for at kunne behandle problemfeltet. Dette for at give rapportbruger den tilstrækkelige viden, for at kunne vurdere problemfeltet, men ikke fjerne fokus fra den revisionsmæssige problemstilling. Ligeså sker der en afgrænsning fra andre teknologiske aspekter og fortolkning, som kunne være sat i samme kontekst historisk.

Der vil ligeså ske en afgrænsning for detaljeorienteret aspekter af CSRD begrebsrammen og fortolkningen af ESRS'erne, hvor det ikke vurderes at bidrage til problembehandlingen. Dette da rapporten ikke går på virksomhedernes eller revisors fortolkning af CSRD, men revisors revision af rapporterne fra CSRD. Derfor vil CSRD blive inddraget i et omfang, som gør det muligt for rapportbruger at kunne forstå CSRD begreberne i overordnede termer, herunder hensigten med CSRD-rapporten, samt, hvilke uhensigtsmæssigheder dette medfører for revisionen. Da fokus er på den nye standard indenfor CSRD, afgrænses der derfor for de historiske afgivne erklæringer, ofte afgivet efter ISAE3000 eller lignende erklæringer.

Da fokus er på CSRD i en revisionskontekst, har vores fokus været på revisorernes forståelse og revision heraf. I denne kontekst vil fokus være på det danske marked, med et særligt fokus på "Big 4" revisionsvirksomhederne, som er de fire største revisionshuse; Deloitte, EY, KPMG og PwC. Dette er begrundet ved, at det historisk har været Big 4 virksomhederne som har håndteret revisionen af de største virksomheder i Danmark, samt de generelt anses som værende førende på større børsnoterede virksomheder, som først bliver omfattet af CSRD kravene i dansk lovgivning. Eksplicit i dette ligger derfor også, at det er danske virksomheder fokus ligger på. Der er herfor afgrænset for udenlandske virksomheder og medfølgende standarder, såsom PCAOB og anden udenlandsk lovgivning. Da CSRD er implementeret via årsregnskabsloven, er der ligeledes afgrænset fra IFRS' definitioner og fortolkning, medmindre ÅRL direkte fortolker efter IFRS. Yderligere sker der derfor en afgrænsning mod andre erklæringsgivere, som kunne eller måtte tænkes, at kunne afgive erklæringer på CSRD.

Endeligt skal det pointeres, at det på nuværende tidspunkt ikke er et krav med en revisionspåtegning på bæredygtighedsrapporteringer jf. CSRD, men udelukkende et krav om en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. Som det også blev beskrevet i indledningen, forventes der inden for seks år at skulle gives en erklæring med høj grad af sikkerhed, hvorfor der i projektet både laves en analyse af situationen med nuværende regelsæt, og en analyse af forventet fremtidigt regelsæt.

Ovenstående medfører derfor, at rapportbruger får et fundament i et afgrænset genstandsfelt, som muliggør rapportbrugers vurdering af problemfeltet, analyse og konklusionen.

1.3 Metode

Herunder redegøres det for de metodiske overvejelser i projektet. Herunder valg af paradigme og påvirkningen heraf. Der er ligeledes redegjort for valg af den deduktive metode samt kildekritiske overvejelser.

Paradigme

Kritisk realisme, som især er forsket i af Roy Bhaskar, anerkender at viden er præget af mange forskellige forhold og er bygget op omkring interaktioner mellem forskellige strukturer (Buch-Hansen & Nielsen, 2014). I paradigmet findes en grad af realisme, som viser sig ved opfattelsen af, at der findes en uafhængig virkelighed hvori fænomener og hændelser kan observeres. Der arbejdes med en antagelse om, at genstandsfeltet eksisterer i den objektive virkelighed. Indenfor paradigmet arbejdes der med tre forskellige domæner (Buch-Hansen & Nielsen, 2014);

- Det empiriske – indeholder erfaringer og observationer
- Det faktiske – indeholder begivenheder og fænomener
- Det virkelige – indeholder strukturer, mekanismer m.v.

I det empiriske domæne, kan der drages erfaringer og observationer fra allerede hændte begivenheder. Der arbejdes ikke med en direkte relation mellem de tre domæner, hvorfor det ikke kan antages at empiriske forhold vil have samme udfald, overført til det faktiske eller virkelige domæne (Buch-Hansen & Nielsen, 2014). Her kan andre begivenheder og fænomener spille ind i det endelige udfald, hvorfor der udelukkende kan siges noget om tendenser.

Paradigmet er relevant i projektet da der er tale om en undersøgelse af åben karakter.

Anvendelsen af paradigmet vil vise sig i, at undersøgelsen om implementering af CSRD, ESRS og AI kan forekomme i forskellig hastighed og omfang. Ydermere anvendes det empiriske niveau i forhold til undersøgelsen af lignende historiske fænomener. Der vil ikke være en direkte sammenlignelighed mellem historiske og fremtidige fænomener, men der kan være nogle af de samme mekanismer. Umiddelbart kan det antages, at det undersøgende påvirkes af forskellige begivenheder og fænomener på det faktiske domæne, som vil påvirke de strukturer og mekanismer der findes på det virkelige domæne. Altså vil det ikke være muligt at overføre enkelte erfaringer og observationer direkte, uden at tage stilling til eventuelle specifikke forhold for de enkelte. På det empiriske niveau inddrages forståelsesteorien vedrørende forventningskløften samt relevante lovgivninger og standarder. Det empiriske niveau vil ligge til grund for det videre videnskabelige arbejde til det faktiske niveau, hvor der søges kortlægning af de forventede påvirkninger af særlige forhold. På det virkelige niveau søges det, gennem den opbyggede viden samt kvalitative data, at bestemme potentielle tendenser, som påvirker forventningskløften som følge af implementering af regulativer og værktøjer. Kendt litteratur og

teori som anvendes i projektet er fremstillet i forbindelse med specifikke situationer og kan derfor ikke betragtes som værende en fuldstændig sandhed. Som beskrevet kan mekanismer påvirke fænomener i andre situationer, og det er ikke givet at det vil have samme udfald (Buch-Hansen & Nielsen, 2014). Ved anvendelsen af litteratur og teori tages dette forhold i betragtning.

Deduktiv metode

Der tages udgangspunkt i den deduktive metode, hvor der tages udgangspunkt i en generel teori, hvor der søges svar på noget fremtidigt (Andersen, 2019). Ved den deduktive metode forstås, at der anvendes den kendte teori, herunder revisionsteori og forventningskløften, til at danne grundlag for forståelsen for problemfeltet. Problemfeltet, hvor generativ AI og den nye CSRD-rapportering kombineres er fortsat et nyt fænomen med begrænset implementering i dag, i 2024. CSRD-rapporteringer bliver offentliggjort med revisorpåtegning i 2025 hvorfor det er hensigtsmæssigt at anvende den deduktive metode til at betragte de undersøgende forhold.

Primær og sekundær empiri

Herunder beskrives hvorledes primær og sekundær empiri inddrages i projektet samt hvordan dette behandles.

Generelt

I forbindelse med indsamling af empiri er der fokus på reliabilitet og validitet i forhold til at kunne anvende empirien i projektets kontekst, som ikke nødvendigvis er den samme kontekst som den oprindelige kildes kontekst (Andersen, 2019). Fokus gælder både for bøger, tidsskrifter, artikler og andet empiri der anvendes i projektet. Dette fokus gælder for alt den inddragne empiri i projektet. Der anvendes en blanding af primær og sekundær empiri.

Primær empiri

Ved den primære empiri er der tale om foretagne interviews. Der er tale om et aktuelt problemfelt, hvorfor problemformuleringen ikke fuldstændigt kan afdækkes gennem sekundær empiri. Interviews er afholdt for at opnå en tilstrækkelig mængde data til at danne viden om problemfeltet. Der har været fokus på at opnå en tilpas bred kompetencepulje hos de interviewede. CSRD er vedtaget for store børsnoterede virksomheder. Derfor er der valgt at tage udgangspunkt i revisionsbranchens fire store revisionshuse, hvor den største population af store børsnoterede selskaber revideres. De fire store revisionshuse er Deloitte, EY, KPMG og PwC. Det er gruppens overbevisning, at det er her der arbejdes mest i forhold til revisionen efter CSRD. Herudover er de fire revisionshuse godkendt som værnede erklæringsudbydere idet de er statsautoriserede revisionselskaber. Herved opnås fra forskellige virksomheder, som kan

danne et bredt grundlag for at forstå de tilstedeværende tendenser og mekanismer. Der er fokus på inferens opnås, altså at der kan siges noget generelt om en større population gennem interviews af en relativt lille population (Andersen, 2019). For at opnå dette er det essentielt, at populationen er tilpas bred. Eftersom den udvalgte population ikke kan være bred i forhold til, at der foretages interviews af en meget stor population, er der fokus på udvælgelse af kompetente interviewpersoner og herefter, at vurderer hvorvidt udtalelser og holdninger uafhængigt går igen samt hvorvidt sekundær empiri kan støtte op om interviewpersonernes udsagn.

Sekundær empiri

Der anvendes sekundær empiri gennem projektet til at danne forståelse for problemfeltet samt analysen. Sekundær empiri består bl.a. af lovgivning, standarder, casestudier og artikler. Som tidligere beskrevet er der fokus på, at denne empiri er skabt i relation til andre genstandsfelter. Der er derfor risiko for, at empirien ikke kan overføres til projektets genstandsfelt. Derfor er der fokus på kritisk vurdering af de enkelte kilder. Der søges flere kilder for at reducere risikoen for, at der anvendes empiri med andet fokus end hvad der kan anvendes til projektet. Andersen (2019) beskriver at sekundær empiri i særdeleshed er værdifuld i de indledende faser, hvor problemfeltet opridses. Herudover anvendes den sekundære teori til at supplere projektets kvalitative primære empiri. I kildekritikken er der især fokus på vurdering af forfattere, formål med empirien samt empiriens metode.

1.4 Interview og undersøgelsesdesign

Som primær empiri er der anvendt semi-strukturerede interviews for at opnå tilstrækkelig empiri til besvarelse af problemformuleringen. I dette afsnit præsenteres de overvejelser og fokuspunkter, der har været i forbindelse med forberedelsen af interviews, afholdelsen heraf samt bearbejdningen af det endelige interview.

I forbindelse med indhentningen af primær empiri gennem interviews, er formålet at belyse interviewpersonernes perspektiv på forventningskløften i arbejdet med CSRD og AI, herunder interviewpersonernes forventninger til fremtidens anvendelse af kunstig intelligens. Herudover søges der gennem interviews, information i forhold til hvordan revisorer og fagpersoner forventer, at kunstig intelligens kan revideres. Dette for at belyse forventningskløften til fulde, da der vil være forhindringer og begrænsninger i praksis, som lovgiver og standarderne ikke kan tage højde for til fulde. Derfor vil der i en implementeringsfase og i fortolkningen ske en tilpasning af standarder og lovgivningen, så det i praksis er muligt at udfylde de oplysningskrav der nu foreligger.

Forberedelse af interview

I tematiseringen af interviews bliver interviewets formål skitseret (Kvale & Brinkmann, 2015). Interviewets tema er i høj grad CSRD og kunstig intelligens. Formålet med interviewet er at oparbejde primær empiri i relation til problemformuleringen. Designet af interviewet er tilvejebragt på baggrund heraf. Designet af interviewspørgsmål og interviewstruktur sker efter den bestemte tematisering (Kvale & Brinkmann, 2015). Ved designet af interviewet er der lagt vægt på det semi-strukturerede interview, hvor interviewpersonen guides med overordnede og åbne spørgsmål. Dette da der kun afholdes ét interview pr. interviewperson. For at sikre, at interviewpersonerne føler sig trygge i de foretagne interviews, er hovedspørgsmål sendt ud på forhånd. Dette er med til at klarlægge formålet med interviewet, hvilket er vigtigt for at sikre, at interviewpersonen har de fornødne oplysninger til at deltage i interviewet (Kvale & Brinkmann, 2015). De åbne spørgsmål er med til at sikre, at der ikke bliver skabt en bias fra interviewers side, for at søge og tilvejebringe særlige svar fra interviewpersonerne. Den fremsendte interviewguide findes i bilag 1.

Udførsel af interview

Den praktiske udførsel af de planlagt interviews er sket over Microsoft Teams hvor der er fokuseret på at anvende kamera således den interviewede kan se interviewer og omvendt. Der har primært været korrespondance mellem én interviewer således interviewer og den interviewede har kunne føre en dialog, uden for mange input fra de øvrige interviewere, hvis opgave har været at overvære interviewet og stille supplerende spørgsmål i slutningen. Ved

anvendelsen af kamera kan den interviewede føle sig hørt og tryk, ved at lægge mærke til interviewerens kropssprog. Herudover kan intervieweren læse den interviewedes kropssprog (Kvale & Brinkmann, 2015). Kropssprog kan være med til at skabe den tryk, som er nødvendig for et godt semi-struktureret interview, hvor det er essentielt at den interviewede person føler sig tryk, hørt og relevant (Kvale & Brinkmann, 2015). Som beskrevet er der udfærdiget en række hovedspørgsmål, som danner rammerne omkring interviewet. Alle interviewede personer er præsenteret for de samme spørgsmål, for at sikre kontinuitet og for at sikre at der indsamles relevant data for at afdække problemformulering. Interviewguiden i bilag 1 viser de fremsendte spørgsmål. Der er tale om enkelte spørgsmål, som dækker over hovedemner der søges information på. Intervieweren har ligeledes forberedt underspørgsmål indenfor hvert hovedspørgsmål. Underspørgsmål er ikke præsenteret for de interviewede men skal fungere som en hjælp til intervieweren for at sikre, at der er flow i interviewet. Under interviewet er der fokus på at stille opfølgende, specificerende og tolkende spørgsmål (Kvale & Brinkmann, 2015). Dette er ligeledes med til at sikre, at interviewpersoner føler sig trykke, hørt og relevante. Herudover er der fokus på tavshed, hvilket Kvale og Brinkmann (2015) ligeledes beskriver som værende en metode til at samle empiri under et interview. Herved sikres det, at interviewpersoner frit kan tale uden afbrydelser og uden at der bliver pålagt en ubevidst bias fra interviewers side.

Bearbejdning

Den tilvejebragte data bearbejdes gennem analyse hvor det har relevans. Analysen er opstillet i tre spørgsmål, som analyseres gennem sekundær og primær empiri. Der er inddraget citater fra interviews hvor dette har haft relevans i forhold til vurdering af specifikke forhold, eller hvor det har haft relevans i forhold til den indsamlede sekundære empiri. Interviews er transskriberet hvilket kan ses i bilag 2, 3 og 4. Under bearbejdningen er der således fokus på faktiske udtalelser fra de interviewede.

Udvælgelse af interviewpersoner

Der er fokuseret på specialister, eksperter og revisorer med praktisk erfaring fra tidligere års afgivelse af ISAE 3000 erklæring. I udvælgelsen af interviewpersoner, har der været fokus på personer fra de fire store konsulenthuse "Big 4". For at finde frem til de relevante personer, som har en indsigt fra den praktiske verden, har vi blandt andet, gennem revisionsvirksomhedernes hjemmesider, lokaliseret de relevante medarbejdere som fremgår med kontaktoplysninger. Herudover er der anvendt kendskab til personer med relevant arbejds erfaring eller arbejdsopgaver.

For i så vidt muligt omfang, at få forskellige vurderinger heraf, er der anvendt klyngeudvalg, som er beskrevet af Andersen (2019). Klyngerne er fastsat baseret på de større revisionsvirksomheder, som allerede fra 2024 årsrapporterne skal afgive erklæringer på CSRD. Det er derfor vurderet, at der er størst sandsynlighed for at disse revisionsvirksomheder er længst i processen, for at afgive erklæringer omfattet af CSRD. I nedenstående tabel er det illustreret hvilke selskaber, der er omfattet af CSRD-rapportering fra aflæggelsen af 2024 rapporter samt hvilke revisionsvirksomheder, selskaberne anvender og dermed hvilke revisionsvirksomheder, som forventes at påtegne CSRD-rapporteringen.

Big 4	C25 virksomheder					
Deloitte	Danske Bank	Genmab	Novo Nordisk	Royal Unibrew	Vestas	
EY	AMBU	Coloplast	Jyske Bank	Novonesis	Pandora	Torm
KPMG	Bavarian Nordic					
PwC	Carlsberg	Demant	DSV	GN Store Nord	Iss	Mærsk
	NKT	Nordea	Ørsted	Rockwool	Tryg	Zealand Pharma

Tabel 1 - Oversigt over C25 selskabernes valgte revisionsvirksomheder pr. 07-10-2024 (Egen tilvirkning)

Interviewpersoner er baseret på ovenstående tabel, hvor det er vurderet mest fordelagtigt at fokusere på EY, PwC og Deloitte, baseret på antallet af C25 kunder hos de enkelte revisionsvirksomheder.

De udvalgte personer er oplistet nedenfor. Personerne er frontpersoner for hver af de respektive revisionsvirksomheder, Deloitte, EY, KPMG & PwC. Herudover er brancheorganisationen FSR forespurgt, hvorvidt de har observationer de vil dele. En række af de adspurgte personer, har afslået tilbuddet om at deltage i interviews. Ved afslag er det forespurgt, om der er andre kollegaer der kunne bistå med interviews. For en række, er der henvist til en kollega, som ligeledes sidder med enten CSRD eller AI.

I forbindelse med de foretagne interviews er der modtaget en introduktion og baggrundsviden fra de enkelte personer. Dertil har vi før de afholdte interviews verificeret deres baggrund, via opslag på de respektive arbejdsgivers hjemmeside og personlige LinkedIn profiler. Nedenfor fremgår oversigt over de interviewede personer, herunder deres autorisation (SR = Statsautoriseret revisor), nuværende arbejdsposition og relevans for problembehandlingen. Baseret på dette materiale er det vores vurdering, at de er relevante for problembehandlingen.

Firma	Titel	Accept af interview
Deloitte	Partner (SR & CSRD)	Nej
Deloitte	Director (SR & CSRD)	Ja
Deloitte	Partner (SR & CSRD)	Ja
EY	Partner (SR & CSRD)	Nej
KPMG	Partner (SR & CSRD)	Nej
PWC	Partner (SR & CSRD)	Nej
PWC	Partner (AI)	Ja
FSR	Konsulent	Nej

Tabel 2 - Oversigt over forespørgsel om interview hos de udvalgte personer og deres svar. SR indikerer, at personen er statsautoriseret revisor & CSRD som bæredygtigheds revisor. AI betyder, at personen har kompetencer indenfor AI. (Egen tilvirkning)

Der er et begrænset antal respondenter i projektet. Eftersom der anvendes sekundær empiri med supplement fra primær empiri, vurderes dette ikke som værende en kritisk begrænsning. Respondenterne udgør ikke en statistisk repræsentativ stikprøve for den større population, ligesom respondenter ikke repræsenterer alle de store revisionsvirksomheder. Med begrundelse i, at anvendelsen af den primære empiri skal understøtte den sekundære, vurderes dette ikke at være en større begrænsning. Baseret på de afholdte interviews, fremkom en vis gentagelse af emner.

Der er i den udvalgte stikprøve forsøgt at ramme alle Big 4 virksomheder som beskrevet ovenfor. Der er samlet afholdt interviews med tre repræsentanter fra to af de fire revisionsvirksomheder. Dette giver derigennem en praktisk vinkel på problemfeltet. På grund af begrænsninger i adgangen til personer hos virksomhederne, har der ikke været mulighed for at høre de praktiske vinkler fra EY & KPMG. Da KPMG kun afgiver én erklæring på C25 virksomhederne, og der via Deloitte & PWC er repræsenteret 17/25 C25 virksomheder, vurderes dette ikke at berøre empirien i et væsentligt omfang.

Del II: Redegørelse for CSRD & AI i projektet

I den redegørende del af projektet præsenteres de centrale genstande i rapporten, herunder CSRD og kunstig intelligens.

2.1 CSRD-implementeringen i dansk lovgivning

I dette afsnit vil der gives en dybere redegørelse for kravene til bæredygtighedsrapportering for danske virksomheder, herunder implementering af CSRD i dansk lov, specificering af de europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS), samt hvilke krav der er til revisors erklæringer herpå.

CSRD i dansk lovgivning

Som beskrevet i indledningen blev der i 2014 indført Non-Financial Reporting Directive (NFRD), som pålagde virksomheder, der opfyldte specifikke kriterier, at skulle rapportere på deres ESG-performance (European Council, 2022). Dette direktiv blev blandt andet implementeret i Årsregnskabsloven, hvor det i §99 a fremgik at større virksomheder i regnskabsklasse C stor og D skulle redegøre for deres miljøforhold. Helt konkret stod det i §99 a, at ledelsen skulle beskrive deres arbejde for at minimere deres klimapåvirkning, sociale forhold, personaleforhold, forhold vedrørende respekt for menneskerettighederne og bekæmpelse af korruption og bestikkelse. Denne redegørelse skulle være en del af ledelsesberetningen i årsrapporten.

Redegørelsen for virksomhedens miljøforhold i ledelsesberetningen er omfattet af kravet til revisors udtalelse om ledelsesberetningen i revisionspåtegningen. I praksis betyder dette, at revisor skal læse ledelsesberetningen, og baseret på den udførte revision af årsregnskabet, udtale sig om hvorvidt ledelsesberetningen er i overensstemmelse hermed, om der er fundet væsentlige fejlagtige antagelser heri og om den er aflagt ud fra det gældende regelsæt (FSR, 2019).

I april 2021 forelagde Europakommissionen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), med formålet om at styrke reguleringen af rapportering af Non-financial information (European Council, 2022). Forslaget kom på baggrund af "Green-deal" aftalen som blev vedtaget af EU-parlamentet i december 2020, som var en aftale om at gøre Europa klimaneutralt inden 2050. CSRD blev endeligt godkendt af EU-Kommissionen d. 28. november 2022, og er gældende for børsnoterede virksomheder, som allerede er underlagt reglerne for NFRD, fra regnskabsåret 2024, og for øvrige store virksomheder (regnskabsklasse C stor) fra regnskabsåret 2025 og frem. Efterfølgende vil CSRD gradvist blive gældende for øvrige virksomheder.

CSRD er implementeret i dansk ret gennem en række forskellige love, men særligt i årsregnskabsloven (ÅRL) og revisorloven (Erhvervsstyrelsen, 2024). I årsregnskabsloven er CSRD særligt implementeret i §99a, hvor det i § 99 a stk. 2 fremgår at ledelsen kræves at beskrive følgende:

1. En kort beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel og -strategi
2. En beskrivelse af virksomhedens tidsfæstede mål vedrørende bæredygtighed
3. En beskrivelse af ledelsens rolle i bæredygtighedsspørgsmål
4. En beskrivelse af virksomhedens politikker vedrørende bæredygtighedsspørgsmål
5. Oplysninger om eventuelle incitamentsordninger til ledelsen, forbundet med bæredygtighedsspørgsmål
6. De væsentlige nuværende og potentielle påvirkninger af virksomhedens aktiviteter på mennesker eller miljøet, samt eventuelle foranstaltninger truffet for at forebygge, mindske, afhjælpe eller stoppe disse potentielle påvirkninger
7. De væsentlige risici for virksomheden relateret til bæredygtighed, og hvordan disse risici håndteres
8. Indikatorer som er relevante for oplysninger i nr. 1-7

Alle de ovenstående oplysninger skal gives både for kort-, mellem- og langsigtede horisonter, alt efter relevans for virksomheden, jf. ÅRL § 99 a, stk. 3. Oplysningerne skal desuden afgives i overensstemmelse med de internationale standarder for bæredygtighed, som fremgår i Direktiv (EU) 2022/2464 fra Europa-Parlamentet og Rådet af 14. december 2022, der ændrer Forordning (EU) nr. 537/2014, Direktiv 2004/109/EF, Direktiv 2006/43/EF og Direktiv 2013/34/EU, herunder i delegerede retsakter vedtaget under direktivet, jf. ÅRL §99 a stk. 6. De delegerede retsakter supplerer CSRD og specificerer de europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS), som virksomhederne skal overholde.

ESRS

ESRS er inddelt i fire overordnede kategorier:



FIGUR 1 - EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS STRUKTUR. (DANSK INDUSTRI, 2024)

Den generelle kategori indeholder to overordnede standarder, som er grundlæggende for de øvrige kategorier; generelle principper og generelle notekrav. Standarden for de generelle principper beskriver, hvordan virksomheden i deres rapportering som noget nyt ikke kun skal omfatte deres egne aktiviteter, men også skal omfatte virksomhedens fulde værdikæde. Dette krav er et af de mere omtalte ændringer til ESG-rapporteringen, da dette kræver at virksomheden samarbejder med hele værdikæden, for at kunne have den fulde datamængde tilgængelig, og rapporterer på de væsentlige punkter.

Netop formuleringen omkring rapportering af væsentlige punkter, er også en del af standarden for generelle principper. I standarden anvendes begrebet "Dobbelt væsentlighed", hvilket dækker over den analyse der skal laves af virksomheden, for at finde frem til hvilke punkter ESG-rapporteringen bør indeholde. I finansiel rapportering anvendes der i forvejen væsentlighedsbegrebet, med udgangspunkt i at den finansielle rapportering skal indeholde alle finansielt væsentlige punkter. I ESG-rapporteringen tales i stedet om dobbelt væsentlighed, hvilket betyder at der både skal laves en vurdering af om et punkt er finansielt væsentligt, men også om det har en væsentlig påvirkning på mennesker og miljø. Sidstnævnte kaldes "Impact materiality" (Dansk Industri, 2024). Såfremt det har en væsentlig betydning finansielt, eller

væsentlig påvirkning på mennesker og miljø, vil virksomheden skulle medtage punktet i deres rapportering. Påvirkningen kan både være i form af positive - eller negative forhold, og for aktuelle – og fremtidige forhold.

Udover den generelle kategori indeholder ESRS'erne tre øvrige kategorier; Environmental, Social og Governance. Environmental vedrører blandt andet punkter omkring klima, forurening og biodiversitet, og herunder også det overordnede ressourceforbrug i virksomhedens værdikæde. Dette er den mest omfattende kategori, og stiller høje krav til mængden af data, som virksomheden skal kunne rapportere om.

Social omhandler punkter på både virksomhedens egne ansatte, og medarbejdere i værdikæden, og disses arbejdsforhold og -miljø. Derudover dækker det også over den sociale og kulturelle påvirkning på det omgivende samfund, påvirkning på slutbrugernes sikkerhed og helbred samt overholdelse af FN's retningslinjer om menneskerettigheder. Også her vil virksomheden skulle rapportere omkring sammenhængen mellem strategi og forretningsmodel til de beskrevne datapunkter.

Sidste kategori er Governance, som, modsat de øvrige kategorier, vedrører rapportering af virksomhedens interne kultur og politikker. Heri skal gives en redegørelse for bestyrelsens og direktionens roller, og deres sammenhæng til de kulturelle og etiske retningslinjer. Endvidere skal der oplyses om virksomhedens arbejde med whistleblower-ordningen, arbejde og forebyggelse af korruption og besvigelser, samarbejde med leverandører samt politisk indflydelse og lobby aktiviteter.

Samlet set for ESRS'erne er der i alt 82 oplysningskrav og 1144 datapunkter, som virksomheden skal forholde sig til, og hvor de ud fra deres dobbelte væsentlighedsniveau, skal vurdere hvorvidt det er relevant for nødvendigt for virksomheden at rapportere omkring (Sustainx ApS, 2023). Langt fra alle oplysningskrav og datapunkter er obligatoriske, og mængden af data der kræves for at kunne rapportere, er derfor primært determineret ud fra virksomhedens væsentlighedsanalyse, hvori det fastlægges de væsentlige datapunkter, og herunder hvilke rapporteringskrav virksomheden er omfattet af.

Krav til erklæringspåtegning på bæredygtighedsrapporteringen

I CSRD fremgår det, hvilken grad af sikkerhed der skal gives på erklæringen af bæredygtighedsrapporteringen. I afsnit 60 i CSRD fremgår det, at den lovpligtige revisor eller revisionsfirmaet er forpligtet til at give en erklæring med en begrænset grad af sikkerhed, om

overholdelsen af bæredygtighedsrapporteringen med EU-kravene (Direktiv 2022/2464). I samme afsnit uddybes det yderligere, hvad dette skal omfatte:

“That opinion should cover the compliance of the sustainability reporting with Union sustainability reporting standards, the process carried out by the undertaking to identify the information reported pursuant to the sustainability reporting standards and compliance with the requirement to markup sustainability reporting.” (Direktiv 2022/2464, afsnit 60).

Denne uddybning viser, at både den overordnede overholdelse af ESRS skal indgå i revisors erklæring, men også at de processer, hvorigennem oplysningerne er indhentet af virksomhederne, skal inkluderes. Indtil videre bør erklæringen kun være en begrænset sikkerhed, som har en lavere grad af sikkerhed end en høj grad af sikkerhed (revisionspåtegning). I samme afsnit i CSRD står det dog, at intentionen er at der med tiden skal gives en erklæring med høj grad af sikkerhed, når Kommissionen vedtager sikkerhedsstandarder for høj sikkerhed af bæredygtighedsrapportering:

“To ensure a common understanding and common expectations of what a reasonable assurance engagement would consist of, the statutory auditor or audit firm should be required to express an opinion based on a reasonable assurance engagement about the compliance of the sustainability reporting with Union requirements, when the Commission adopts assurance standards for reasonable assurance of sustainability reporting by means of delegated acts no later than 1 October 2028, following an assessment to determine if reasonable assurance is feasible for auditors and undertakings.” (Direktiv 2022/2464, afsnit 60).

Sikkerhedsstandarderne vil blive publiceret senest d. 1. oktober 2028, og forinden dette vil der laves en vurdering af, hvorvidt det er praktisk muligt for revisor at afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed.

En af de primære publikationer med hensyn til, hvordan erklæringsopgaver udføres, er de International Standards on Auditing (ISA) – eller i dette tilfælde, International Standard on Sustainability Assurance (ISSA). For at udføre erklæringsopgaver i overensstemmelse med god revisionsskik er revisorer forpligtet til at overholde ISA og ISSA, medmindre de er i konflikt med dansk revisionslovgivning (Erhvervsstyrelsen, 2022). I august 2023 udstedte IAASB et udkast, der specifikt fokuserer på sikkerhed af bæredygtighedsopgaver, ISSA 5000 (IAASB, 2023). Denne ISSA blev endeligt vedtaget d. 20. september 2024, og den officielle tekst for standarden forventes at offentliggøres i slutningen af 2024, med efterfølgende vejledninger der

offentliggøres i starten af 2025 (IAASB, 2024). ISSA omhandler både erklæringer med begrænset grad og høj grad af sikkerhed.

Overordnet set bliver bæredygtighedsrapporteringerne omfattende i forhold til mængden af datapunkter, og underliggende data, som indgår heri. Samtidig er det forventningen at revisor inden for en nærliggende fremtid skal give en erklæring på bæredygtighedsrapporteringerne med en høj grad af sikkerhed, afhængigt af hvad EU-kommissionen vurderer er muligt. Begge dele må forventes at medføre en større arbejdsbyrde for både virksomheden og revisoren.

2.2 Artificial intelligence

Artificial Intelligence (AI)

I takt med at kravene til bæredygtighedsrapporteringen er steget, og datamængden heri udelukkende er blevet større, så har flere virksomheder intensiveret deres fokus på at få implementeret AI som assistance til at kunne lave rapporteringen. I dette afsnit gives en overordnet beskrivelse og definition af AI, som det anvendes i dette projekt. Formålet er at give en fælles forståelse for det omfattende begreb, som danner grundlag for den resterende del af projektet.

Gennem tiden har der været mange forskellige definitioner på AI, som har spændt bredt i indhold. Russell, Norvig og Davis (2010) har opsummeret en del af disse definitioner, og kategoriseret disse i fire forskellige tilgange til AI:

Thinking Humanly “The exciting new effort to make computers think . . . <i>machines with minds</i> , in the full and literal sense.” (Haugeland, 1985) “[The automation of] activities that we associate with human thinking, activities such as decision-making, problem solving, learning . . .” (Bellman, 1978)	Thinking Rationally “The study of mental faculties through the use of computational models.” (Charniak and McDermott, 1985) “The study of the computations that make it possible to perceive, reason, and act.” (Winston, 1992)
Acting Humanly “The art of creating machines that perform functions that require intelligence when performed by people.” (Kurzweil, 1990) “The study of how to make computers do things at which, at the moment, people are better.” (Rich and Knight, 1991)	Acting Rationally “Computational Intelligence is the study of the design of intelligent agents.” (Poole <i>et al.</i> , 1998) “AI . . . is concerned with intelligent behavior in artifacts.” (Nilsson, 1998)

FIGUR 2 - DEFINITIONER PÅ ARTIFICIAL INTELLIGENCE. (RUSSELL ET AL., 2010)

Af figuren fremgår flere forskellige definitioner af AI, som på hver sin måde har en tilgang til teknologien. Russell, Norvig og Davis (2010) har samlet tilgangene i bogen, og beskriver overordnet set AI som systemer, der kan udføre opgaver, som normalt kræver menneskelig intelligens. Herunder nævnes blandt andet perception, ræsonnering, læring, planlægning og sprogbehandling.

En anden måde at definere AI på, er ved at kigge på de enkelte komponenter under begrebet. Her har et konsulentfirma som et eksempel givet et bud på, hvad AI indeholder:



FIGUR 3 - KOMPONENTER UNDER ARTIFICIAL INTELLIGENCE. (DAS, 2024)

Af figuren fremgår flere af de samme komponenter, som blev beskrevet af Russell, Norvig og Davis (2010), herunder blandt andet perception, ræsonnering, læring og sprogbehandling. Derudover indgår desuden problemløsning, hvilket indebærer optimering og forbedring af nuværende tilstand.

I projektet tages udgangspunkt i ovenstående definitioner, hvor AI dog nærmere defineres som en paraplybetegnelse for simulering af menneskelig intelligens, der udføres ved brug af en række systemer, til at løse opgaver.

Under paraplybegrebet AI indgår ifølge Das (2024) fem underkategorier af teknologier:

1. Machine Learning
2. Deep Learning
3. Natural Language Processing
4. Robotics
5. Fuzzy Logic

Machine Learning

Machine learning fokuserer på maskiners evne til at lære autonomt fra data og algoritmer. Særligt bygger dette på det grundlæggende element i AI, om evnen til at træffe beslutninger uden eksPLICIT programmering af mennesker, hvilket styrker dens tilpasnings- og problemløsningsevne.

Deep learning

Deep learning er en underkategori til Machine Learning, som bruger kunstige neurale netværk der er inspireret af den menneskelige hjerne. Overordnet set anvendes i denne kategori endnu mere komplekse og større datamængder end ved Machine Learning, hvilket minimerer menneskelig indgriben yderligere.

Natural Language Processing

Dette er en kritisk del af AI, som gør det muligt for computere at forstå talte ord og skreven tekst. Denne teknologi er særligt anvendt indenfor virtuelle assistenter, chatbots og spam-detektion.

Robotics

Robotik integrerer AI til at skabe og designe autonome eller semi-autonome robotter og maskiner. Dette felt inkorporerer ofte andre AI-teknologier som NLP og ML for at forbedre robotternes kapaciteter.

Fuzzy Logic

Fuzzy Logic anerkender, at verden ikke altid er binær, og bruges i AI til at håndtere forhold, der ikke er strengt sande eller falske. Fuzzy Logic løser usikkerheder ved at anvende hvis-så udsagn eller regler, der bruger sproglige variabler.

I projektet anses disse underkategorier som en del af AI paraplybegrebet, men der vil ikke adskilles eller undersøges yderligere forskelle mellem kategorierne. Til besvarelsen af problemformuleringen vurderes det tilstrækkeligt at anvende ovenstående definition, uden yderligere behov for undersøgelse af forskellene der måtte være til denne.

2.3 Revisionsteori i de internationale revisionsstandards

I afsnittet er der redegjort for projektets anvendte teorier fra et revisionsperspektiv. Afsnittet har til formål at introducere de internationale revisionsstandards.

Introduktion til ISA'er

For at kunne bearbejde problemfeltet, er det nødvendigt at redegøre for de standarder og revisionsteorier, som direkte påvirker opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

ISA, også kendte som de internationale standarder for revision, bliver udviklet af brancheorganisationen 'The international auditing and assurance standards board', også kendt som IAASB. Formålet med organisationen er, at sikre høje ensrettede kvalitetsstandards inden for revision og afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Dette skal sikre, at offentligheden har tillid til markedet og økonomien (IAASB, n.d.). Dette er ud fra et internationalt aspekt, da virksomhederne opererer på et globaliseret marked, hvor kapital går på tværs af grænser. Derfor har branchen vurderet, at der er behov for et standardiseret 'sprog' for udførsel af revision, som alle aktører på de givende markeder klart kan forstå.

ISA'erne er derfor et sæt praktiske retningslinjer, som for offentligheden giver et indblik i, hvilke handlinger revisorerne skal foretage igennem en revision. Dette skal være med til at sikre, at standarden og kvaliteten af virksomhederne er konsistens.

Revisionsdokumentation er direkte standardiseret via ISA500. Dertil er der redegjort for centrale revisionsstandards som påvirker opnåelsen af revisionsbevis, som senere i analysen bliver inddraget, herunder ISA315 for risikovurdering og forståelse af IT-systemer, ISA330 for revisors ansvar for at udforme reaktioner for risici identificeret via ISA315, ISA540 for revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, samt en kort redegørelse for en ISAE 3402 erklæring.

ISA 315 – Risikovurdering med fokus på informationssystemer

Standarden blev i 2019 revideret, hvortil fokus i højere grad blev på forståelse af informationssystemer og skalering af risikovurderingshandling. Dette blev anset som en nødvendighed, da man i praksis i stigende grad så informationssystemer anvendt, til at håndtere den stigende digitalisering og datamængde i samfundets virksomheder.

Revurderingen tydeliggjorde behovet for at forstå dataintegriteten og hvordan denne blev opretholdt i IT-systemerne (Berthing & Bjerrehus, 2022). Dette var direkte afledt af, at den systematiske håndtering af data i stigende grad blev en større del af regnskabet, og forkert håndtering af data derfor kunne medføre væsentlige fejl i årsrapporterne. I forbindelse med den

øgede fokus på dataintegritet og IT-systemer blev IT-kontroller ligeledes opdateret i den nye standard.

Generelle IT-kontroller bliver nærmere konkretiseret i denne ISA efter ISA315 12(d) som følgende:

“General information technology (IT) controls – Controls over the entity’s IT processes that support the continued proper operation of the IT environment, including the continued effective functioning of information processing controls and the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of information) in the entity’s information system. Also see the definition of IT environment.” (ISA315 12(d))

Ligedan bliver IT-miljøet defineret efter ISA315 12(g) som følgende:

“IT environment – The IT applications and supporting IT infrastructure, as well as the IT processes and personnel involved in those processes, that an entity uses to support business operations and achieve business strategies. For the purposes of this ISA:

- (i) An IT application is a program or a set of programs that is used in the initiation, processing, recording and reporting of transactions or information. IT applications include data warehouses and report writers.*
- (ii) The IT infrastructure comprises the network, operating systems, and databases and their related hardware and software.*
- (iii) The IT processes are the entity’s processes to manage access to the IT environment, manage program changes or changes to the IT environment and manage IT operations”*

For risikovurderingsaspektet af revisionsstandarden, anvendes revisionsrisikoen som et centralt begreb. Revisionsrisikoen består grundlæggende af flere risici i processen med arbejdet af en erklæring. Dette kan stilles op som værende:

Revisionsrisiko = Iboende risiko * Kontrol risiko * Opdagelsesrisiko

Overordnet set defineres revisionsrisikoen, som den samlede risiko for, at der forekommer væsentlige fejl i årsrapporten, som revisor ikke har fundet. Revisionsrisikoen opdeles i tre kategorier af risici. Den iboende risiko er den generelle risiko for, at væsentlige fejl opstår. Hvis der er høj grad af kompleksitet og skøn på et område, vil der være en relativt højere iboende risiko. Kontrolrisikoen er risikoen for, at væsentlige fejl ikke opdages eller rettes gennem det interne kontrolmiljø. Den iboende risiko og kontrolrisikoen udgør risikoen for væsentlig fejlinformation i en given rapport. Hvis risikoen er høj, stiller det dermed krav til, at revisors

handling, skal være mere omfattende, end hvis risikoen er lav. Dertil er opdagelsesrisikoen, at revisor ikke opdager fejlene i rapporten via sine revisionshandling. Hvis revisor vurderer, at kontrolmiljøet er stærkt og der samtidig er lav risiko for, at kontrollerne ikke afdækker den iboende risiko, vil revisor i højere grad kunne bero sig på kontrollerne i virksomheden (Samuelson, Davidsen, Sudan & Parker, 2019)

Derfor er risikovurdering og forståelse af de interne kontroller, herunder IT-systemer, helt afgørende i revisors arbejde for at kunne vurdere risikoen for væsentlige fejl i rapporterne.

ISA 330 – Revisors reaktion på vurderede risici

Målet med denne ISA er at definere det ansvar revisor har, for at udforme og gennemføre reaktioner (revisionshandling), på de risici for væsentlig fejlinformation revisor har identificeret via ISA315. Denne ISA er derfor en forlængelse af identifikation og adresseringen af de revisionsrisici, revisor har konstateret (ISA315.03). Denne ISA benævner og definerer positivt to slags revisionshandling via ISA315.04

- *Substanshandling – en revisionshandling, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Substanshandling omfatter:*
 - *detailtest (af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger) og*
 - *substansanalytiske handlinger*
- *Test af kontroller – en revisionshandling, der er udformet til at vurdere kontrollers funktionalitet med hensyn til at forebygge, eller opdage og korrigere væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau.*

Revisor har derfor ordnet to måder hvorpå der kan opnås revisionsbevis. Enten skal revisor selv designe en substanshandling, eller så skal revisor teste en af virksomhedens kontroller. Når revisor designer denne revisionshandling, skal der tages højde for den iboende risiko og kontrolrisikoen. Alt dette påvirker direkte det, som revisor skal kunne demonstrere i sin dokumentation, når der er opnået revisionsbevis, og revisor evaluerer tilstrækkeligheden og egnetheden heraf.

ISA 500 – Revisionsbevis

Afgørende for afgivelse af en revisionspåtegning som kan sikre pålidelige data er, at revisor har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette bliver defineret og standardiseret via ISA500. ISA 500 definerer via 5(b) og 5(e) hvad der forstås ved tilstrækkelig og egnet.

”Egnethed (af revisionsbevis) – målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de konklusioner, som revisionskonklusionen er baseret på” (ISA 500, 5(b))

”Tilstrækkelighed (af revisionsbevis) – målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige kvantitet af revisionsbeviset er påvirket af revisors vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis.” (ISA 500, 5(e))

Ovenstående definitioner bliver yderligere uddybet i vejledningen i samme ISA, under A4.

”Revisionsbevisets tilstrækkelighed og egnethed er indbyrdes forbundne. Tilstrækkelighed er målestokken for mængden af revisionsbevis. Mængden af det nødvendige revisionsbevis er påvirket af revisors vurdering af risikoen for fejlinformation (jo større risiko, desto mere revisionsbevis er der formentlig behov for) samt af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis (jo bedre kvalitet, desto mindre mængde er formentlig nødvendig). Opnåelse af yderligere revisionsbevis kompenserer dog ikke nødvendigvis for bevisets dårlige kvalitet.” (ISA 500, A4)

Revisionsbeviset hænger derfor unægtelig sammen med den risiko der er identificeret efter ISA315. Hvis risikoen for en forkert erklæringsafgivelse (revisionsrisikoen) er høj, skal der mere eller bedre revisionsbevis end hvis risikoen er lav. Ligeså skal revisor overveje, om det revisionsbevis som indhentes, er relevant og pålideligt. Beviset skal altså være relevant for den risiko på det område revisor reviderer, mens dataene ligeså skal være pålidelige. Dette gælder uagtet, om det er en ekstern kilde, ledelsesekspert eller virksomhedens egne data. Bevisets styrke skal vurderes ud fra netop den opnåede dokumentation og kontekst. Eksempler herpå kunne være, hvis ledelsen anvendte en ekstern tilgængelig rapport til vurdering af et skøn. Dette vil være eksternt data som anvendes og umiddelbart af god styrke. Hvis samme rapport blev bestilt af ledelsen til anledningen, kunne ledelsen have en påvirkning på hvilke konklusioner eller data rapporten anvendte. Derfor er det også vigtigt at være opmærksom på den kontekst revisionsbeviset opnås i.

IAASB nuværende arbejde med ISA500

Det skal dertil påpeges, at IAASB pt., er i gang med at genbesøge en række standarder. Det er primært ISA 330, ISA 500 & ISA 520 som er taget til revision. ISA'erne dækker overordnet set arbejdsopgaverne for revisoren ved adresseringen af risici, vurderingen af revisionsbevis og anvendelsen af analytiske handlinger. Revisionen skulle i højere grad indarbejde den teknologiske udvikling i samfundet, da omverdenen hurtigt blev forandret. Dette blev drøftet på

et møde i marts 2023, hvor hensigten var, at de pågældende ISA'er i højere grad skulle fokusere på interne kontroller og teknologi (IAASB, 2024).

Overordnet set har projektet tre formål (IAASB, 2024):

- *“Enhance the application of professional judgment and professional skepticism exercised by auditors:*
 - o *When making judgments about information to be used as audit evidence, and evaluating whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained; and*
 - o *When designing and implementing overall responses or designing and performing further audit procedures in response to assessed risks of material misstatement.*
- *Promote consistent practice and auditor behavior, by facilitating effective responses to risks of material misstatement, by strengthening auditors' work on internal controls, reflecting the importance of an effective system of internal control to an entity.*
- *Facilitate, and where appropriate, encourage, auditors' use of technology to obtain audit evidence and evaluate its sufficiency and appropriateness, reflecting the impact of technology on entities and auditors.”*

Der er derfor igangværende arbejde med at modernisere standarden, så den i højere grad indarbejder, den samfundsudvikling der sker i praksis.

ISA 540 – Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger

Formålet med denne standard er klarlægge, hvordan de øvrige ISA'er skal anvendes i forhold til regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ISA540). I standarden, som er oversat af FSR, beskrives revisionsmæssige skøn således:

”Regnskabsmæssige skøn varierer meget i deres art og kræves udøvet af den daglige ledelse, når det ikke er muligt at måle værdien direkte. Målingen af disse beløb er forbundet med skønsmæssig usikkerhed, som afspejler iboende begrænsninger i viden eller data. Disse begrænsninger medfører en iboende subjektivitet og variation i udfaldet af målingen.” (ISA540, s. 6).

Regnskabsmæssige skøn opstår således når der ikke er et klart svar, og hvor ledelsen derfor må give deres skøn herpå, ud fra antagelser og viden de har på tidspunktet herfor. Den iboende risiko er forhøjet ved regnskabsmæssige skøn, fordi ledelsen har en bias på måling af værdien, og derfor vil kunne påvirke den regnskabsmæssige værdi som fastsættes. Da den regnskabsmæssige værdi heller ikke er entydig for revisor, vil revisor derfor skulle lave yderligere handlinger når der er regnskabsmæssige skøn forbundet med målingen (ISA540).

Af yderligere handlinger skal revisor lave en særskilt risikovurdering af den iboende risiko, for at kunne vurdere hvor stor en risiko der er på revisionsmålsniveau for det regnskabsmæssige skøn. Dette vil være påvirket af både graden af usikkerhed, kompleksiteten, subjektiviteten eller lignende.

Herudover skal revisor lave en vurdering af kontrolrisikoen på revisionsmålsniveau på det regnskabsmæssige skøn. Der skal laves en gennemgang af de relevante kontroller som vedrører det regnskabsmæssige skøn, og revisor skal vurdere kontrollernes design og implementering. Der er krav til at revisor laver test af kontrollernes operationelle effektivitet, såfremt kontrolrisikoen skal nedsættes på baggrund heraf.

I standarden fremgår også, at revisor skal udøve professionel skepsis i relation til det regnskabsmæssige skøn, og hvorvidt dette skal udøves, er påvirket af revisors risikovurdering på den iboende risiko. Ved højere iboende risiko som følge af eksempelvis højere grad af kompleksitet eller subjektivitet, vil revisor skulle udøve relativt højere grad af professionel skepsis.

Standarden kræver at revisor skal lave en samlet vurdering af, om de udførte revisionshandlinger og det indhentede revisionsbevis, er rimelige. I standarden defineres dette ud fra om den relevante regnskabsmæssige begrebsramme er blevet anvendt på passende vis, ud fra følgende krav:

”- Udøvelsen af de regnskabsmæssige skøn, herunder valg af metode, forudsætninger og data set i lyset af arten af det regnskabsmæssige skøn og virksomhedens forhold og omstændigheder

- fastlæggelsen af den daglige ledelses punktestimat, og

- oplysningerne om det regnskabsmæssige skøn, herunder oplysninger om, hvordan det regnskabsmæssige skøn er blevet udarbejdet, og som beskriver arten, omfanget af og kilderne til skønsmæssig usikkerhed.” (ISA540, s. 7)

Denne standard sætter derfor rammerne for de yderligere handlinger, som revisor skal lave når der er regnskabsmæssige skøn, for at kunne afdække den relativt højere iboende risiko der vil være.

ISAE 3402 – Erklæring om kontroller hos serviceleverandør

Som følge af den førnævnte digitalisering i samfundet og øget brug af IT-systemer, er en række af de anvendte informationssystemer og IT-kontroller serviceret af eksterne

serviceleverandører. Dette medfører derfor en praksis udfordring i forståelsen og risikovurderingen af de anvendte systemer. Her kan en ISAE 3402 erklæring være afgørende, for at revisor kan opnå den nødvendige forståelse og revisionsbevis, som det måtte være nødvendigt. Afvigelsen af denne erklæring forsikrer serviceorganisationens brugere om, at kontrolmiljøet fungerer effektivt og de systemer fungerer efter hensigten. En type 1 erklæring udtaler sig kun om designet og implementeringen af systemkontrollerne, mens en type 2 erklæring udtaler sig om kontrollerne over en periode, altså om de har været operationelle effektive i en given periode (typisk 12 måneder) (IAASB, 2009).

At en udbyder af en service på denne vis giver sine brugere sikkerhed over, funktionen af dennes kontroller og systemets opsætning er dermed med til, at give revisor overbevisning om anvendelsen af dette. Denne standard går på serviceorganisationer, som i praksis ofte er IT-leverandører der varetager generelle IT-funktioner for virksomhederne. Dette er en måde hvorpå, at revisor kan risikovurdere og dokumentere med en høj grad af sikkerhed, at der ikke foreligger fejl.

2.4 Nuværende – og fremtidige krav til revisors erklæring

Som tidligere beskrevet i indledningen, er der for nuværende krav til at revisor skal give en erklæring med begrænset grad af sikkerhed på bæredygtighedsrapporteringen. Samtidig forventes det inden for en relativt kort årrække, at ændres til krav om en erklæring med høj grad af sikkerhed. I dette afsnit vil der redegøres for, hvilke forskelle der er mellem disse erklæringer, og hvilke forskelle der er i revisors arbejde for disse to erklæringstyper.

På nuværende tidspunkt er der ikke en samlet erklæringsstandard for medlemslandene i EU, som klart definerer indholdet af revisors konklusion og arbejde, ved begrænset grad af sikkerhed. Kommissionen skal inden d. 1. oktober 2026 vedtage en samlet erklæringsstandard for begrænset sikkerhed, som vil gøre sig gældende på tværs af medlemslandene gennem delegerede retsakter (FSR.dk, n.d.). Indtil da er det muligt for medlemslandene at anvende nationale erklæringsstandarder.

I Danmark er det defineret i Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, BEK nr. 518 af 24/05/2024 §17 stk. 5, hvordan revisors konklusion på bæredygtighedsrapporteringer skal udformes:

”Revisors konklusion skal i det mindste være baseret på en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal revisors konklusion udtrykke, hvorvidt revisor ved udførelsen af erklæringsopgaven er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere,

1) at bæredygtighedsrapporteringen ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav, herunder de for virksomheden gældende standarder for bæredygtighedsrapportering, og rapporteringskravene i artikel 8 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2020/852 om fastlæggelse af en ramme til fremme af bæredygtige investeringer,

2) at bæredygtighedsrapporteringen ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den proces, som virksomheden har gennemført for at identificere de oplysninger, som skal medtages i bæredygtighedsrapporteringen efter standarderne for bæredygtighedsrapportering, og

3) at bæredygtighedsrapporteringen ikke i alle væsentlige henseender er opmærket i overensstemmelse med Kommissionens delegerede forordning (EU) 2019/815 af 17. december 2018 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF for så vidt

angår reguleringsmæssige tekniske standarder til præcisering af et fælles elektronisk rapporteringsformat.” (BEK nr. 518 af 24/05/2024 §17 stk. 5)

Det særlige at bemærke ved beskrivelsen af konklusionen med begrænset grad af sikkerhed er, at revisor skal konkludere på, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, som giver anledning til at konkludere, at bæredygtighedsrapporteringen ikke overholder kravene hertil. Dette er en såkaldt negativ konklusion, som indikerer at revisor ikke har fundet noget der giver anledning til at tro, at rapporteringen indeholder væsentlige fejl. Dette er modsat en erklæring med høj grad af sikkerhed, som i stedet er en positiv konklusion. Ved en positiv konklusion udtrykker revisor i stedet en høj grad af sikkerhed for, at rapporteringen er retvisende. I Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, fremgår forskellen ligeledes i §17 stk. 6:

”Stk. 6. Uanset stk. 5 kan revisor afgive en konklusion baseret på en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed skal revisors konklusion udtrykke, hvorvidt

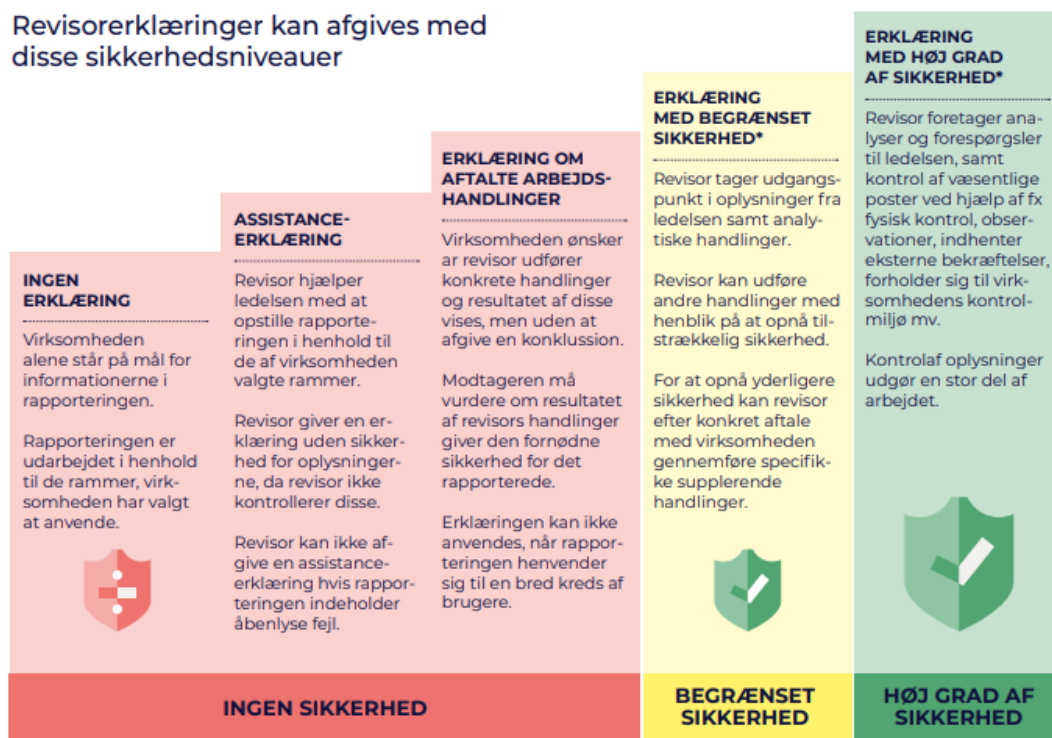
1) virksomhedens bæredygtighedsrapportering i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav, herunder de for virksomheden gældende standarder for bæredygtighedsrapportering, og rapporteringskravene i artikel 8 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2020/852 om fastlæggelse af en ramme til fremme af bæredygtige investeringer,

2) bæredygtighedsrapporteringen i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den proces, som virksomheden har gennemført for at identificere de oplysninger, som skal medtages i bæredygtighedsrapporteringen efter standarderne for bæredygtighedsrapportering, og

3) bæredygtighedsrapporteringen i alle væsentlige henseender er opmærket i overensstemmelse med Kommissionens delegerede forordning (EU) 2019/815 af 17. december 2018 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF for så vidt angår reguleringsmæssige tekniske standarder til præcisering af et fælles elektronisk rapporteringsformat.” (BEK nr. 518 af 24/05/2024 §17 stk. 6)

Sammenholdes de to erklæringsformer i bekendtgørelsen er ordlyden heraf langt hen ad vejen sammenlignelig. Den markante forskel ses dog ved revisors positive konklusion på at rapporteringen er retvisende ved høj grad af sikkerhed, mod den negative konklusion på at revisor ikke har fundet indikationer på at det ikke er retvisende, ved begrænset grad af sikkerhed.

For at kunne give en dybere redegørelse på de praktiske forskelle mellem de to erklæringstyper, inddrages en model opstillet af FSR, som har til formål at vise forskellene mellem erklæringstyperne i bæredygtighedsrapporteringen:



FIGUR 4 - FORSKELLEN MELLEM REVISORS ERKLÆRINGSTYPER. (FSR, 2022)

Som det fremgår af figuren, skal revisor ved en erklæring med begrænset sikkerhed, som udgangspunkt primært basere sig på forespørgsler til ledelsen samt analytiske handlinger. Dette understøtter også den negative konklusion der gives heri, hvor revisor ikke har fundet nogle indikationer på at kravene ikke er overholdt. Der indhentes ved begrænset grad af sikkerhed, som udgangspunkt, ikke eksternt dokumentation eller lignende for at understøtte modtagne oplysninger og analyser. Ved begrænset grad af sikkerhed vil revisor typisk heller ikke foretage en fuldstændig gennemgang af virksomhedens interne kontrolmiljø. Dog vil revisor indhente en forståelse af virksomhedens interne kontrolmiljø som en del af risikovurderingsprocessen, for at kunne vurdere, hvilke forhold der kan påvirke risikoen for væsentlige fejl i rapporteringen.

Kigges der i stedet på figuren under høj grad af sikkerhed, vil revisor skulle foretage en del flere handlinger i revisionen. Udover forespørgsler og analyser vil revisor også skulle lave observationer, indhente eksterne bekræftelser, og helt generelt i højere grad lave kontrol af de oplysninger der er inkluderet i rapporteringen. Hertil vil revisor også i højere grad skulle opnå en

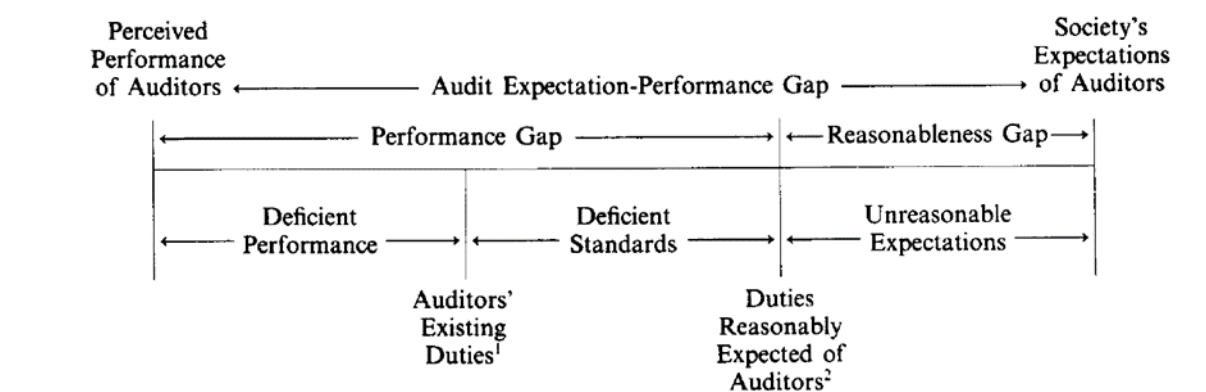
forståelse af virksomhedens interne kontrolmiljø, og vil også kunne udvælge væsentlige kontroller og revidere hvorvidt disse er designet efter hensigten og designet til at imødekomme den risiko der er, samt hvorfor disse har været tilstrækkeligt implementeret i rapporteringsperioden.

2.5 Forventningskløften mellem revisor og regnskabsbruger

Teorien om forventningskløften anvendes ofte i akademiske studier omkring revision og revisors arbejde. Teorien er oprindeligt undersøgt af Porter (1993), som har konstrueret en model baseret på en række empiriindsamlinger efter økonomiske kriser, hvor tilliden til revisors arbejde har været lav. Porter fandt ud af, at der var opstået et mismatch mellem hvilket arbejde revisor har udført og samfundets forventning til revisors arbejde. Porter (1993) har opdelt disse forventningskløfter i forskellige kategorier. Der er to hovedkategorier "Performance Gap" og "Reasonableness Gap" som kan oversættes til "Præstationskløft" og "Rimelighedskløft".

Præstationskløften kan bestå af flere forhold, herunder at revisor ikke har levet op til de standarder opgaven har været underlagt, eller at standarderne har været utilstrækkelige. Rimelighedskløften består af urimelige forventninger til revisors arbejde. Dette opstår ofte i sager om besvigelser (Porter, 1993). Forventningskløften er præsenteret i figuren nedenfor.

Structure of the Audit Expectation-Performance Gap



¹Duties defined by the law and professional promulgations.

²Duties which are cost-beneficial for auditors to perform.

FIGUR 5 - VISUALISERING AF FORVENTNINGSKLØFTEN (PORTER, 1993)

Som vist i figuren kan forventningskløften vise sig som mangelfuldt arbejde eller urimelige forventninger fra samfundet. Det er ifølge Porter (1993) meget vigtigt at kløften ikke bliver for stor, da det potentielt kan påvirke samfundet opfattelse af revisionsbranchen. Flere forhold kan potentielt påvirke forventningskløften. CSR-D er et nyt direktiv og der er endnu ikke fuld klarhed over, hvordan erklæringsudbydere skal gribe opgaven an, herunder ved involvering af kunstig intelligens, som er under udvikling. Forventningskløften kan potentielt blive påvirket af disse forhold, herunder grundet den massive mængde datapunkter, der findes i ESRS.

Forventningskløften er siden blevet anvendt i en række forskellige sammenhænge. Deepal & Jayamaha (2022) har siden, baseret på en dybdegående litteratursøgning fra 1974 til 2021, frembragt en forsimplet definition af forventningskløften.

“the difference between what the society as a whole expects auditors to do and what auditors actually do when performing an audit in practice”

(Deepal & Jayamaha, 2022, s. 314)

Definitionen tager udgangspunkt i de studier Deepal & Jayamaha (2022) har fundet gennem litteratursøgningen. Definitionen kan oversættes til *”forskellen mellem hvad samfundet som helhed forventer af revisorer og hvad revisorer faktisk foretager”*. Der tages i projektet udgangspunkt i denne definition suppleret med Porters (1993) undergrupper af forventningskløften, da disse vurderes relevant i forhold til en potentiel påvirkning af de tre kløfter som følge af CSRD og kunstig intelligens.

”Samfundets tillid til revisor skal altid vedligeholdes. Uden den er der ingen grund til at have revisionspligten, og så forsvinder den...” (FSR, 2019, s. 24)

Indslaget i FSR's medlemsblad er skrevet af Bent Warming-Rasmussen og Kim Klarskov Jeppesen som har forsket og undersøgt årsagen til forventningskløften (FSR, 2019). Som også Porters (1993) har defineret, som beskrevet ovenfor, så er det at forskellen opstår mellem samfundets forventninger til revisor, og det arbejde revisor er forpligtet til at udføre efter standarderne.

“Man kan ikke fjerne den (forventningskløften red,) helt, for noget af den skyldes også, at offentligheden med tiden får et andet behov, der skal erkendes af revisorer, før man tilpasser standarderne – og det tager tid. Men forventningskløften skal holdes på et passende lavt niveau... Det gør man ved for eksempel at vedligeholde standarder, så de løbende lever op til ændrede forventninger, tage brugerne af regnskaberne med i høring, når de udvikles, inkludere brugerne i de udvalg, der udvikler dem og oplyse så godt som muligt om, hvad man kan forvente af revisor.” (FSR, 2019, s. 24). Det er en vigtig pointe, at løbende foretage en vurdering af hvorvidt standarder lever op til det eksterne samfunds forventninger. Forventninger, som må antages at udvikle sig i takt med, at samfundet også udvikler sig.

Regnskabsbrugere og interessenter

Regnskabsbrugere omtales løbende gennem projektet. Regnskabsbrugere, også kendt som rapportbrugere, er de individer eller institutioner, hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af en rapport. For at definere regnskabsbrugere klart i rapporten, anvendes ÅRL § 12 stk. 2., da CSRD er blevet implementeret i årsregnskabsloven, og CSRD-rapporteringen derfor har samme regnskabsbruger.

”Årsrapporten skal udarbejdes således, at den støtter regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger. De omhandlede regnskabsbrugere er personer, virksomheder, organisationer og offentlige myndigheder m.v., hvis økonomiske beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af en årsrapport, herunder nuværende og mulige virksomhedsdeltagere, kreditorer, medarbejdere, kunder, alliancepartnere, lokalsamfundet samt tilskudsgivende og fiskale myndigheder. De omhandlede beslutninger vedrører

- 1) placering af regnskabsbrugerens egne ressourcer,*
- 2) ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer og*
- 3) fordeling af virksomhedens ressourcer.” (ÅRL §12 stk. 2)*

Der er umiddelbart tale om en stor interessentgruppe, hvilket også afspejler, at forskellige interessenter har forskellige forventninger og behov for information. Heraf kan det ligedan udledes, at der ikke kan forudsættes ekspertviden (Steffensen, Lassen, Skødt & Nielsen, 2020). Regnskabsaflægger skal derfor tage hensyn til dem der har en vis indsigt i regnskaber og forventes at ville forstå og benytte den slags oplysninger. Dette kan dermed puste til forventningskløften, da det nødvendigvis ikke er alle regnskabsbrugere som har det nødvendige indblik i hvad, revisor udtaler sig om ved afgivelse af en revisionserklæring.

I rapporten arbejdes videre med de nedennævnte generelle regnskabsbrugere, og deres påtænkte beslutninger:

- **Investorer og aktionærer:** De bruger årsrapporterne til at vurdere virksomhedens økonomiske sundhed og træffe investeringsbeslutninger.
- **Kreditorer og långivere:** Disse interessenter vurderer virksomhedens kreditværdighed og evne til at tilbagebetale lån.
- **Reguleringsmyndigheder:** Myndigheder som Erhvervsstyrelsen sikrer, at virksomhederne overholder lovgivningsmæssige krav.
- **Medarbejdere:** De er interesserede i virksomhedens præstationer og fremtidsudsigter, som kan påvirke jobsikkerhed og karrieremuligheder.
- **Kunder og leverandører:** Disse interessenter ser på virksomhedens stabilitet og pålidelighed som forretningspartner.
- **Offentligheden og medierne:** De bruger oplysningerne til at forstå virksomhedens indvirkning på økonomien og samfundet, herunder dens CSR-initiativer.

Del III: Analyse og diskussion

I denne del af projektet vil der blive lavet en analyse med udgangspunkt i den gennemgåede teori. Da problemformuleringen er opdelt i to dele; en forklarende del og en undersøgende del, er analysen ligeledes opdelt. De to første afsnit af analysen har til formål at besvare den forklarende del af problemformuleringen, og det sidste afsnit har formålet at besvare den undersøgende del af problemformuleringen.

3.1 Risikovurdering af virksomheders bæredygtighedsrapportering

I dette afsnit analyseres, hvordan risikovurderingen af en virksomheds bæredygtighedsrapportering forventeligt vil blive påvirket ved implementering af AI-værktøjer i virksomhederne. Dette gøres med udgangspunkt i de interview der er lavet, som sammenholdes med konklusioner og resultater fra øvrig forskning. Både primær og sekundær litteratur sammenholdes med revisionsteori, for at kunne lave en samlet forklaring på risikovurderingens påvirkning.

Indledende risikoanalyse

Som beskrevet i teori afsnittet skal revisor foretage en indledende risikoanalyse af virksomheden. Set i kontekst af bæredygtighedsrapporteringer, vil disse risikovurderingshandlinger inkludere forståelse for virksomheden og dennes aktiviteter, dens omgivelser, værdikæde, interessenter samt interne forretningsgange og - kontroller som har betydning for bæredygtighedsrapporten. I bæredygtighedsrapporteringerne er der væsentlig forskel på, hvad den enkelte virksomhed skal medtage i deres rapportering ud fra CSRD, og netop dette gør den indledende risikoanalyse essentiel for at kunne identificere krav til indholdet af bæredygtighedsrapporten. Risikovurderingen er en iterativ proces, og den indledende risikoanalyse skal derfor løbende genbesøges og tilpasses gennem revisionen, i takt med at revisor får ny viden.

Da bæredygtighedsrapporteringerne endnu er i opstartsfasen, er risikovurderingen særlig vigtig, fordi mange virksomheder kun har begrænset erfaring og viden om både begrebsramme, lovkrav og praktisk håndtering af overholdelsen af disse. Denne pointe understreges af Aida, CSRD-specialist i Deloitte:

”De [ESG-standarderne] er desværre stadig lidt ukonkrete på en række emner og det vil sige når tingene er ukonkrete, så bliver virksomhederne selv nødt til at fortolke efter bedste evne, og det vil sige jo flere der fortolker noget individuelt, jo større differens bliver der på det her standardiserede billede, som vi egentlig gerne vil have ud af direktivet.” (Sasivarevic, Interview, l. 160..164).

Ud fra revisionsteorien vil den iboende risiko som udgangspunkt blive højere når der er anvendes skøn i rapporteringen. Dette vil, ud fra Aidas synspunkt, gøre sig gældende for størstedelen af de virksomheder, som er underlagt bæredygtighedsrapportering, fordi begrebsrammen endnu ikke er klart defineret. Baseret på denne pointe, vil den iboende risiko i rapporteringen i forvejen værre relativt højere, end ved en klart defineret begrebsramme med mindre behov for skøn.

Denne pointe understreges også i interviewet med Lars, statsautoriseret revisor og certificeret bæredygtighedsrevisor i Deloitte:

"... der er bare rigtig stor forskel på om du er Aalborg Portland i den ene ende eller du er en it-virksomhed i den anden ende, så selvom det alt sammen er virksomheder, så bliver det sådan lidt skåret over en liste i CSRD-standarderne og der er bare rigtig mange vurderinger i det frem mod den første afrapportering..." (Hillebrand, interview, l. 78..81)

I citatet fra Lars påpeger han også, hvordan han ser at virksomheder i høj grad skal lave vurderinger ved første rapporteringer. Han understreger dog også, at der vil være forskel på typen og størrelsen af virksomhederne der skal lave rapporteringerne, og at de på trods heraf stadig som udgangspunkt er underlagt samme rapporteringskrav. Rapporteringskravene vil skulle analyseres af virksomhederne, og heri vil vurderinger skulle laves for at kunne konkludere på, hvilke af kravene der er væsentlige, og som derfor skal inkluderes.

Både Aida og Lars benævner, at de i praksis oplever, at virksomheder i høj grad er nødsaget til at foretage skøn og vurderinger i deres bæredygtighedsrapportering, grundet uklare krav og begrebsrammer, samt begrænset erfaring i de første rapporterings år. Ud fra revisionsteorien vil dette ud fra revisors synspunkt, trække i retningen af en relativt højere iboende risiko.

En anden faktor begge parter implicit nævner er kontrolrisikoen. Selvom det er den iboende risiko der er det største tema, nævner Aida specifikt udfordringerne med *"at fortolke efter bedste evne"*, som dermed bliver et kompetencespørgsmål, selvom det implicit er en begrebsramme udfordring. Hvis ikke virksomhederne har tilstrækkelig kompetence hos medarbejdere, er det ligedan et centralt emne ved risikovurderingen. Hvis ikke de indirekte kontroller er stærke og kontrollerne i de specifikke processer ligedan ikke er til stede, vil revisionsrisikoen forøges set fra revisors risikovurdering.

Lars nævner konteksten mellem en stor virksomhed og en mindre IT-virksomhed. Der stilles samme krav efter standarden, selvom virksomhederne er vidt forskellige set på forretningsmodellen, men formodentligt også forskellige i den governance struktur og de

kontroller som virksomheden har implementeret. Derfor medfører dette, at risikoen anskues forskelligt fra virksomhed til virksomhed, alt efter de karakteristika og den drift virksomheden besidder. Det kunne tænkes, at en IT-virksomheds primære udledninger er relateret til servere, IT-udstyr og måske den bilpark virksomhedens medarbejdere besidder, hvor den miljømæssige påvirkning potentielt er uvæsentlig. Derimod vil en stor produktionsvirksomhed alt andet lige, ofte anvende flere ressourcer fra miljøet, fx anvendelse af råstoffer, energi i produktionen, arbejdsulykker i produktionen osv.

Derfor er kravet til det interne kontrolmiljø ligedan forskelligt, alt efter om der er tale om en kompleks forretning fra et ESG-perspektiv, eller om det er en simpel software virksomhed.

(...fordi vi ved jo alle sammen hvad den største udfordring det er, at der er mangel på ressourcer. Og det vil sige vi har ikke uendelige ESG-eksperter hverken hos virksomhederne eller i revisionsfirmaerne.” (Sasivarevic, interview, l. 194..196)

Som Aida pointerer, så er der ikke samme mængde af ESG-eksperter hos virksomhederne til, at kunne løfte den byrde CSRD-kravene har medført. Derfor er det ligedan afgørende for risikovurderingen, hvorvidt virksomhederne har tilstrækkelige kompetencer i deres backoffice funktioner, således rapporten kan aflægges med færrest mulige fejl. Det er eksempelvis afgørende, om det er studenterpraktikanten eller en erfaren ESG medarbejder som sidder med området.

Dette afviger ikke fra den risikovurdering revisorerne historisk har lavet ved en revision af et regnskab. Her forholder revisorerne sig, jf., ISA’erne, allerede til den type af virksomhed, de regnskabsposter og de kompetencer medarbejderstaben besidder. Er der tale om en virksomhed med komplekse regnskabsmæssige problemstillinger, risiko for fejl mv., vil der alt andet end lige, være vurderet en højere risiko.

Kvaliteten af bæredygtighedsrapporteringer ved fælles begrebsramme

For at undersøge yderligere hvilke generelle faktorer der måtte have en påvirkning på kvaliteten af bæredygtighedsrapporteringen, inddrages resultater fra et studie lavet af Subhi, Khalil Al-Shattarat (B.) og Khalil Al-Shattarat (W.) (2021). Forfatterne heri har undersøgt hvordan kvaliteten af bæredygtighedsrapporter i UK er blevet påvirket af implementeringen af den obligatoriske CSR-regulation i UK. Selvom det ikke er en undersøgelse af danske virksomheder, og det ikke omhandler implementeringen af CSRD, vurderes resultaterne trods dette stadig anvendelige i analysen. Dette baseres på, at CSR-regulation også har medført flere

rapporteringskrav, på samme vis som CSRD, og påvirkningen på bæredygtighedsrapporter i helhed må forventes til en vis grad at være sammenlignelige.

I undersøgelsen defineres kvalitet i bæredygtighedsrapporterne som værende omfattende, transparent og pålidelig. Dette er målt ud fra Bloomberg databasen, som er den største database over ESG-data på virksomheder globalt, hvor der angives en ESG-score ud fra hvilke data der er rapporteret på hver virksomhed, hvor industrien desuden er taget i betragtning.

Subhi, Khalil Al-Shattarat (B.) og Khalil Al-Shattarat (W.) (2021) skriver i deres konklusion følgende om virksomhedens størrelse samt corporate governance, og disses sammenhæng til kvaliteten af bæredygtighedsrapporterne:

“We find that firms’ characteristics under mandatory CSR reporting are different from those under voluntary reporting, thereby suggesting that CSR reporting by firms with higher-quality corporate governance (CG) is greater than that of lower-quality CG firms. Moreover, firms cross-listed in multiple countries produce higher quality CSR reports than those reported by firms listed only domestically. We also find that higher-quality CSR reporting is delivered by higher-risk industries (sensitive industries).” (Subhi, et. Al, 2021, s. 10)

I undersøgelsen fandt forfatterne en sammenhæng mellem både størrelsen på en virksomhed og kvaliteten af bæredygtighedsrapporteringen, og også mellem virksomheder med høj kvalitet i deres corporate governance struktur og kvaliteten af rapporteringen. Konklusionen fra forfatterne er klart, at større virksomheder generelt aflægger bæredygtighedsrapporteringer af højere kvalitet end mindre virksomheder. Forfatterne påpeger hvordan de ud fra litteratur vil vurdere at denne sammenhæng blandt andet skyldes virksomhedernes øgede behov for at validere sig selv i takt med størrelsen, samt at der i størstedelen af tilfældene også vil være større muligheder for at investere i at forbedre kvaliteten.

Derudover konkluderer forfatterne også, at virksomheder med en højere kvalitet i deres corporate governance, generelt aflægger bæredygtighedsrapporteringer af højere kvalitet.

Særligt sidstnævnte kan inddrages når der laves risikovurdering af en virksomhed, fordi en del af denne vil være vurdering af virksomhedens interne kontrolmiljø, og generelle IT-kontroller. Undersøgelsen understøtter derfor teorien om revisionsrisikoen, hvor en høj kvalitet af corporate governance taler for en lavere kontrolrisiko.

Indledende risikoanalyse ved AI

I interview med både Aida, Lars og Per, bekræftede interviewpersonerne uafhængigt af hinanden, at ingen af dem har oplevet væsentlige implementerede AI-værktøjer i

bæredygtighedsrapporteringen endnu. Dog nævner alle tre også, at de har en forventning om at der inden for en kort årrække forventes implementering af AI-værktøjer i særligt større virksomheder. Per formulerer det således:

"Jeg vil for nuværende sige at det ikke er noget problem. Jeg tror allerede næste år kommer vi til at se nok flere systemer i brug på det her område, og der bliver det en udfordring, som vi på en eller anden måde skal tage os af." (Jensen, interview, l. 126..128).

Da ingen af interviewpersonerne derfor kan forklare, hvordan det i praksis har påvirket deres risikovurdering, fokuseres i stedet på hvordan forventningen er til påvirkningen på risikobilledet.

Hertil inddrages et citat fra interviewet med Per, AI-specialist fra PWC. Da Per blev spurgt til hans syn på forventningen til påvirkningen af AI på kvaliteten af rapporteringerne, svarede han følgende:

"Lad os sige der er 2 lejre i det her men, nogle af os har i hvert fald en forventning om at vi kan få en kvalitetsforbedring ved at bruge den. Den kan trods alt håndtere større mængder. Den kan være bedre til at se nogle sammenhænge der, der er noget du kan få noget værdi af. Du kan få den til at have hele CSRD sådan frisk i sinde, når den læser noget. Det kan være meget svært for en person, selvom du kun sidder og arbejder med sustainability, så tror jeg den er svær lige at holde frisk i hovedet hele tiden, så der er selvfølgelig en klar forventning om, at der er noget kvalitet der. ... men fordi man kan sige rapporteringskravene i forbindelse med CSRD, er så omfangsrige som de er, så er der også meget stor sandsynlighed for at der er nogle ting der ligesom kan slippe igennem, fordi der er så meget, og igen det hele vil lyde fornuftigt. Jeg tror sagtens hvis du beder AI om at lave en fornuftig rapportering ud for nogle fiktive tal, så lyder det hele bare spot on. Så der er også en risiko, og det er derfor vi hele tiden siger at der skal være noget review." (Jensen, interview, l. 385..391).

I ovenstående citat kan udledes flere relevante pointer. Først og fremmest belyser Per, at forventningen ikke nødvendigvis er den samme fra alle eksperter. Pers egen forventning er dog, at kvaliteten vil blive forbedret gennem brugen af AI-værktøjer. Særligt pointerer han, at både de store datamængder, og den omfattende lovmæssige ramme, tilsammen vil være svært at håndtere optimalt som en person. Ved brug af AI-værktøjer forventer han at disse hindringer til dels vil blive elimineret, da AI kan håndtere uanede mængder data, og sammenholde med lovgivning på en intelligent og relevant måde. Denne pointe isoleret set taler for en relativt lavere risiko, idet databehandling og dataanalyse forventes at kunne laves i forbedret kvalitet,

og i højere grad vil kunne sammenholdes med hele lovgivningsrammen uden hindring af en persons hukommelse.

Per påpeger i samme citat også, at set i lyset af hvor omfattende rapporteringskravene er, så vil der dog være risiko for, at databehandlingen og dataanalysen ikke vil være fuldstændig og komplet når den laves ved brug af AI-værktøjer. Men fordi output fra AI-værktøjer fremstår velformuleret og overbevisende, påpeger Per også risikoen for, at denne ufuldstændighed ikke vil være tydelig, og derfor ende i en ufuldstændig bæredygtighedsrapportering. Denne pointe vil isoleret set derimod tale for en relativt højere risiko, idet brugen af AI-værktøjer vil resultere i rapporteringer som fremstår komplette og fyldestgørende, men som ikke er dette.

Vurdering af kontrolrisiko

Ovenstående er generelle risikotermer som overvejes. En anden overvejelse er, hvordan revisor vil vurdere risikoen ved selve AI-modeller, for hvordan skal AI-modeller fortolkes? Som det tidligere er defineret i revisionsteori afsnittene, er der ikke en specifik standard som adresserer den risikovurdering revisor skal lave over AI-modeller. Det vil derfor bero på en professionel vurdering af revisor, hvordan revisor skal forstå og risikovurdere anvendelsen heraf.

”Men i forhold til at få et revisionsbevis, så kræver det jo, at det her AI værktøj, at revisoren forstår hvordan dataene er, er kommet frem, og man kan fæste lid til det. Og jeg tænker også for rigtigt at kunne anvende det, så så skal man måske også kigge ind i at nogle af de der AI løsninger skal være verificeret. Altså det er ligesom kender det fra 3402-erklæringer.”
(Hillebrand, interview, l. 126..130)

Ud fra Lars’ bemærkning, så er det meget forståelsen af AI-værktøjet som gennemgangen afhænger af. Revisor bliver derfor nødsaget til at forstå, hvordan dette værktøj fungerer og anvendes. Det er i en revisions kontekst ikke anderledes end, at der skal skabes kendskab til virksomhedens forretningsmodel, altså hvordan tjenes der penge i forretningen. Ligeså som der skal være kendskab til IT-systemer, så skal der nu være kendskab til AI-anvendelsen. I en helt naturlig forlænget arm, vil der derfor opstå risici afstedkommet af AI-anvendelsen i virksomheden, som det den dag i dag, er tilfældet ved risici afstedkommet af IT-anvendelsen. Lars nævner ligedan selv en 3402 erklæring, hvor en anden revisor har verificeret, at modellen/værktøjet fungerer efter hensigten. Hvis dette viser sig at være tilfældet, kan risikoen derfor nedjusteres, hvis ellers erklæringen afdækker hele revisionsperioden.

”Ja altså man kan sige det vil være lidt det samme som at du har nogle IT revisorer der tager sig af de generelle it kontroller og systemintegration og alt det her, så vil det være alle sammen med

nogle specialister der sidder med de her modeller og sætte op og stiller de rigtige spørgsmål for at vi får en eller anden sikkerhed for at okay Det er vi mener Det er forsvarligt sat op og Det er forsvarlige data der kommer ind og så kan man selvfølgelig altid prøve at teste undervejs, men Det er bare meget svært at gøre det, fordi netop resultaterne er forskellige.” (Jensen, interview, l. 259-264).

Samme generelle termer går igen i Pers kommentarer. IT-revisorerne tager sig den dag i dag af revisionen af komplekse brugertilpassede/egenudviklede IT-systemer og platforme. Ligeså som hvis der anvendes en standardmodel af E-conomic, så vil risikoen i en IT-revision være lav, mens hvis det er et selvudviklet system, vil risikoen være høj. Derfor kommer dette an på forståelsen og risikovurderingen.

”Jeg tror at der vil være nogle af de her store tech-udbydere som kommer med noget på det her (AI-værktøjer red.). Jeg tænker SAP kommer med noget.” (Hillebrand, interview, l. 175..176)

Det er derfor ligeså Lars’ forventning, at der vil være en række større tech-udbydere som lancerer produkter indenfor AI-værktøj. Her vil udbyderne ofte være så velrenommeret og anerkendte, at de selv har en interesse i, at output fra AI-modellerne er pålidelige og troværdige – ellers mister selskaberne selv troværdighed.

Afgørende for, om kontrolrisikoen øges, er derfor at forstå hvordan de AI-modeller og værktøjer implementeres og anvendes i virksomhederne. Når forståelsen er opnået, kan revisor vurdere den kontrolrisiko som værktøjerne og systemer besidder, og herigennem vurdere, om revisor kan bero sig på kontrollerne, eller om der skal laves supplerende opdagende revisionshandlinger.

Set ud fra en risikovurdering og revisor arbejde, er det derfor afgørende at identificere de dele af rapporteringen, som er særlig udsat for skøn, fortolkning eller usikkerhed. Dette er uagtet, om det er den iboende risiko eller om det er en kontrolrisiko som befinder sig ved anvendelsen af AI. Dette er allerede kendt fra dagens revisionsverden, hvor ’ledelsens betydelige skøn/forudsætninger’ (significant management assumptions), ledelsens betydelige vurderinger’ (significant management judgements) og usikkerhed ved indregning og måling anvendes når revisor gennemgår særlige regnskabsposter. Her kræver standarderne, at revisor udviser særlig omtanke og planlægger sin revision på sådan en måde, at revisionen adresserer de specifikke risici der er identificeret. Dette da det fra standarderne antages, at risikoen relateret til ovenstående nævnte forhold, er højere end ved almindelige veldefineret praksis.

Dette stiller dermed krav til arbejdet revisor udfører, som vil blive behandlet i afsnittet om revisionsdokumentation.

Samles ovenstående pointer, er der ved bæredygtighedsrapporteringer som udgangspunkt en relativt højere iboende risiko, fordi der anvendes skøn og vurderinger heri. Anvendelsen af skøn og vurderinger kommer blandt andet som følge af en endnu uklar begrebsramme og omfattende rapporteringsstandards. Anvendes der AI-værktøjer i bæredygtighedsrapporteringer er forventningen ud fra de foretagne interviews, at kvaliteten forbedres, fordi værktøjerne i højere grad kan inkludere og sammenholde data med hele den lovgivningsmæssige ramme. Brugen af AI-værktøjer vil derfor forventeligt i nogen grad kunne mindske brugen af skøn og vurderinger, fordi der vil kunne inddrages hele datasættet og hele den lovgivningsmæssige ramme, og herudfra i nogen grad kunne definere relevante rapporteringskrav. En vigtig pointe heri er dog, at den uklare begrebsramme og uklare rapporteringsstandards, med stor sandsynlighed vil medføre at AI-værktøjerne også vil kunne lave ufuldstændige rapporteringer, som vil fremstå fyldestgørende. Implementeringen vil derfor muligvis kunne gøre risikoen relativt højere, fordi risikoen i stedet vil omhandle at de ufuldstændige dele ikke opdages af virksomheden.

En anden pointe fra ovenstående er påvirkningen på kontrolrisikoen, hvor særligt kompetencer i virksomheden kan påvirke revisors risikovurdering. Interviewpersonerne påpeger, hvordan manglen på kompetencer kan medvirke til øget risiko, og dette understøttes også af øvrig forskning, som konkluderer at en stærk corporate governance struktur medfører højere kvalitet af bæredygtighedsrapportering, og samtidig også modsat hvordan manglende governance kan medvirke til dårligere kvalitet, og dermed øget risiko.

3.2 Revisionsbevis ved virksomheders brug af AI-værktøjer

I dette afsnit analyseres, hvordan opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis bliver påvirket ved implementering af AI-værktøjer i virksomhederne, herunder om revisors rolle og ansvar ændres. Dette gøres med udgangspunkt i de interviews der er lavet, som sammenholdes med konklusioner og pointer fra øvrig forskning. Både primær og sekundær litteratur sammenholdes hertil med revisionsteori, for at kunne lave en samlet analyse af påvirkningen på revisionsbeviset. Analysen inddrager derfor de ISA'er som i del II er gennemgået, som danner fundamentet for analysen.

Revisors rolle og ansvar

Baseret på de afholdte interviews, undersøgelse af forskningsartikler mv., er der som sådan ikke noget grundlæggende der ændres på kort sigt i revisors rolle. Revisor skal stadig skabe tillid til virksomhedernes rapporteringer, således et højt niveau af tillid sikres i samfundets erhvervsliv. Den begyndende anvendelse af AI ændrer ikke grundlæggende på denne forudsætning. Revisors ansvar ændres ikke betydeligt. Det er stadig revisors ansvar, at der ikke er væsentlige fejl i de erklæringer revisorerne afgiver, og det er stadig revisors ansvar, at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette uagtet om det foreligger på et finansielt regnskab eller rapportering efter CSRD.

Som det blev beskrevet under revisionsteorien, så bliver standarderne løbende tilpasset den samfundsudvikling der sker. Der er anno 2024 endnu ikke kommet en standard, der dikterer det ansvar revisor har og den standard revisor skal opretholde i relation til AI. Derfor tager analysen udgangspunkt i lignende standarder, der kan guide revisor i at udøve professionel dømmekraft, og herigennem opnå revisionsbevis. Dette er et kendt problem fra den praktiske verden, hvor samfundsudviklingen sker eksponentielt og ofte uden tid til, at kunne definere standarder og compliance omkringliggende udviklingen. Dette ses stadig i den verden i dag, hvor fx 'The EU AI Act' kommer på bagkant af flere års arbejde med AI, hvor det regulatoriske rum først nu er vedtaget.

En nuance i ovenstående er forskellen på høj grad af sikkerhed og begrænset grad af sikkerhed. Dette ligger uagtet rapportemne implicit i erklæringsarbejde. Ligesom det kan konstateres i dagens praktiske verden, hvor regnskaber enten har en revisionspåtegning eller en erklæring om udvidet gennemgang (review), er der forskel på det ansvar og det arbejde revisor står på mål for.

Begrænset grad af sikkerhed eller høj grad af sikkerhed?

Som det fremgår af de redegørende afsnit i relation til CSRD, så er erklæringen revisor skal afgive på nuværende tidspunkt med begrænset grad af sikkerhed. Dertil forventes det efter en årrække at hæve graden af sikkerhed til høj, således erklæringsgiver afgiver en erklæring med høj grad af sikkerhed, fx revision. Dette medfører derfor en nuance til indhentningen af revisionsbevis. Ved høj grad af sikkerhed, genudfører revisor en række beregninger, udfordrer ledelsen på centrale forudsætninger og efterprøver generelt al den data, som revisoren identificerer eller bude have identificeret. Dette er i stærk kontrast til, hvordan en erklæring med begrænset grad af sikkerhed udformes. Heri skal revisor blot have en 'negativ formuleret konklusion'. Heri skal revisor blot erklære sig på, at vedkommende ved det udførte arbejde ikke er stødt på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede, eller udarbejdet efter en forkert begrebsramme, målt forkert mv. Det er derfor kun hvad revisor bliver bekendt med i sit arbejde vedkommende skal forholde sig til. Groft sagt skal revisor ikke søge de beviser der kunne tænkes at være, men mere forholde sig til, om der er indikationer for, at rapporten ikke overholder kravene.

Dette medfører derfor, at opgaverisikoen er højere ved et review / begrænset grad af sikkerhed, end det vil være tilfældet ved en revision / høj grad af sikkerhed. Dette accepteres af offentligheden, da dette er givet ved erklæringstypen og derfor fremgår af erklæringen. Dermed er det også nuanceret, at hvis man havde udført revision, så kunne der konstateres fejl, som man selv ved en veludført review erklæring, ikke ville identificere. Dette er et element Per selv er inde på i sin vurdering. Graden af sikkerhed som er nødvendig for gennemgangen, er svær at definere. Det er dog klart, at man skal have nok, så man kan skrive under på, at man har gjort hvad man kunne. Det er dog svært at definere på stående fod uden særskilt standard på arbejdet.

"Og det skal vi selvfølgelig have en eller anden sikkerhed for at det er det output der er godt nok til at vi kan skrive under på at vi har tjekket det så godt vi kunne." (Jensen, interview, l. 118)

Set med et AI perspektiv giver dette derfor en nuance til den videre bearbejdning med CSRD. Dette da linjerne mellem begrænset- og høj grad af sikkerhed kommer til udtryk. Ved et review kan revisor derfor 'nøjes' med at forholde sig til det output AI har genereret, og vurdere om det virker rimeligt og indenfor skiven for den pågældende begrebsramme. Hvis revisor i stedet selv positivt skal erklære sig om outputtet af AI modeller, skal revisor forstå modellen, de data der anvendes og generelt den metode modellen opererer på. Ellers kan revisor ikke vide sig sikker på, at alle relevante forhold er medtaget i vurderingen. Dette er før, at revisor forholder sig til de forudsætninger som modellen er trænet på.

Derfor kan det kort opsummeres som, at hvis revisor blot skal afgive en erklæring med begrænset grad af sikkerhed, så vil kravene til dokumentationen være mindre. Dette vil derfor hjælpe på arbejdet med anvendelsen af AI i CSRD-øjemed, da revisor ikke i samme grad skal efterprøve de oplysninger der afstedkommer af AI. Dog vil en erklæring efter begrænset grad af sikkerhed stadig kræve, at revisor identificerer risici, mangler og fejl i rapporten, såvel som var det revision. Dette kræver i højere grad, at revisor risikoretter sit arbejde i sin risikovurdering, således risiciene for fejl identificeres, og forespørgslerne derfor kan tilrettelægges mod fejlgrupperne. Det vil derfor stadig bero på en grad af professionel dømmekraft, hvorvidt revisor har opnået tilstrækkelig og egnet bevis, selv hvis arbejdet blev udført efter en begrænset grad af sikkerhed.

Da det forventes, at arbejdet på sigt skal afspejle en høj grad af sikkerhed fra revisors side, arbejdes der videre med et udgangspunkt i høj grad af sikkerhed. Dette da, at det særligt er i denne kontekst, at udfordringerne ved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis kommer til udtryk, for at kunne afgive en revisionspåtegning.

Data – input i processen / Indsamling og kategorisering af data til AI brug

En central kilde ved revisionen, er indsamling af information, som så siden kan evalueres som revisionsbevis, hvis det imødegår de risici der er identificeret (relevans) og dataene ellers er til at stole på (pålidelige). Som det er beskrevet i det forrige afsnit om risikovurderingen, så er det afgørende, at man i revisionen forstår de data der anvendes og hvordan dette påvirker den iboende risiko. Anvendelsen af data og dataanalyse har i efterhånden en del år været praksis ved revision, men når AI nu skal anvende dataene, stiller det andre krav.

”Vi har set de første, man kan sige forsøg eller de første i hvert fald løsninger som har et eller andet element af AI i sig. Og der er jo selvfølgelig nogle der sigter hen imod at sige; kan vi tage alle mulige forskellige former for datakilder og så få udtrukket de her informationer vi har brug for. Så det kan jo være alt fra det klassiske ting med transport faktura og transport billetter og alt muligt andet information fra virksomheden, der bare på en eller anden måde kan hjælpe med at sige; her er et eller andet energi aftryk, her er et eller andet ved human rights, her er et eller andet med det og så egentlig få det samlet sammen på en anden måde. Så det er primært det her kan man kalde data lakes.” (Jensen, interview, l. 74..81).

Som Per udtaler ovenfor, så er fokus på at etablere data lakes i virksomhederne. Dette så alle data ligger samme sted, så de i højere grad kan kategoriseres og anvendes på en ensrettet måde. Fra et AI perspektiv, er dette afgørende fra Pers perspektiv, som Aida gentager.

"Altså ude hos kunderne hører jeg faktisk ikke særlig meget om AI. Jeg tror det er helt klart noget de tænker på, men det er ikke der deres første prioritet ligger. Det er det ikke, fordi de i forvejen har ret mange komplekse situationer med deres it-systemer, måden data kommer ind på. Noget af det er bare en PDF. noget af det er et excel-ark, noget skal de klippe og klistre fra nogle forskellige informationer og få det ned.

Så lige nu har kundernes fokus meget mere på it-systemer der kan understøtte altså fra generel opsamling af data og rapportering af det." (Sasivarevic, interview, l. 94..100).

Der er derfor et løft virksomhederne skal have effektueret, før der i et større omfang kan anvendes AI til at forberede de data, som skal ind i CSRD rapporter. Når datakilderne endnu ikke er ensrettet i én data lake, så giver dette udfordringer for anvendelsen af AI. Ligeså giver dette udfordringer for revisors indhentning af revisionsbevis, da det bliver sværere at verificere nøjagtigheden og fuldstændigheden af de informationer som anvendes i CSRD-rapporteringen. Da dataene kommer fra forskellige datakilder, giver dette derfor en større kompleksitet til opnåelsen af revisionsbevis, da dataene kan registreres i mange forskellige IT-systemer, som dermed har forskellig adgangskontrol, beregningsmotorer eller lignende. Dette forøger derfor behovet for kendskab, forståelse og revisionshandling, til flere IT-systemer. Selve denne udfordring er dog ikke noget der er nyt for revisor. Revisor skal i forvejen forstå den information der anvendes i revisionen, herunder om den er pålidelig og relevant. At der i CSRD-rapporteringen kommer data fra flere systemer, er derfor noget revisor i forvejen kan håndtere.

Set i et AI perspektiv, er det dog dette der gør, at AI endnu kun anvendes i et begrænset omfang på rapporttidspunktet. Derfor tages der herfra udgangspunkt i, at AI-modeller fremadrettet kan anvendes, og hvilken effekt det vil have for revisionen.

AI-modeller, hvornår bliver revisionsbeviset uklart?

"Det er jo nærmest ikke muligt at lave en re- performance af de modeller de har. Altså så på en eller anden måde vil det selvfølgelig blive meget kontrol baseret på alt det der er udenom. Der vil måske også være noget krav til en eller anden form for tredjeparts sikkerhed for de her ting. Altså vil vi forvente hvis de har købt et system fra en anden systemoperatør eller får hostet eller andet system. Jamen vil vi så gerne se en erklæring på at det opfylder de og de krav, så vi i hvert fald kan sige okay det virker efter hensigten er det rigtige data der kommer ind." (Jensen, interview, l. 131..136).

"Det er fuldstændig umuligt at sige, hvad er det der sker inde i maven, fordi det Det er de trods alt for komplekse til, og det giver simpelthen ingen mening, så det bliver nok mere et fokus på at

sige, hvad er det for noget data der kommer ind? Hvad er kvaliteten af det? Hvordan er vi sikre på, der ikke kommer noget forkert data ind og så er det så det vil være at være man kan sige rundt om selve motoren.” (Jensen, interview, l. 145..149)

Ovenstående to citater fra Per indikerer indledningsvist godt udfordringerne ved at opnå revisionsbeviset. Så længe der er tale om big data, data lakes, robotics og lignende, der automatiseres manuelle processer, så kan outputtet rimelig simpelt testes. Der er ofte en klar sammenhæng mellem hvilke data der kommer ind og hvilke der kommer ud. Det bør derfor være muligt for revisor at opnå revisionsbevis via simple afstemningshandlinger, som ofte vil adressere fuldstændigheden og nøjagtigheden. Ligeså kan revisor verificere, da de data der anvendes, er relevant og pålidelige. Måske er der i en række kontekster allerede før dette, sket en validering af dataene, fx mod eksterne oplysninger, registreringer eller bekræftelser.

Når informationen dog bliver påvirket af machine learning, deep learning, eller fuzzy logic, vil der ske en tilpasning af problemløsningen, og eventuelt af hvilke data der bliver samlet op, håndteret eller præsenteret. Der er her en mulighed/risiko for, at AI'en ser noget, som et menneske ikke ville se. Hvis modellen derefter regulerer for dette, fordi det er det modellen er oplært til, bliver den røde tråd i beslutningerne i så fald mudret.

Et tænkt eksempel på dette kunne være, at der dagen efter sker en begivenhed, som AI-modellen nu tager ind i sit beslutningsgrundlag. Dermed kan man ikke længere følge den logik der blev anvendt en given dag, og en efterprøvning kan derfor ikke ske fra revisionens side. Dette udstiller den problematik der foreligger, for hvordan skal en almen revisor kunne verificere dette?

Da Per blev spurgt, hvorvidt det ville være specialister i hans afdeling inde i PWC som skulle håndtere selve revisionen af anvendt AI i rapporteringerne, svarede han følgende:

” Ja altså man kan sige det vil være lidt det samme som at du har nogle IT revisorer der tager sig af de generelle it kontroller og systemintegration og alt det her, så vil det være alle sammen med nogle specialister der sidder med de her modeller og sætte op og stiller de rigtige spørgsmål for at vi får en eller anden sikkerhed for at okay Det er vi mener Det er forsvarligt sat op og Det er forsvarlige data der kommer ind og så kan man selvfølgelig altid prøve at teste undervejs, men Det er bare meget svært at gøre det, fordi netop resultaterne er forskellige.” (Jensen, interview, l. 159..264).

Per bliver i denne kontekst bakket op af Lars, der har samme overvejelser. Også her bliver sammenligningen med IT-systemer brugt.

"Men i forhold til at få et revisionsbevis, så kræver det jo, at det her AI værktøj, at revisoren forstår hvordan dataene er, er kommet frem, og man kan fæste lid til det. Og jeg tænker også for rigtigt at kunne anvende det, så så skal man måske også kigge ind i at nogle af de der AI løsninger skal være verificeret. Altså det er ligesom kender det fra 3402-erklæringer.

Noget erklæringsagtigt noget hvor der ligesom er nogle, der har lagt hånd på kogepladen og siger, at det output der er kommer fra AI værktøjet, det er faktisk også rimeligt sobert, og det baserer sig på nogle valide data." (Hillebrand, interview, l. 126..132).

Baseret på ovenstående er der en konsensus om, at dette på nuværende stadie kræver involvering af eksperter, som kan bistå revisionen heraf. Det er ikke alle mands kundskaber, som på nuværende tidspunkt foreligger hos den almene revisor, og det kræver derfor særlige overvejelser, at opnå revisionsbevis over sådanne AI-modeller. Hvis dette udgør en udfordring for revisor at opnå tilstrækkelig bevis om brugen heraf, foreligger der implicit et ledelsesansvar i god ledelsesstruktur. Ledelsen skal i en række tilfælde kunne dokumentere deres handlinger eller mangel på samme, og der må derfor foreligge et ledelsesansvar i anvendelsen af AI. Hvad nu hvis AI har en bias eller giver forkert output?

AI-Modeller, hvordan forholder man sig til output?

I 2024 udgav De Villiers, Dimes og Molinari (2024) en forskningsartikel, hvori de gennem en kritisk analyse undersøgte, hvordan AI tekstgenerering og processering vil få påvirkning på bæredygtighedsrapportering. Særligt var deres fokus i undersøgelsen på anvendelse af ChatGPT, og lignende AI generative teknologier, til både at foretage analyser som anvendes i bæredygtighedsrapporteringer, men også til at skrive teksten som indgår i rapporteringerne. Deres metode bestod både i en analyse af nuværende litteratur, samt et forsøg på at anvende ChatGPT på et opdigtet eksempel, til at skrive et afsnit i en bæredygtighedsrapportering.

Samlet set er forfatterernes konklusion, at AI teknologien har mulighed for at få stor positiv indflydelse på effektiviteten og tidsforbruget på bæredygtighedsrapporteringerne. Derudover er konklusionen også, at outputtet fra AI teknologien har en bias som afhænger af hvilket data den er blevet trænet ud fra:

"Processing technologies, such as machine learning, natural language processing, computer vision, data preprocessing etc, are only as good as the data they are trained in and may be prone to bias and error if the training data is not diverse or comprehensive enough. This can result in inaccurate or misleading information being presented. This can reduce transparency and increase the risk of information being misinterpreted or misused ... Our AI-generated

example shows that AI may perpetuate greenwashing if trained on sets of organisational data that themselves only provide positive accounts of performance relating to sustainability” (De Villiers, Dimes & Molinari, 2024, s. 28)

Forfatterne uddyber endvidere deres bud på, hvordan svaghederne i brugen af AI vil kunne minimeres, og risikoen for misvisende tekster mindskes:

“Automated text generation software cannot be held accountable for anything and does not care how stakeholders are likely to use the information it provides ... While comparability may be improved, ultimately an organisation’s managers still need to be accountable to their stakeholders.” (De Villiers, Dimes & Molinari, 2024, s. 29)

I ovenstående citatet fremgår vigtigheden af, at ledelsen fortsat holdes ansvarlig for indholdet af rapporteringerne, og at ledelsen anvender teknologien kritisk for ikke at give misledende information til rapporteringens interessenter.

Foruden ovenstående konklusioner påpeger forfatterne desuden, at der er behov for yderligere forskning på området. Særligt fordi brugen af teknologien i praksis i høj grad er stigende (De Villiers, Dimes & Molinari, 2024, s. 6). Forfatternes samlede konklusioner fra deres undersøgelse er af dem blevet opsummeret i nedenstående figur, hvor både fremtidige muligheder, udfordringer og forskning fremgår:

Table 1. *Summary of findings and future research directions*

<i>Sustainability reporting stage</i>	<i>Management Information Systems</i>	<i>Reporting</i>	<i>Assurance</i>	<i>Use</i>
Opportunities with AI	Improvements in efficiency of data gathering. Potential to provide more balanced (financial and non-financial) information for decision-making.	Speed of analysis, and development of new reporting mechanisms.	AI-augmented analysis and assurance processes, increasing time for human judgement.	Speed of analysing large quantities of corporate data for insights.
Challenges with AI	Potential dominance of certain information types (eg financial information) as it is easier to process.	Increased threat of greenwashing.	Challenge to traditional models of corporate governance. Challenges associated with assurance of sustainability-related information.	Investor-focused perspectives on sustainability reporting will dominate as they have more resources to invest in AI than other stakeholders.
Future research avenues	Impact of AI on management accounting practices, processes and perceptions.	Impact of AI on different reporting types and the emergence of new types of reporting.	Models for assurance of sustainability-related information. Considerations of corporate liability in the face of AI developments.	User perceptions of AI-generated sustainability reporting information.

Source: Developed by the authors.

FIGUR 6 - FORSKNINGSRESULTATER VED FORSKNING I BRUG AF AI I BÆREDYGTIGHEDSRAPPORTERING (DE VILLIERS, DIMES & MOLINARI, 2024)

En udfordring ved denne anvendelse af teknologien er, at der er risiko for, at forskellige AI-modeller kan give et forskelligt output, alt efter hvilke data der trænes på. Når standarderne

endnu ikke er konkretiseret i et tilstrækkeligt omfang, er der dermed risiko for, at fortolkning også går i en anden retning, en den standardiseret tilgang, som standarderne ellers ligger op til, som det er beskrevet i forrige afsnit med hensyn til risikovurderingen. Derfor kan træningen af AI-modeller ske på data, som nødvendigvis ikke var hensigten. Dette øger graden af skøn i rapporteringen, hvilket ydermere kræver stærkere revisionsbevis.

"De (EFRAG red) er desværre stadig lidt ukonkrete på en række emner og det vil sige når tingene er ukonkrete, så bliver virksomhederne selv nødt til at fortolke efter bedste evne, og det vil sige jo flere der fortolker noget individuelt, jo større differens bliver der på det her standardiserede billede, som vi egentlig gerne vil have ud af direktivet." (Sasivarevic, interview, l. 160..164)

Men hvis data i øvrigt kan anvendes på en standardiseret måde, er Aida ikke afvisende for, at AI-værktøjer kan anvendes gående fremad.

"Når du har data der er så så modent og du kan trække det fra nogle systemer. Jamen så kan du få spillet en masse gode analyser ud, der viser hvor outliers er og så er det der du så fokuserer din indsats. Det kan vi bare ikke på et så umodent et datagrundlag som der er nu og et i øvrigt umodent begrebsramme med, og det er jo det standarderne, som der er tilknyttet lige nu." (Sasivarevic, interview, l. 248..252)

Når data er samlet i en data lake og standarderne er konkretiseret, kan revisor i sine analyser i højere grad få outliers ud, og dermed sikre indsatsen prioriteres korrekt. Dette går meget på den substansbaseret tilgang via en substansanalyse via ISA330. Her kan revisor altså opstille forventninger til data, sammenhænge eller udvikling, alt efter hvordan revisors risikovurdering og reaktion på de givende risici er afspejlet.

Skøn og forudsætninger, en nødvendighed for rapporter

Uagtet pålideligheden af data og det output af modeller, vil ledelsen ved udarbejdelse af rapporter skulle udøve skøn. Dette er givet ved alle rapporter, da der ikke er kendskab til alle forhold, der påvirker eller kunne tænkes at påvirke en virksomheds rapportering. Dette er uagtet om det er ledelsen selv der udøver skønnet, eller om det er en AI som kommer med et output, baseret på en række forudsætninger. Ved en revision af skøn, er det som nævnt i teori afsnittet, centralt at fastslå de data, den model og de forudsætninger der anvendes.

"Det kan være meget svært i forhold til Generative AI, fordi den er jo typisk er lidt lidt forskellige variationer. Forhåbentlig når vi taler tal og sådan noget, så skal den helst ikke komme med et nyt tal hver gang. Men men men der kan selvfølgelig være lidt forskelligheder i udtrykket..." (Jensen, interview, l. 103..107)

Per er her inde på, at AI gerne skal komme med det samme output fra gang til gang, uagtet at der her er tale om tal. Der er derfor behov for en konsistens i de output, da forudsætningerne som sådan ikke er ændret. Selve udtrykket kan være forskelligt, og det vil det ofte være, men indholdet bør alt i alt være ens.

"Jamen det er altså gennemsigtigheden. Den skal vi jo hele tiden have, kan man sige, men det er faktisk mest reelt. Sådan fordi lige nu der, Det er de færreste virksomheder, der har eller der kan rapportere på deres ESG KPI'er månedsvis, fordi Der er enten en forsinkelse i data eller dårlig kvalitet, eller de skal lave nogle ret komplekse estimater, for ligesom fange det fuldstændigt billede af et givent forbrug, for eksempel på nogle miljødata KPI'er." (Sasivarevic, interview, l. 289..292)

Aida er her inde på, at ledelsen simpelthen ikke kan generere pålidelige målbare data, som ikke er behæftet med estimater. Ledelsen er simpelthen nødsaget til at skønne og bruge estimater på forhold, som endnu ikke er hændt, eller hvor der ikke er data tilgængelige. Dette bliver derfor en kompleks proces, som AI måske kunne afhjælpe, men dette udfordrer revisionsdokumentationen.

"På AI vil du gøre lidt det samme, Du har bare svært ved at komme kan man sige vi kan ikke komme ned i modellerne. Det er fuldstændig udelukket fordi det det den lever sit eget liv, når først den er kommet dertil, så i bund og grund handler det om hvad fodrer vi dem med. Hvis hvis Vi har tilpasset den. Altså hvis firmaet har gjort noget for at tilpasse den, træne den op selv gør et eller andet. Jamen så kig på den proces omkring det. Der er jo også en masse parametre og og nu ved jeg ikke hvor godt du er inde i, men man kan sige Der er jo trods alt nogle parametre i forhold til hvad du kan skrue på" (Jensen, interview, l. 199..205)

Det er derfor afgørende, hvordan den generative AI er blevet trænet. Hvilke data tager den ind i sin vægtning, når den skal vælge forudsætninger, samt vægte dem internt indbyrdes mod hinanden. Her anbefaler Per, at man forholder sig til processen omkring selve AI'en. Der skal man forholde sig til, hvordan data er valgt, parametre og lignende. Det kan derfor i en grad sammenlignes med skøn, når man ved revisionen af skøn forholder sig til data, parametre (forudsætninger) og modellen, så er det nærliggende at forholde sig til de samme forhold. Heri bliver udfordringen blot, at man ikke kan komme ind i motoren på modellen, altså selve formlerne og opgørelsesmetoden. Som Per beskriver, *'...den (AI modellen red.) lever sit eget liv...'* (Jensen, interview, l. 200).

Baseret på ovenstående, er det derfor afgørende, at man som erklæringsgiver forholder sig til de omkringliggende faktorer, for at kunne opnå revisionsbevis ved anvendelsen af AI. En andel af dette er, at der er en 'AI-owner', som ejer AI'en som var det en kontrol medarbejderen udførte. Der flyttes ansvaret over på medarbejderen, fremfor det ligger uberørt på en AI. Det er i sidste ende ledelsen, som bør være ansvarlig for virksomhedens ageren.

Hvem er ansvarlig for AI-output?

Denne tilgang med, at holde ledelsen ansvarlig for de udsagn og tekstformidlinger der afstedkommer af AI, er et typisk kendt fænomen som også konstateres i praksis. Under drøftelserne omkring AI værktøjer som Aida har oplevet anvendt i praksis, er der ikke de store i virksomhederne endnu, men internt er der udvikling af diverse AI-værktøjer, som kan anvendes til at opnå revisionsbevis på CSR-rapportering, efter ÅRL 99.

"Jeg er faktisk meget imponeret over, at den (AI-værktøj red.) kunne gøre det, fordi det sparer os for rigtig mange timer. Så i princippet har vi sparet første revieweren i sådan en proces, og nu har vi kun 2 revieweren, som så forholder sig kritisk til det output, der er kommet fra AI."
(Sasivareic, interview, l. 63, 64).

Dette indikerer derfor, at det er et væsentligt punkt i anvendelsen af AI-værktøj, at der stadig er en person, med ansvar for anvendelsen og det output der afstedkommer af AI. Dette tilnærmer sig en kontrol, som det er kendt efter ISA 330. Hvis virksomheden selv har implementeret en kontrol på området, hvor en medarbejder skal forholde sig til outputtet, så kan AI anvendes som data opsamlende og analyserende, som var det en kollega der havde forberedt data og analysen.

Dette kan i det nuværende format sammenlignes med en kontrol med et review element. Heri er der en medarbejder eller leder i virksomheden, som har en opgave i at gennemgå det udførte arbejde af en kollega, som først har forberedt en analyse/afvigelsesforklaring eller lignende. Denne slags kontroller er behæftet med en høj kontrolrisiko, da reviewet er baseret på subjektivitet, erfaring, kendskab til virksomheden og kendskab til markedet. Derfor er dette en kontrol, som revisor ofte ikke har tillid til, eller finder findings på. 1/5 revisioner udført efter PCAOB standarden har haft svagheder eller mangler i ledelsens review kontroller. (CNM LLP, 2017). Der er derfor en stor risiko knyttet til denne slags gennemgang, hvor revisor kun i nogen grad, kan basere sin revision på de kontroller.

Når kontrolrisikoen øges og den iboende risiko er uændret, øger det dermed revisionsrisikoen. Dette skal derfor imødegås af revisor ved, at der opnås en større grad af revisionsbevis. Det øger dermed de krav der stilles til revisionsarbejdet, for at der kan afgives en påtegning uden

forbehold eller fremhævelser. Dette ligedan, hvis der er en række forudsætninger eller skøn, som påvirker et AI-model output, som dermed påvirker de data, som erklæringsgiver skal forholde sig til. Det bliver derfor sværere at dokumentere relevansen af den data, som skal anvendes i revisionen.

Information used in the audit / information produced by entity

Ovenstående er to nøglebegreber i revisionens praktiske verden. Det er ofte forkerte 'IUA' og 'IPE'. Groft sagt, går dette ud på, at revisor dokumenterer, at de data og informationer som anvendes i revisionen eller tilvejebragt fra virksomheden, er nøjagtige og fuldstændige.

Da data er forholde der er i forrige afsnit i dette kapitel går igen, er der herfor en generel udfordring med datamængden. Hvordan sikres det, at data ikke er kompromitteret, og derfor er nøjagtige og fuldstændige? Hvordan sikres det, at data ikke er manipuleret til at vise et bestemt verdenssyn, således skønnet har bias? Dette er særdeles en udfordring i en digitaliseret verden, hvor data ligger i databaser, som altid er tilgængelige til at danne en analyse, udarbejde en rapport eller lignende. CBIZ, revisor i USA har undersøgt vigtigheden af IPE i revisionerne og når data testes (Dziak, Martin, Bola & Young, n.d.). Dette kommer bl.a., til udtryk ved, at rapporter ofte falder ind i følgende fem kategorier:

1. Brugerdefinerede rapporter, ofte kategoriseret ved, at de er udarbejdet specifikt til virksomhedens formål. Det er derfor vigtigt, at der sker gennemgang af nøjagtigheden af dataene.
2. Standard rapporter, ofte kategoriseret ved, at de er konfigureret i systemet. Det er afgørende, at rapporten forstås af ledelsen, før data herfra anvendes, og det sikres, at data er fuldstændige.
3. Eksterne rapporter, ofte kategoriseret ved, at data modtages fra tredjeparter. Heri skal det overvejes, om der er en 3402 erklæring eller anden part som har verificeret dataene. Hvis ikke, skal virksomheden selv adressere nøjagtigheden og fuldstændigheden heraf.
4. Manuelt oprettede og vedligeholdte rapporter, ofte kategoriseret via excel-rapporter mv. Her er det afgørende, at man sikrer, at opdateringer bliver gemt (versions kontrol), samt modellen bliver gennemgået for menneskelige fejl.
5. ERP / live system rapporter, typisk kategoriseret via live dashboards eller lignende. Heri er det afgørende, hvorvidt der er tale om en standard rapport eller om det er en brugerdefineret rapport der er bygget ind i systemerne. Her skal man primært forholde sig til om rapporten er modificeret og i relation til den underliggende database – er data fuldstændige?

Selvom rapporterne er forskellige, vil det stadig være revisionen af nøjagtigheden og fuldstændigheden af rapporterne som er afgørende. Denne vil afvige, alt efter hvilken type rapport der er tale om. Dette da brugerdefinerede rapporter er mere påvirkelig af manipulation, standard rapporter & eksterne rapporter afhængig af korrekt forståelse, samt manuelle rapporter af løbende vedligehold og fuldstændigt dataset. Risiciene er derfor forskellig alt efter hvilken type data der anvendes. Dette kan derfor opsummeres i, at erklæringsafgiver skal forholde sig til datakilden, rapport parametre og rapportlogikken.

Samtidig i samme omfang har KPMG i en undersøgelse konstateret, at 33 % af de adspurgte fandt det svært at teste en rapport grundet kompleksitet, dynamiske data, og eller adgang til rapport logik/filtre. (KPMG, 2023). Dette understreger derfor ligeledes de udfordringer der ligger ved data anvendelsen i revisionerne. KPMG forsøger ligedan at kategorisere det i forskellige former af IPE – i standard IPE, brugerdefineret IPE, ad hoc IPE mv. Denne forståelse skal derefter tage højde for, at risikovurderingen foretages korrekt. Der er derfor stor forskel på typen af data som anvendes, og det medfølgende revisionsarbejde revisor skal foretage, for at sikre, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Alt dette sætter bare større krav til revisors vurdering af IPE / IUA, som er to nøglebegreber i revisionen, som kun er blevet sværere i en digital verden og ved anvendelsen af AI. Det er derfor velkendte problemer, som blot bliver tydeligere ved anvendelsen af AI.

Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – Hvordan skal revisionen ske i dag?

Baseret på ovenstående, er der derfor ikke en standard fælles begrebsramme der definerer mængden af arbejde, som skal udføres på AI-modeller. Revisionen, skulle den ske dags dato, ville i høj grad basere sig på, at revisor anvendte sin erfaring og professionelle dømmekraft, til at planlægge revisionshandlinger, som adresserer risikoen for fejl i rapporteringen. Dette er ikke hensigtsmæssigt, da niveauet af sikkerhed derfor kan være forskelligt fra erklæring til erklæring, hvilket er det ISA'erne forsøger at undgå.

For at opnå høj grad af sikkerhed ville for nu ske ved en kombination af følgende:

1. Forståelse af AI-anvendelsen – er det robotics eller generativ AI som anvendes?
2. Forståelse og risikovurdering af modellen som var det et IT-system, eventuelt ved indhentelse af 3402 erklæring eller ved brug af interne AI-specialister.
3. Vurdering af data som blev anvendt i modellen, hvor datainput blev verificeret for nøjagtighed og fuldstændighed, samt relevans og pålidelighed. Dette for at sikre, at modellen ikke handledes ud fra en bias.

4. Revision af de omkringliggende kontrolfunktioner, f.eks. via gennemgang af det arbejde, som mennesket der kontroller AI-modellens output foretager. Her forholder man sig til AI-ejerens kompetencer og review funktioner.
5. Revidere output af en AI-model som var det et skøn, altså forstå data, modellen og forudsætninger. Fx kan revisionens eget AI-output sammenlignes eller output kan sammenholdes med eksterne rapporter.

De ovenstående reaktioner på de identificerede risici er en blanding af risikovurderingshandlinger (forståelse) og revisionshandlinger (afdækning af de tilbageværende risici), hvor inspirationen er draget af flere forskellige ISA'er. Derfor er det nærliggende at overveje hvorvidt ISAAB allerede har fokus på dette. ISAAB mødtes i marts 2023, hvor centrale områder berørt ovenfor blev drøftet, med særligt fokus på ISA 330, ISA 500 m.fl. Dette møde blev afholdt få måneder efter, at ChatGPT for alvor brød igennem i samfundet, hvilket var i slutningen af 2022 (Wittorff, 2023). Det er ud fra en analytisk tilgang derfor nærliggende af koble de to begivenheder, og sætte et spørgsmålstejn ved, om ISAAB hurtigt identificerede de udfordringer, dette kunne medføre. Vi har fastslået, at forventningskløften ikke må blive for stor, så var dette et hurtigt skridt i retningen af at adressere den førnævnte teknologiske udvikling?

Når fokus med ISAABs revision af de pågældende ISA'er er at *"Promote consistent practice and auditor behavior, by facilitating effective responses to risks of material misstatement, by strengthening auditors' work on internal controls, reflecting the importance of an effective system of internal control to an entity."*, og samtidig *"Facilitate, and where appropriate, encourage, auditors' use of technology to obtain audit evidence and evaluate its sufficiency and appropriateness, reflecting the impact of technology on entities and auditors."* (IAASB, 2024) er det en alt for nærliggende konklusion at drage.

Analysen viser alt andet end lige, at så snart virksomhederne anvender AI-modeller, som ikke blot er data-lakes eller robotics, bliver det væsentligt sværere for revisor at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, således revisor stadig er sin rolle værdi og sit ansvar bevidst.

Fremtidige standarder

Afledt af ovenstående gennemgang, er det analyseret, at der ikke er én standard der klart definerer hvad revisors ansvar og rolle er, når virksomhederne anvender AI og revisor skal opnå revisionsbevis. Det er defineret, at revisors ansvar og rolle er uændret, og opnåelsen af revisionsbevis må drage inspiration af andre standarder, som kan sammenlignes med AI. Fra den praktiske verden, er eksempler såsom tredjepartsverifikation eller en 3402 erklæring

nævnt, revision af modellerne som var det et skøn, revision til eksterne data og lignende nævnt som mulige revisionshandlinger.

”Så så bliver vi jo nødt til enten at forkaste af AI værktøjet som løsning eller vi skal have en eller anden form for tredjeparts verifikation af det, som i mangel på bedre ville være sådan en form for 3402 erklæring. Om man så kan afgive sådan en, det er jeg nok ret tvivl overfor men der er noget hvor vi bliver afhængige af en ubestemt datamængde og, og det skal vi jo finde en indgang til sådan rent revisionsmæssigt. Og jeg tænker også, hvis og når - Det er jo sikkert kommet for at blive det her AI. Men for at sådan rigtig for bund i revisionsbranchen, så tænker jeg også at det kræver, at der bliver udarbejdet nogle særlige revisionsstandards. For ligesom kunne understøtte hvad egentlig revisors rolle og opgaver i forhold til AI værktøjer.” (Hillebrand, interview, 288..296).

Lars efterspørger i ovenstående en standardiseret tilgang til AI-modeller. Som beskrevet ovenfor, er det primært der hvor, at AI bliver generativ eller på anden vis får aspekter af machine learning. Groft sagt, så er det når, at AI anvendelsen bliver flydende og ikke længere følger en regelbaseret tilgang, hvor den ikke følger en række algoritmer. Der hvor AI aktivt uden menneskelig indblanding agerer og aflægger data, bliver revisionsbyrden for stor under de nuværende standarder. Når revisor skal udtale sig herom, får revisor svært ved at opnå revisionsbevis over de data modellen anvender eller i øvrigt faktorer AI'en ligger vægt på i den givende kontekst.

Et tænkt eksempel herpå kunne være, at en AI model er trænet baseret på data fra før 2022, hvor Rusland endnu ikke var gået i krig med Ukraine. Ville en AI model kunne anvendes til at forudsige eller rapportere prisen på transportbehovet og relateret klimapåvirkning i 2022, når dette ikke er sket før? Kunne AI-modellen fejlagtigt i fremtiden kæde februar måned sammen med stigning i transportpriser & transporttid eller ville den begynde at hallucinere sammenhænge? Hvornår ville AI'en tage disse faktorer ind i sin dataindsamling og forhold der var hændt i 2022? Selvom det er et tænkt spørgsmål og kontekst, ville det være svært at verificere de beslutninger AI'en ville danne, uden at forstå kausaliteten imellem datainput og dataoutput.

Det er dog værd at bemærke, at dette ikke er langt fra, hvordan skøn i dag bliver udført. Her skal der tages højde for en lang række data, forhold og begivenheder, hvor der skal spås ud i fremtiden. Her har revisor den dag i dag stadig svært ved at opnå revisionsbevis, men der er dog en kausalitet mellem ledelsens vurdering og de analyser og undersøgelser der danner grundlag herfor. Når denne kausalitet ikke er transparent, vil der derpå opstå udfordringer for revisor?

Eller skal revisor blot forstå hvordan virksomhedens AI modeller anvendes, således skellet mellem kontrol & systemoverbevisning mod substanshandlinger bliver klarere defineret?

”Jeg tror i hvert fald AI kan løse rigtig meget af alt det manuelle og lad mig bare kalde det kedelige stykke arbejde, som ingen er motiveret af. Men der vil også være elementer hvor AI ikke kan løse det, og det ville være der, hvor revisor går ind og bruger sin professionelle dømmekraft den her generelle viden man har omkring branchen og generelle viden, altså insider viden man har om den her virksomhed også til at kunne træffe en beslutning på noget. Det det ved jeg ikke helt om AI kan have den samme kritiske tilgang. Man kan træne den til det, fordi Det er jo mange forskellige faktorer og noget vægter mest. Og nogle gange er det bare en mavefornemmelse man bruger til at træffe en beslutning på baggrund af.” (Sasivarevic, interview, l. 402..411)

Set fra revisors synspunkt, er det Aidas vurdering, at AI ligeledes kan hjælpe på deres side, til at opnå revisionsbevis i fremtiden. Manuelle opgaver, vil AI kunne anvendes til mere effektivt at få revisionsoverbevisning, når det som sådan ikke danner nye data. Her vil AI måske endda forbedre det revisionsbevis revisor kan få, da dataene i højere grad er systematiseret og samlet på sådan en måde, at outliers lettere kan identificeres.

En anden vinkel er, at revisors professionelle dømmekraft bliver mere betydelig i fremtiden, da AI (endnu) ikke kan efterligne denne. Som det i dag kendes fra ISA’erne, så er revisors dømmekraft afgørende ved tilrettelæggelse af revisionen, herunder særligt på de betydelige områder og skøn. Der vil derfor stadig være behov for denne menneskelige mavefornemmelse, som kan vurdere hvad, der ikke kun er korrekt efter lovgivningen og standarden, men også har sin sunde fornuft med. Særligt ved overvejsen om, at man har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Hvis man sætter dette på en formel, så kan revisionen ligeledes ’games’, således virksomheden kan fremskaffe lige præcis det, som revisor skal kontrollere. Det skal derfor stadig overvejes, om dette er hensigten med revisionen.

Dette har ISAAB ligedan taget højde for, som er det sidste punkt endnu berørt fra (IAASB, 2024). *“Enhance the application of professional judgment and professional skepticism exercised by auditors: When making judgments about information to be used as audit evidence, and evaluating whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained; and When designing and implementing overall responses or designing and performing further audit procedures in response to assessed risks of material misstatement.” (IAASB, 2024)*

Det er derfor IAASBs vurdering, at revisor i højere grad skal kunne bruge sin professionelle skepsis og professionelle vurdering til, at foretage vurdering af hvilket revisionsbevis der skal anvendes, og hvordan revisor skal adressere de risici revisor har identificeret.

Men ud fra analysen, vil det være de førnævnte fem handlinger der skal udføres, for at revisor sikrer sig, tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved afgivelse af erklæringer med høj grad af sikkerhed.

3.3 Hvordan påvirkes forventningskløften af implementeringen af AI

Forventningskløften kan som beskrevet påvirkes af flere forhold. Kløften påvirkes ifølge Porter (1993) af nedenstående forhold:

- Mangelfulde standarder
- Mangelfuldt arbejde (fra revisor)
- Urimelige forventninger (fra regnskabsbruger)

I forbindelse med at klarlægge hvorvidt implementeringen af AI i virksomheder påvirker forventningskløften mellem revisor og regnskabsbruger, er der herunder foretaget analyse baseret på forskningsartikler samt dele af de foretagne interviews. Implementeringen af AI skal forstås som værende de CSRD-rapporterende virksomheders anvendelse af AI løsninger, som assistance til at udarbejde en fuldstændig rapportering. Revisor skal forstås som værende erklæringsudbyderen, hvor der er taget udgangspunkt i statsautoriserede revisorer, som antages at varetage størstedelen af erklæringsopgaverne i forbindelse med rapporteringen på 2024 rapporter. Slutteligt skal regnskabsbruger forstås som værende den eller de personer, eller grupper af personer, som har interesse i CSRD-rapporteringen. Denne person eller gruppe af personer afhænger i høj grad af den rapporterende virksomhed. Regnskabsbruger kan være bankforbindelser, investorer, den generelle offentlighed og andre brugere af rapporten. For at kunne vurdere den potentielle påvirkning af forventningskløften mellem revisor og regnskabsbruger, at den kommende analyse opdelt i flere afsnit, som har til formål at gøre bearbejdningen af empiri overskuelig. Under gennemgangen inddrages ligeledes udsagn fra de tre interviews.

Forventes AI-implementering at påvirke forventningskløften?

Om implementeringen af AI forventes at påvirke forventningskløften omfatter både rimelighedskløften og præstationskløften. Rimelighedskløften dækker over samfundets forventninger til revisors handlinger. Hypotesen er, at virksomheders anvendelse af AI-værktøjer, af regnskabsbruger, kan anskues som værende et kvalitetsforstærkende værktøj til at sikre en fuldstændig CSRD-rapportering. Herved kan regnskabsbruger være af den opfattelse, at revisor vil have muligheden for at sikre at databehandling m.v. er af højere kvalitet hvilket ultimativt påvirker kvaliteten af den endelige rapportering til offentligheden. Præstationskløften kan ligeledes blive påvirket af implementeringen, da der kan være behov for andre standarder eller andre kompetencer. Der undersøges under følgende afsnit, hvorvidt implementeringen af AI-værktøjer kan vurderes som værende en væsentlig driver for samfundets forventninger samt hvorvidt samfundet har øget forventninger som kan øge rimelighedskløften.

Der er sket begrænset implementering af AI men der forventes en øget anvendelse af AI

Der er igennem de senere år opstået en øget interesse for anvendelsen af AI i relation til ESG. I 2021 fandt Macpherson, Gasperini & Bosco (2021), at anvendelsen af machine learning til ESG viste sig at være relativt sjældent anvendt på trods af de fordele, som der kan være. Macpherson, Gasperini & Bosco (2021) skriver, at de daværende AI kapabiliteter kunne anvendes til ESG-formål, herunder særligt da der er tale om data og rapporter, hvor virksomheden selv skal vurdere hvilke datapunkter der skal rapporteres på. Altså vurderes AI-anvendelsen at være ringe anvendt i forhold til de fordele, som udnyttelsen af kapabiliteter kan give. Dog forventer Macpherson, Gasperini & Bosco (2021), at der i fremtiden vil ske større opblomstring af anvendelsen og dermed mere fremskridt indenfor feltet. Dette bakkes ligeledes op af Per Leslie Jensen, som i interviewet der fremgår af bilag 2 siger, at de først forsøg eller løsninger med et AI element er begyndt at dukke op (Jensen, interview, l. 74..81). Større virksomheder begynder i langsom grad at adoptere AI løsninger. Lars Hillebrand fortæller i sit interview ligeledes, at han forventer at AI er kommet for at blive (Hillebrand, interview, l. 288..296). I 2023 lavede Moodaley og Telukdarie en undersøgelse af nuværende litteratur og forskning gennem en systematisk analyse af sammenhæng mellem greenwashing, bæredygtighedsrapportering og AI i litteratur. Heri kunne forfatterne konkludere, at det er et underudforsket forskningsfelt, og at der i højere grad anvendes AI i bæredygtighedsrapportering i praksis end det fremgår i forskningen (Moodaley & Telukdarie, 2023). Samtidig kunne forfatterne også konkludere, at den stigende interesse fra interessenter til bæredygtighedsrapporteringerne har medvirket til øgede krav om gennemsigtighed. Netop dette påpeger forfatterne kan afhjælpes af AI-teknologier, ved at imødekomme disse krav gennem forbedring af datakvalitet og pålideligheden i de rapporterede oplysninger.

Der er øget fokus fra samfundet på grøn omstilling og ligestilling

Igennem en længere periode har fokus fra virksomheders omkringliggende samfund skiftet mere og mere til forhold som grøn omstilling og ligestilling. Dette er særligt understreget af de direktiver EU har indført (European Council, 2022). Direktiverne er beskrevet i starten af denne rapport og viser et klart behov for øget fokus fra de enkelte virksomheder. Dette er ligeledes tilfældet for det omkringliggende samfund, som har en øget interesse i økonomisk bæredygtighed, blandet andet gennem ligestilling og bæredygtige forretninger. van Niekerk (2020) har igennem en undersøgelse af hvor gode virksomheder er, til at adoptere bæredygtige udviklingsmål, fundet frem til at der er en stigende interesse fra offentligheden i forbindelse med et paradigmeskift, hvor offentligheden har mere fokus på moral og etik. Dette understreges gennem Kaner et. al. (2021) hvor særligt modebranchen har været i søgelyset i forhold til

greenwashing. Kaner et. al (2021) argumenterer for, at rapporteringsprocessen er kompleks og mængden af informationer er stor. Forbrugere, særligt indenfor modebranchen, men generelt indenfor alle brancher, er begyndt at få større bevidsthed om miljømæssige konsekvenser. Derfor er der fundet en forventning fra forbrugere til virksomheder om både rapportering og bæredygtige tiltag (Kaner et. al. 2021). I takt med, at fokus fra forbrugeren stiger, kan det med høj sandsynlighed antages, at forventningerne til korrekt rapportering af data samt relevant data ligeledes stiger.

Med øget fokus og flere værktøjer kan opstå øgede forventninger

Under ovenstående, er det erfaret, at forbrugere og samfundet i øvrigt har en større og større forventning til virksomheders bæredygtighed. Forventningen til virksomheders bæredygtighed kan påvirke risikoen for fejlrapporteringer fra virksomhederne. CSR-direktivet bygger på en række vurderinger, som sker internt i virksomheden, hvorfor der kan være risiko for, at der sker en forkert vurdering hvilket leder til en forkert rapportering. Risikoen for fejl understreges af Lars Hillebrand, som siger at der som følge af direktivets kompleksitet kan være en øget risiko for informationsoverload (Hillebrand, interview, l. 217, 218). Baseret på ovenstående er der ikke umiddelbart vurderet en risiko for, at AI-implementering på CSRD-rapportering i 2024 påvirker rimelighedskløften. Der har været en begrænset implementering af AI-værktøjer til understøttelse af virksomhedernes bæredygtige rapportering, hvorfor der umiddelbart ikke forventes at være en større forventning omkring korrektheden af rapportering baseret på AI's anvendelse. Forventningen kan antageligt opstå i fremtiden, når teknologien modnes og anvendelsesmetoderne bliver alment kendt. Rimelighedskløften forventes ikke at være væsentligt påvirket før AI-værktøjer bliver anvendt i højere grad. Dette understreges ligeledes af Fotoh og Lorentzon (2022) som har undersøgt digitaliseringens påvirkning af forventningskløften mellem revisor og samfundet. Undersøgelsen fandt, at samfundet generelt fik øgede forventninger til revisors arbejde, i takt med at digitaliseringen gjorde sit indtog i det generelle verdensbillede. Grundet revisors øgede effektivitet som følge af samfundet digitalisering, blev der langsomt tillagt forventninger til revisors arbejde.

Hvordan kan præstationskløften blive påvirket?

I den anden side af forventningskløften findes præstationskløften. Denne udgøres som beskrevet og illustreret under figur 5, af to ting. Den ene ting kan være revisors manglende kompetencer til udførslen af opgaven. Den anden ting kan være, at standarderne for området ikke er tilstrækkelige.

Revisors manglende kompetencer

Forud for enhver opgaveaccept skal en revisor eller en revisionsvirksomhed efter revisorlovens §15 a, stk. 3, vurdere hvorvidt, revisoren eller revisionsvirksomheden har de nødvendige kompetencer til at udføre opgaven korrekt. Erklæringsopgaverne for CSRD vurderes i første omgang, i høj grad, at blive vundet af et af de fire store revisionshuse. Indenfor disse virksomheder findes en række eksperter på både CSRD samt AI. Under interview med Aida (Sasivarevic, interview, l. 204..209) blev det ligeledes nævnt, at der kræves kompetenceudvikling i forbindelse revisionen af CSRD-rapportering. Kompetenceudviklingen er essentiel for revisionsvirksomhederne i forhold til at kunne opfylde revisorlovens §15a, stk. 3 som beskrevet ovenfor. Såfremt lovgivningen ikke overholdes, kan der opstå en øget forventningskløft. I forbindelse med implementeringen af CSRD, er der i LOV nr. 480 af 22/05/2024 §3b stk. 2, fremsat krav om at en revisor, som underskriver en erklæring om bæredygtighed skal have bestået en særlig prøve vedrørende revision af bæredygtigheds-rapporter. Lovændringen kommer muligvis for at mitigere forventningskløftens del omkring revisors manglende kompetencer.

Utilstrækkelige standarder

Zang (2007) har undersøgt præstationskløften og fundet, at offentligheden generelt har en opfattelse af, at revisorer ikke udfører nok i forhold til at sikre virksomheders investorer. Det skal understreges, at Zangs undersøgelse blev publiceret i 2007. Som følge af offentlighedens mistillid til revisor, blev der iværksat en række tiltag, for at reducere kløften mellem offentlighedens forventninger og revisors arbejde. Dette blev gjort primært gjort gennem uddannelse af offentligheden i, hvad revisionsstandarder indeholder og hvordan revisors ansvar er i forhold til disse (Zang, 2007). Dette kaldes også et defensivt træk, hvor revisor og interesseorganisationer forsøger at uddanne offentligheden i revisors arbejde og ansvar. Undersøgelsen viser, at offentlighedens tillid til revisor kan påvirkes væsentligt af gældende standarder. En anden undersøgelse, udført af Fotoh og Lorentzon (2022) anerkender, at der findes en forventningskløft i forhold til revisors performance. De har også fundet, at revisorer tidligere har forsøgt den defensive tilgang, hvor offentligheden uddannes i forhold til reduktion af forventninger. Det er dog gennem Fotoh og Lorentzons (2022) undersøgelse vist, at revisorer også har taget en mere aktiv tilgang og anvendt nye værktøjer til at effektivisere deres revision og kvalitet, for på den måde at reducere forventningskløften. Undersøgelsen tager afsæt i digitaliseringen, hvor revisorer har fået adgang til datadrevne værktøjer og dermed har haft mulighed for at øge kvaliteten af deres arbejde (Fotoh & Lorentzon, 2022). Digitalisering kan i nogen grad overføres til forventningen af AI, hvor AI kan forventes at have en form for betydning

på både virksomheders klargøring af rapporter samt revisors arbejde i forbindelse med erklæringsopgaver. Ruhnke og Schmidt (2014) understreger gennem deres undersøgelse, at forventningskløften fortsat er en reel problemstilling for revisorer. Undersøgelsen konkluderer, at det kan være umuligt at eliminere forventningskløften, da samfundets forventninger er i konstant bevægelse. Afhængig af det omkringliggende samfunds udvikling, bliver samfundets forventninger til revisors arbejde ligeledes udviklet. Dette indikerer, at standarder kan være med til at reducere forventningskløften i et givent tidsrum. Dog vil samfundets forventninger med al sandsynlighed udvikle sig hurtigere end hvad revisionsstandarderne vil kunne.

Del Giudice og Rigamonti (2020) har undersøgt virksomheders volatilitet i forhold til deres ESG-score efter skandaler. Her er det fundet, at virksomheder som har haft en revisorpåtegnet ESG-rapport generelt har haft færre udsving på deres ESG-scores efter skandaler, end virksomheder hvor der ikke har været revisorpåtegning på deres ESG-rapport. Dette indikerer, at offentligheden tillægger den revisorpåtegnede ESG-rapport mere værdi og at forventningskløften ikke er påvirket væsentligt af skandaler, som er hændt efter den påtegnede ESG-rapport er offentliggjort. Del Giudice og Rigamonti (2020) har altså set, at forventningskløften mellem revisor og samfund har været tilpas i den undersøgende kontekst. Heri understreges det, at der ikke findes standarder for rapportering af ESG, hvorfor påvirkningen af ESG-scores for virksomheder med revisorpåtegnede ESG-rapporter ikke kan henledes til en god standard for rapportering.

Surya et al. (2020) har gennem en kvalitativ analyse påpeget, at revisionsstandarder spiller en væsentlig rolle i at reducere forventningskløften eller at højne tilliden til revisor. Dette er undersøgt i relation til de nye CSRD-rapporteringer. Det er fundet, at virksomhedens interessenter, herunder investorer, den daglige ledelse og den øverste ledelse tillægger revisorpåtegningen stor værdi. I forbindelse heraf er kvaliteten af revision meget væsentlig, da interessenterne har tillid til, at revisor udføre opgaven korrekt (Surya et al., 2020). En central finding i undersøgelsen af Surya et al (2020) er, at forventningen om, at revisor lever op til gældende standarder, er stor. Det er altså centralt, at de gældende standarder er af en tilpas høj kvalitet for, at revisorer kan følge disse og leve op til forventningerne fra samfundet. En standard, som er af ringe kvalitet, kan medvirke til, at der anvendes forskellige metoder m.v., som ikke nødvendigvis opfylder interessenternes behov.

Burlaud et al. (2024) peger på, at reguleringer af standarder og lovgivning er et vigtigt værktøj i forbindelse med at holde forventningskløften på et passende niveau. De anerkender, at det kan være svært at påvirke forventningskløften til et niveau, hvor den er ligegyldig. Undersøgelsen fra

Burlaud et al. (2024) indikerer, at der sandsynligvis altid vil være nogle urimelige forventninger til revisors arbejde og at lovgivning og standarder kan afhjælpe den anden side af forventningskløften, hvor man finder den performancebaserede kløft.

Digitalisering, standarder og lovgivning

Undersøgelserne der er anvendt i de ovenstående afsnit omkring forventningskløften viser, at forventningskløften påvirkes af flere forhold. Herunder af forhold, som kan kontrolleres og forhold som ikke kan kontrolleres af revisor. Tidligere har udviklingen af digitale værktøjer i samfundet været med til at påvirke forventningskløften idet revisorvirksomheder har haft mulighed for at reducere kløften mellem urimelige forventninger og deres faktiske arbejde (Fotoh & Lorentzon, 2022). CSRD og AI er emner, som i øjeblikket er meget aktuelle for virksomheder og får megen opmærksomhed fra offentligheden. Med afsæt i dette kan det forventes, at samfundets syn på revisorernes arbejde vil blive ændret. Om ændringen kan aflæses direkte af forventningskløften mellem samfundet og revisor kan være besværligt at vurdere. Indikationerne fra den gennemgåede litteratur kan være, at der er et paradigmeskift hvori der kommer øget fokus på CSRD samt de tilgængelige AI-værktøjer. Som alle interviewpersoner understreger, er AI værktøjer fortsat ikke modnet tilpas, hvorfor interviewpersonerne som udgangspunkt ikke vurderer risiko for væsentlig påvirkning af forventningskløften (Sasivarevic, interview, l. 324..328 & Jensen, interview, l. 386..391 & Hillebrand, interview, l. 200..226). De ovenstående undersøgelser peger generelt i en retning af, at stærke standarder og en grundig lovgivning kan være med til at mitigere eller reducere forventningskløften. Udvikling og eksterne hændelser påvirker løbende samfundets opfattelse af revisors arbejde og påvirker dermed forventningerne. Som Lars Hillebrand har udtalt under interview, er der i dag ikke nogen standarder for hvordan revisor skal forholde sig til informationer genereret af kunstig intelligens (Hillebrand, interview, l. 284..296). Umiddelbart kan den største risiko for en øget forventningskløft i forbindelse med implementering af kunstig intelligens være, at revisorer kan være af forskellige opfattelser af hvordan revisionen skal foretages. Per udtaler i sit interview, at han forventer at se en stor stigning i virksomheders anvendelse af løsninger med kunstig intelligens (Jensen, interview, 96..98). Herudover nævner Per ligeledes nogle af de udfordringer, som kan opstå i forbindelse med virksomhedernes anvendelse af kunstig intelligens, herunder at generative AI kan være svær at forholde sig til, da der kan være begrænsede muligheder for genudførsel af revisoren. Herudover nævner Per, at det i nogle tilfælde kan være umuligt at genskabe hvad AI-maskinen frembringer (Jensen, interview, l. 126..149). I tilfælde af, at AI's anvendelse i de enkelte virksomheder allerede fra næste år øges, kan forventningskløften

komme under pres da der ikke findes de fornødne standarder, som sikrer, at revisor er i stand til at forholde sig til AI-genereret rapporteringsmateriale på den korrekte måde.

3.4 Praktisk eksempel på implementering af AI

I følgende afsnit præsenteres et praktisk eksempel på en virksomhed, som har implementeret AI til brug for deres bæredygtighedsrapportering. Herudover præsenteres en undersøgelse, vedrørende forretningslederes holdning til anvendelsen af AI.

Scantox A/S

Et eksempel på en dansk virksomhed, som har implementeret AI i deres arbejdsprocesser relateret til bæredygtighedsrapporteringen, er Scantox A/S. Scantox Group beskæftiger 213 FTE'er i 2023, har en omsætning på 29,3 mDKK i 2023 og i regnskabsklassen C-mellem (Scantox Holding ApS, 2024). I en artikel til Dansk Industri fremgår et interview med en Business Controller fra virksomheden, Nikolaj Nielsen. Heri fortæller han, hvordan virksomheden særligt har brugt generativ AI på tværs af deres arbejdsopgaver i relation til CSRD-implementeringen:

"En opgave, som vi sandsynligvis ikke ville have løst uden AI, ville være vores CSRD-arbejde. Vi har også kategoriseret og forfinet nogle data, som vi sandsynligvis aldrig ville have prioriteret. Det ville have været for tidskrævende, og værdien ville måske ikke have været stor nok. Men jeg prøvede med at sætte en AI til det, og et par dage senere var det færdigt." (Dansk Industri, n.d.)

I citatet fremgår det, hvordan kvaliteten ifølge Nikolaj er forbedret fordi de har brugt AI i arbejdsgangene, ved at den har kunnet løse opgaver, som der ellers ikke ville have været tid til at prioritere. I artiklen beskriver Nikolaj, hvordan han startede med at læse forskellige PDF-dokumenter ind i CoPilot (generative AI-værktøj), såsom eksempelvis dokumenter direkte fra standarderne eller dokumenter modtaget fra revisor. Herudfra har han haft en dialog med AI-værktøjet, hvor han har kunnet stille den spørgsmål, og modsat har kunnet svare på spørgsmål fra AI-værktøjet, for at komme til et punkt, hvor Nikolaj mente at den kunne generere relevante og hjælpsomme svar (Dansk Industri, n.d.):

"Den vil oftest fortælle dig, hvordan du skal gøre, men du kan også bede den om at stille dig nogle spørgsmål, som du skal svare på. Så svarer du på dem og så kan du derfra få et dokument, der stort set er klar... Det har gjort mit arbejde mere værdifuldt, især for mig selv. Jeg føler, at jeg leverer på et højere niveau og har mere tid til de vigtige ting. Vi får virkelig bare hævlet opgaver igennem med det her ved hånden. Det gør bare, at vi kan nogle andre ting." (Dansk Industri, n.d.)

Særligt fordelene ved at kunne løse flere relevante opgaver, anses som en klar fordel ved brugen af AI-værktøjerne. I eksemplet med Scantox skal de som udgangspunkt ikke rapportere på scope 3. Scope 3 anses for at være et af de svære punkter at rapportere på, fordi det omhandler indirekte udledninger, som stammer fra aktiviteter i virksomhedens værdikæde, både upstream

og downstream. Dog har Scantox valgt frivilligt at ville rapportere herpå, fordi de mener det skaber værdi i deres rapportering, og fordi det kan lade sig gøre ved brugen af AI-værktøjet. AI-værktøjet har derfor i dette tilfælde medført en mere detaljeret og omfattende bæredygtighedsrapportering for Scantox.

Dette eksempel understøtter pointer fra interviewet med Per Leslie Jensen, hvor han ligeledes beskriver, at dette vil være en fordel ved AI-værktøjerne, fordi de kan have standarderne frisk i "hukommelsen" på en måde som mennesker ikke har mulighed for i samme grad.

I artiklen fremhæver Nikolaj også, hvordan det fortsat bør være et menneskeligt ansvar:

"Det er vigtigt at være kritisk overfor teknologien og forholde sig til der kommer ud. Løs en lille del af en opgave ad gangen og forhold til dig til outputtet undervejs. På den måde sikrer du dig det bedst mulige resultat." (Dansk Industri, n.d.)

Igen er det samme pointe, som Per understregede i sit interview, med vigtigheden af at forholde sig kritisk til det output der gives.

Fremtidsperspektiver

Deloitte har undersøgt hvad forretningsledere i norden tænker om anvendelsen af AI. I undersøgelsen er det blandt de 170 respondenter tydeligt, at forretningslederne forventer en stigning i deres organisationers investeringer i netop AI (Winther, Clifford, Patel & Hedeboe, 2024). Respondenterne er placering i Danmark, Sverige, Norge og Finland. Undersøgelsens fokus er på generativ AI og der afgrænses således for andre typer af kunstig intelligens. Det er ikke undersøgt hvordan forretningslederne forventer at anvendelsen af AI bliver. Altså hvorvidt der er tale om optimering af interne processer, som f.eks. assistance med CSRD-rapportering, eller om der er tale om adoption af generativ AI til anvendelse i andre sammenhænge (Winther, Clifford, Patel & Hedeboe, 2024). Det tyder på, at en af barriererne for en øget grad af AI-anvendelse er risikoen for at overtræde regler og lovgivning. Dette kan være grundet de tidlige stadier af AI, samt at det kræver særlige kompetencer at gennemskue hvorledes AI-maskinen er opsat og hvorvidt dette er i overensstemmelse med den gældende lovgivning vedrørende data. I undersøgelsen svarer 78% af respondenterne, at de forventer at generativ AI vil drive en væsentlig transformation indenfor deres industri i de kommende tre år. 76% forventer, at deres organisation vil blive væsentligt transformeret i den samme tidsramme på tre år (Winther, Clifford, Paten & Hedeboe, 2024). Overvægten i forventningen tyder på, at der er en generel tro på, at generativ AI er kommet for at blive i relation til at drive forretning.

3.5 Diskussion af konsekvenser for revisionen ved øget implementering af AI

I dette afsnit vil nogle af projektets findings blive holdt op mod andre forventede synspunkter. Herudover vil nogle empiriske begrænsninger blive diskuteret samt hvorvidt den anvendte alternative empiri er tilstrækkelig.

I projektet behandles en problemstilling, som i øjeblikket er sjældent forekommet, men forventes at have en væsentlig større relevans i fremtiden. Kunstig intelligens anvendes tilsyneladende hidtil i ringe grad hos forretningsdrivende til netop projektets genstandsfelt. Det er gennem interviews og fremsøgte undersøgelser vurderet, at der må forventes en fremgang i anvendelsen, hvorfor projektets undersøgelse fortsat er relevant at forholde sig til. Der vil i fremtiden med stor sandsynlighed blive anvendt AI til flere forskellige ting, herunder assistance til meget tunge opgaver, hvilket CSRD-rapportering må antages at være. Rapporteringen sker på mange forskellige datapunkter og i processen opstår flere skøn og vurderinger. Herudover vil datapunkter være forskellige fra virksomhed til virksomhed. Der er altså stor forskel på hvilken type virksomhed der er tale om, samt hvordan virksomheden opererer. Relevante datapunkter, væsentlighedsanalyser m.v. afhænger i høj grad af dette, hvorfor der er tale om en række komplekse vurderinger. Da problemstillingen i praksis ifølge empirien ikke optræder i væsentligt omfang på nuværende tidspunkt, er der til supplement og diskussion heraf anvendt en række sammenligninger med andre samfundsmæssige ændringer. Det er vigtigt at undersøge de forventede konsekvenser af en øget grad af implementering af generativ AI, da det vil komme til at påvirke store dele af samfundet, herunder hvordan revision og erklæringsgivers arbejde fuldføres. Det er med denne betragtning, genstandsfeltet er undersøgt i projektet.

CSRD er i projektet beskrevet som værende en kompleks størrelse grundet omfanget af informationer samt manglende guidance. AI er vurderet særligt relevant i tilfælde, hvor der er komplekse områder, da AI-værktøjer i nogle tilfælde kan fremme vurdering af data og overskueligheden for de involverede. Der er dog ingen sikkerhed for, at virksomheder vil anvende generativ AI som assistance til at komme i mål med deres CSRD-rapportering i fremtiden. Der er fundet eksempler på, at generativ AI allerede, i et begrænset omfang, anvendes til netop dette formål (Dansk Industri, n.d.). Baseret på dette samt den generelle holdning i de afholdte interviews, er det vurderet sandsynligt, at generativ AI vil have en større rolle indenfor interne processer i større virksomheder.

Baseret på ovenstående kan det forventes, at generativ AI vil opnå større anvendelse. Det er gennem interviews og undersøgelse af gældende standarder konstateret, at der ikke er nogle

standarder for hvordan revisor skal forholde sig til AI. Dette kan potentielt lede til uhensigtsmæssige konsekvenser i forhold til forventningskløften. Hvorvidt det er offentligt kendt, at der ikke findes særlige standarder for revision af informationer, der er frembragt af AI, er ikke blevet undersøgt i projektet. Den generelle offentligheds forventning om revisors arbejde bliver dog påvirket af samfundsmæssige forhold, som f.eks. AI. Dette er understøttet af undersøgelsen, som viser at offentlighedens forventning til revisor ændrede sig under digitaliseringen af samfundet (Fotoh & Lorentzon, 2022). Hvorvidt AI vil have en effekt, der er lige så betydelig som digitaliseringen, kan være svært at vurdere. AI er dog vurderet at have potentiale til at påvirke mange forskellige processer og organisationer, hvilket forretningsledere ligeledes har vurderet i en rundspørge om generativ AI (Winther, Clofford, Paten & Hedeboe, 2024). Forventningen om en øget anvendelse og i nogle tilfælde væsentlig ændring af både industri og organisationer, taler ind i at fremtiden ændres og AI får væsentlig større rolle og anvendelsesmuligheder.

Eftersom der ikke er særlige standarder for revision af AI-genereret information, må revisor forholde sig til de gældende standarder, herunder om risikovurdering og revisionsbevis. Som følge af kompleksiteten i CSRD-rapportering stiller det store krav til revisor. Der er tale om en rapportering, hvor der ikke tidligere har været et krav til revisorinvolvering med sikkerhed. Samlet har dette potentiale til at påvirke forventningskløften, som baseret på ovenstående både kan påvirkes på samfundets forventninger samt revisors kompetencer og slutteligt mangelfulde standarder. Der er ingen entydig empiri, som afdækker hvilken del af forventningskløften, der forventes at blive påvirket. Regnskabsbrugers syn på revisors arbejde kan som nævnt blive påvirket af ekstern udvikling i samfundet. Dette kan dog ligeledes være baseret på revisors øgede muligheder for databehandling m.v., hvorfor der ikke kan drages en direkte parallel til AI og CSRD. Herudover kan en mere generel implementering af AI både formindske forventningskløften og forstørre forventningskløften på forskellige aspekter, alt afhængig af hvor det implementeres. Revisors arbejde skifter idet den information, som skal revideres, i høj grad skifter. Dog må det forventes, at revisors værktøjer til at udføre en effektiv revision også ændres.

I den anden side af forventningskløften er der revisors manglende kompetencer og mangelfulde standarder. Begge forhold kan være relevante, eftersom der er tale om nye forhold. Gennem interviews er det afdækket, at det kan være umuligt at afdække hvordan et generativ AI-værktøj er opbygget, hvorfor genudførsel kan være problematisk eller decideret umuligt. At revidere information, som er tilvejebragt gennem en sådan metode, kan derfor sætte revisors kompetencer under pres. Slutteligt er mangelfulde standarder en risiko, eftersom der ikke er

udfærdiget standarder med direkte relation til AI. Da der er tale om relativt umodne AI-værktøjer, er der i dag ikke mange brugere af AI ude i virksomhederne. Eftersom der ikke er tale om bred anvendelse endnu, kan der stilles spørgsmål ved hvorvidt forventningskløften overhovedet påvirkes. På kort sigt kan det være tvivlsomt hvorvidt der sker en påvirkning, men ved større adoption af løsningerne kan der være større risiko for en grad af påvirkning.

CSRD er ligesom AI relativt nyt i dens anvendelse. Der er ikke konstateret empiri, som undersøger forventningskløften i direkte sammenhæng med CSRD, hvorfor der i projektet er anvendt en række kilder, som har relevans i forhold til både CSRD i sin enkelthed, som i nogen grad kan sammenlignes med ESG-rapporten og AI. Der er undersøgt empiri hvor bl.a. undersøgelse af virksomheders påvirkning af ESG-scores, som dog ikke er i direkte sammenhæng til CSRD-rapportering, dog viser undersøgelsen at revisorpåtegnede ESG-rapporter generelt er mindre følsomme overfor efterkommende skandaler i relation til miljø. Det kan derfor i den undersøgte kontekst med rimelighed antages, at offentligheden tillægger en revisorpåtegnet rapport væsentlig mere værdi, hvilket tyder på en forventningskløft, der ikke er for stor. CSRD-rapporteringer er af en væsentlig anden størrelse end en ESG-rapport, hvor der dog er en række af de samme elementer.

Den ovennævnte generelle kompleksitet ved CSRD-rapporteringen og særlig ved inddragelse af generative AI-elementer har gennem analysen vist sig, at være en svær case for revisorer at foretage en tilstrækkelig revision af, som lever op til de gældende standarder. De gældende standarder er ikke baseret på information, som fremkommer af generative AI-værktøjer med derimod en mere generel antagelse af, at alt information kan følges. Dette er en udfordring i forhold til at bevare et fornuftigt niveau for forventningskløften, da revisor i flere tilfælde, kan have svært ved at overholde de nuværende standarder. For at sikre en acceptabel forventningskløft, er det essentielt, at revisorer på en måde kan genskabe eller forstå de beslutninger, som generativ AI producerer. Revisorernes udfordring ventes at blive øget betydeligt, når der efter Europa-Kommissionens forventning, kommer høj grad af sikkerhed på CSRD-rapporterne. Høj grad af sikkerhed, elementer af AI og komplekse rapporter taler alt sammen ind i en øget arbejdsbyrde hvor der er øget risiko for ikke at leve op til samfundets forventninger. Forventninger, som revisor i flere tilfælde kan have svært ved konkret at forholde sig til, eftersom der ikke i øjeblikket findes relevante standarder.

Den primære empiri er i projektet opstået ved interviews med revisorer hvorfor der kan være opstået en bias i forhold til belysningen af de problemer, som implementeringen af AI og CSRD-rapportering medfører. Herunder problemer i forhold til vurderingen af tilstrækkeligt og egnet

revisionsbevis i sammenhæng med generativ AI. Dette er dog relevant for problemstillingen, da der er tale om en undersøgelse af hvordan selve revisors rolle og ansvar påvirkes af AI-implementering. Der er fokus på de gældende standarder og de standarder, som i øjeblikket kan vurderes at være manglende. I forhold til AI er der som nævnt potentielt et behov for, at der oplyses nogle guidelines for, hvordan en revisor skal forholde sig til de informationer, som er tilvejebragt af en generativ AI-maskine.

Revisors rolle er som udgangspunkt den samme både før og efter implementering af AI i interne processer hos rapporterende virksomheder. Da der ikke er sket implementering af nye standarder eller retningslinjer for, hvorledes revisor egentlig skal forholde sig til AI, er der som udgangspunkt ikke nogen faktisk påvirkning heraf endnu. Samfundet eller regnskabsbruger kan dog være af en anden opfattelse. Som tidligere beskrevet havde overgangen til digitalisering en effekt på samfundet, som ændrede holdning til revisor, hvilket til sidst udmøntede en øget forventningskløft. I forbindelse med ændringen i samfundet skiftede revisors rolle ligeledes til at skulle forholde sig til mere af virksomheden som helhed, herunder IT-systemer og datakvalitet. Såfremt AI har en revolutionerende effekt eller på samfundet, kan det forventes, at revisors rolle igen vil ændre sig til at imødegå de effekter, som AI-processer vil have.

Forventningskløften bør betragtes med alvor, særligt indenfor områder med stor forventet udvikling. Udviklingen har potentialet til at påvirke forventningskløften hvad end kløften påvirkes af manglende eller ufuldstændige standarder, eller et øget pres fra samfundets interessenter. I det undersøgte tilfælde, hvor der implementeres en ny og kompleks standard for rapportering og der ligeledes er potentiale fra nye værktøjer (generativ AI) er det vigtigt, at gøre det klart hvor meget der forventes af revisionen. EU-parlamentet har vedtaget en AI-Forordning (2024/1689 af 13. juni 2024) som understreger vigtigheden af reguleringen indenfor området. EU-forordningen er en risikobaseret tilgang hvor AI opdeles i risikogrupper med tilhørende forskellige krav. Virksomheder som udvikler, distribuerer og bruger kunstig intelligens er omfattet af forordningen (EU 2024/1689 af 13. juni 2024). Forordningen er udstedt af EU og træder løbende i kraft frem til 2026, hvor den med få undtagelser er trådt i kraft. Dette er ligeledes en indikation på, at AI, herunder generativ AI, er et område i fokus som bør have bevågenhed fra alle parter. Det understreger ligeledes, at der kan opstå behov for opdaterede standarder til revision af AI-genereret output.

Del IV: Konklusion:

Formålet med konklusionen er at besvare problemformuleringen:

Hvordan påvirker implementeringen af AI-værktøjer i virksomheders CSRD-rapportering revisorens mulighed i forhold til at sikre egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis på rapporteringen, og hvilke konsekvenser har dette for forventningskløften mellem revisor og interessenterne i samfundet?

Et af formålene med CSRD har været at styrke reguleringen af rapportering af Non-financial information, og er kommet på baggrund af "Green-deal" aftalen som var en aftale om at gøre Europa klimaneutralt inden 2050. CSRD er implementeret i dansk lovgivning, særligt gennem årsregnskabsloven og revisorloven, og de første virksomheder som skal rapportere på regnskabsåret 2024, hvilket vil sige at de første bæredygtighedsrapporteringer under CSRD offentliggøres i begyndelsen af 2025. Som en del af implementering af CSRD i dansk lov, fremgår det i årsregnskabsloven også, hvordan det er et krav at virksomhederne desuden skal afgive bæredygtighedsrapporteringerne i overensstemmelse med de internationale standarder for bæredygtighed, hvilket i EU er European Sustainability Reporting Standard (ESRS). Samlet set for ESRS'erne er der i alt 82 oplysningskrav og 1144 datapunkter, som virksomheden skal forholde sig til, hvor disse er opdelt i fire kategorier; General, Environmental, Social, Governance. Virksomhederne skal ikke rapportere på samtlige oplysningskrav og datapunkter, men skal i stedet lave en væsentlighedsanalyse, ud fra om det er finansielt væsentligt eller om det har en væsentlig påvirkning på mennesker og miljø, hvilket kaldes en dobbelt-væsentligheds analyse. Hvis det er væsentligt for én af de to, vil det skulle medtages i bæredygtighedsrapporteringen. Dobbelt-væsentlighedsanalysen klarlægger derfor i høj grad, hvor omfattende bæredygtighedsrapporteringen bliver for den enkelte virksomhed, men trods dette vil CSRD resultere i væsentligt mere omfattende bæredygtighedsrapporteringer for de underlagte virksomheder.

Som en del af CSRD fremgår det desuden, at der skal afgives en erklæring fra en uafhængig revisor eller revisionshus på bæredygtighedsrapporteringerne. Før CSRD indgik virksomhedernes redegørelse for miljøforhold i ledelsesberetningen, som er omfattet af kravet til revisors udtalelse om ledelsesberetningen. Der skal derfor ikke laves revision af selve redegørelsen for miljøforhold, men i stedet skal revisor læse ledelsesberetningen og udtale sig om, hvorvidt denne er i overensstemmelse med årsregnskabet. CSRD medvirker derfor til en ændring i erklæringsforholdet på bæredygtighedsrapporteringen, hvor der i første omgang er et krav til en erklæring med begrænset grad af sikkerhed fra revisor. En erklæring med begrænset

grad af sikkerhed er, hvad kaldes en negativ konklusion, hvilket betyder at der konkluderes på, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, som giver anledning til at konkludere, at bæredygtighedsrapporteringen ikke overholder kravene hertil. I praksis opnås dette primært gennem analyser og forespørgsler til ledelsen. I CSRD fremgår dog også, at revisor skal afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed på bæredygtighedsrapporteringerne, når der er blevet vedtaget internationale standarder herfor. De internationale standarder skal vedtages senest d. 1. oktober 2028, og vil blive lavet efter en vurdering af, hvorvidt det samlet set er muligt for revisor at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed.

Til besvarelsen af problemformuleringen blev desuden klarlagt, hvad der i projektet menes med begrebet AI-værktøjer, for at give en grundlæggende forståelse hos læser. Helt overordnet defineres dette som en paraplybetegnelse for simulering af menneskelig intelligens, der udføres ved brug af en række systemer, til at løse opgaver, herunder blandt andet Machine Learning, Deep Learning, Natural Language Processing, Robotics og Fuzzy Logic.

Med både CSRD og AI defineret, er problemformuleringen undersøgt i to dele. Den ene ud fra revisionsteori, og den anden ud fra teorien om forventningskløften.

Til undersøgelse af, hvordan implementeringen af AI-værktøjer i virksomhederne vil påvirke revisors muligheder i forhold til at sikre tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, er der først undersøgt, hvorvidt dette vil have en påvirkning på risikovurderingen. Først og fremmest kan det konkluderes ud fra teorien om CSRD, samt de foretagne interviews, at bæredygtighedsrapporteringer som udgangspunkt har en relativt højere iboende risiko, fordi der anvendes skøn og vurderinger heri. Dette skyldes blandt andet en endnu uklar begrebsramme og omfattende rapporteringsstandarder, hvilket øger den iboende risiko. Anvendes der AI-værktøjer i bæredygtighedsrapporteringer er forventningen ud fra de foretagne interviews, at kvaliteten forbedres, fordi værktøjerne i højere grad kan inkludere og sammenholde data med hele den lovgivningsmæssige ramme. Brugen af AI-værktøjer vil derfor forventeligt i nogen grad kunne mindske brugen af skøn og vurderinger, fordi der vil kunne inddrages hele datasættet og hele den lovgivningsmæssige ramme, og herudfra i nogen grad kunne definere relevante rapporteringskrav. Isoleret set vil kombinationen heraf derfor være, at AI-værktøjer vil kunne mindske risikoen. Interviews foretaget som en del af projektet viser dog også en vigtig pointe ved, at den uklare begrebsramme og uklare rapporteringsstandarder, med stor sandsynlighed vil medføre, at AI-værktøjerne også vil kunne lave ufuldstændige rapporteringer, som vil fremstå

fyldstgørende. Risikoen vil derfor muligvis kunne gøre risikoen relativt højere, fordi risikoen i stedet vil omhandle at de ufuldstændige dele ikke opdages af virksomheden.

Udover påvirkningen på risikovurderingen, er det undersøgt hvilken påvirkning det vil have på revisors muligheder for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Indsamling og evaluering af information er central for revisionen, især når det gælder bæredygtighedsrapporteringer. For at imødegå identificerede risici skal dataene være både relevante og pålidelige. Med AI's indtog stilles der nye krav til datahåndtering, herunder etablering af data lakes, hvor alle data samles og kategoriseres ensartet. Dette er afgørende for effektiv anvendelse af AI, men mange virksomheder er endnu ikke klar til dette skridt, da deres datakilder er spredt over forskellige systemer.

Revisorer står over for udfordringer med at verificere nøjagtigheden og fuldstændigheden af data fra forskellige kilder, hvilket øger kompleksiteten i at opnå revisionsbevis. Selvom dette ikke er en ny udfordring, kræver det stadig omfattende kendskab til forskellige IT-systemer. AI's nuværende begrænsede anvendelse skyldes disse udfordringer, men fremadrettet forventes AI-modeller at kunne forbedre datakvaliteten og reducere risikoen ved at håndtere store datamængder og komplekse lovkrav mere effektivt. Dog er der også en risiko for, at AI-genererede rapporter kan fremstå komplette, men være ufuldstændige. Dette vil kunne gøre det sværere for revisor at identificere manglerne, og potentielt medvirke til at revisionsbeviset ikke er tilstrækkeligt og egnet selvom det kunne fremstå sådan.

Ud fra den indsamlede empiri kan det konkluderes, at opnåelse af revisionsbevis i forbindelse med bæredygtighedsrapporteringer bliver mere kompleks med anvendelsen af AI-teknologier som machine learning og deep learning. Mens traditionelle datahåndteringsmetoder som big data og data lakes kan testes relativt simpelt gennem afstemningshandling, introducerer AI nye udfordringer. AI-modeller kan tilpasse problemløsninger og dataindsamling på måder, som mennesker ikke nødvendigvis kan forudse eller verificere, hvilket kan påvirke beslutningsprocesserne og gøre efterprøvning vanskelig. Analysen viser derfor, at brugen af AI i bæredygtighedsrapporteringer i visse tilfælde kan kræve involvering af eksperter, da den almene revisor muligvis ikke har den nødvendige viden til at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis. Dette behov vil være afhængigt af, hvordan AI-værktøjerne anvendes. Ledelsen har et ansvar for at dokumentere deres brug af AI og sikre, at eventuelle bias eller fejl i AI-output håndteres korrekt.

Nuværende forskning viser, at AI kan forbedre effektiviteten og tidsforbruget i bæredygtighedsrapporteringer, men også at AI-output kan være biased afhængigt af

træningsdataene. Samlet set er der behov for yderligere forskning og udvikling af standarder for at sikre, at AI anvendes korrekt og effektivt i bæredygtighedsrapporteringer. Når data er samlet og standarderne er konkretiseret, kan revisorer i højere grad identificere outliers og prioritere deres indsats korrekt, hvilket vil forbedre kvaliteten og pålideligheden af den revision der laves af rapporteringerne. Der findes ikke en enkelt standard, der klart definerer revisors ansvar og rolle, når virksomheder anvender AI og revisor skal opnå revisionsbevis. Revisors ansvar og rolle forbliver uændret, men opnåelsen af revisionsbevis må drage inspiration fra andre standarder, såsom tredjepartsverifikation eller 3402-erklæringer. Når AI anvendes, især når det bliver generativt eller involverer machine learning, bliver det udfordrende for revisor at opnå revisionsbevis, da AI-modeller kan tilpasse problemløsninger og dataindsamling på måder, som mennesker ikke nødvendigvis kan forudse eller verificere.

Dette projekt har bidraget til nuværende forskning på området, da det er blevet klarlagt, at revisorer ikke har mulighed for at tilgå AI-værktøjer som et revisionsbevis lignende normalen. Revisor skal i høj grad i stedet revidere aspekterne omkring et AI-værktøj, når det anvendes som grundlag for data i bæredygtighedsrapporteringer, i stedet for at fokusere på selve den proces der sker inden i AI-værktøjet. Der skal lægges stor vægt på governance-strukturen omkring udviklingen og implementeringen af AI-værktøjet, herunder hvordan det er konstrueret, hvilke bias det kan have, og hvilket data det er trænet på. Derudover skal der fokuseres på de kontroller, der udføres i relation til AI-værktøjet, herunder sikring af dataens fuldstændighed og nøjagtighed samt gennemgang af resultaterne fra AI-værktøjet af ansvarligt personale. Dette omfattende revisionsarbejde er nødvendigt for at sikre, at AI-værktøjer anvendes korrekt og pålideligt i bæredygtighedsrapporteringer.

I opsummeret form, skal revisor overordnet forholde sig til følgende:

1. Forståelse af AI-anvendelsen – er det robotics eller generativ AI som anvendes?
2. Forståelse og risikovurdering af modellen som var det et IT-system, eventuelt ved indhentelse af 3402 erklæring eller ved brug af interne AI-specialister.
3. Vurdering af data som blev anvendt i modellen, hvor datainput blev verificeret for nøjagtighed og fuldstændighed, samt relevans og pålidelighed. Dette for at sikre, at modellen ikke handledes ud fra en bias.
4. Revision af de omkringliggende kontrolfunktioner, f.eks. via gennemgang af det arbejde, som mennesket der kontrollerer AI-modellens output foretager. Her forholder man sig til AI-ejerens kompetencer og review funktioner.

5. Revidere output af en AI-model som var det et skøn, altså forstå data, modellen og forudsætninger. Fx kan revisionens eget AI-output sammenlignes eller output kan sammenholdes med eksterne rapporter.

Efter undersøgelse af hvilke konsekvenser har dette for forventningskløften mellem revisor og interessenterne i samfundet, kan det ud fra teori og indsamlet empiri konkluderes, at implementeringen af AI i bæredygtighedsrapporteringer kan påvirke både rimelighedskløften og præstationskløften. Rimelighedskløften omhandler samfundets forventninger til revisors handlinger, hvor AI-værktøjer kan opfattes som kvalitetsforstærkende og dermed øge forventningerne til revisors evne til at sikre høj datakvalitet. Præstationskløften kan også blive påvirket, da der kan være behov for nye standarder og kompetencer.

Selvom der har været begrænset implementering af AI indtil nu, forventes en øget anvendelse i fremtiden. Forskning viser, at AI kan forbedre datakvaliteten og pålideligheden i bæredygtighedsrapporteringer, men også at der er behov for yderligere forskning og udvikling af standarder. Samfundets øgede fokus på grøn omstilling og ligestilling har skabt større forventninger til virksomheders bæredygtighedsrapporteringer, hvilket kan øge risikoen for fejlrapporteringer.

På nuværende tidspunkt vurderes AI-implementeringen ikke at have en væsentlig indflydelse på rimelighedskløften, men dette kan ændre sig, når teknologien modnes og bliver mere udbredt. Tidligere undersøgelser har vist, at digitalisering generelt øger samfundets forventninger til revisors arbejde, hvilket også kan blive tilfældet med AI. Derfor er det vigtigt, at revisorer forbereder sig på disse ændringer og udvikler de nødvendige kompetencer og standarder for at imødekomme de nye forventninger.

Præstationskløften, som er en del af forventningskløften, kan påvirkes af revisors kompetencer og de gældende standarder. Kompetenceudvikling er derfor afgørende for at opfylde lovkravene og undgå en øget forventningskløft. Utilstrækkelige standarder kan også bidrage til præstationskløften. Revisionsstandarder spiller en væsentlig rolle i at reducere forventningskløften og øge tilliden til revisorer. Reguleringer og lovgivning er nødvendige for at holde forventningskløften på et passende niveau, selvom det kan være udfordrende at eliminere den helt. Tidligere tiltag har fokuseret på at uddanne offentligheden om revisionsstandarder og revisors ansvar, men der er også behov for, at revisorer anvender nye værktøjer og teknologier, såsom AI, for at forbedre kvaliteten af deres arbejde. Digitalisering har vist sig at kunne reducere forventningskløften ved at øge effektiviteten og kvaliteten af revisionen. Samfundets forventninger til revisors arbejde vil sandsynligvis udvikle sig hurtigere

end revisionsstandarderne, hvilket kræver løbende tilpasning og udvikling af standarder og kompetencer.

Den samlede konklusion på problemformuleringen er, at implementeringen af AI-værktøjer i virksomheders CSRD-rapportering påvirker revisors rolle og ansvar ved at kræve nye kompetencer og en dybere forståelse af AI-teknologier. Revisorer skal sikre, at dataene er pålidelige og fuldstændige, hvilket indebærer en grundig revision af AI-værktøjets governance-struktur og kontroller. Manglen på klare standarder for AI-genereret information kan øge både rimelighedskløften og præstationskløften, da samfundet kan have urealistiske forventninger til revisors evne til at verificere AI-data. Kompetenceudvikling og nye lovkrav, såsom særlige prøver for revisorer, er nødvendige for at reducere denne kløft. Samtidig viser forskning, at offentlighedens tillid til revisorer kan forbedres gennem stærke standarder og reguleringer, som sikrer, at revisorer kan levere pålidelige og præcise rapporter. AI har potentiale til at forbedre datakvaliteten, men det kræver, at revisorer anvender deres professionelle dømmekraft og skepsis for at sikre tilstrækkeligt revisionsbevis. Samfundets forventninger til revisors arbejde vil fortsat udvikle sig, hvilket kræver løbende tilpasning af standarder og kompetencer.

Del V: Perspektivering

I dette afsnit vil der perspektiveres til øvrige problemstillinger, på baggrund af den viden og de konklusioner, som er opnået gennem projektet. Særligt vil der i perspektiveringen sættes fokus på EU Kommissionens intention om, en erklæring med høj grad af sikkerhed på bæredygtighedserklæringer, og overvejes hvorvidt dette er muligt, baseret på empirien og teorien gennemgået ovenfor. Denne perspektivering er fortsat relevant i forhold til problemformuleringen, da der vil være stor forskel på kravene til revisors gennemgang af et eventuelt brugt AI-værktøj, afhængigt af om der afgives erklæring med begrænset eller høj grad af sikkerhed.

Først og fremmest inddrages citatet igen fra CSRD, hvori det fremgår at intentionen er høj grad af sikkerhed på erklæringen:

“To ensure a common understanding and common expectations of what a reasonable assurance engagement would consist of, the statutory auditor or audit firm should be required to express an opinion based on a reasonable assurance engagement about the compliance of the sustainability reporting with Union requirements, when the Commission adopts assurance standards for reasonable assurance of sustainability reporting by means of delegated acts no later than 1 October 2028, following an assessment to determine if reasonable assurance is feasible for auditors and undertakings.” (Direktiv 2022/2464, afsnit 60).

Kigges der mere dybdegående på dette citat, er det først og fremmest klart at revisor først vil skulle give en erklæring med høj grad af sikkerhed, når der er vedtaget en fælles sikkerhedsstandard herfor. Selvom der er dele af bæredygtighedsrapporteringen, som har flere fællesnævner til den finansielle rapportering, er der bestemt også dele som ligger langt fra den opbygning og tankegang der er i finansiell rapportering som man kender den. Særligt perspektivet om, hvordan bæredygtighedsrapporteringen skal indeholde data fra hele værdikæden, adskiller sig markant fra den finansielle rapportering. Hertil kommer også de mange forskellige datakilder som er i bæredygtighedsrapporteringerne, hvor den finansielle rapportering baserer sig på data direkte fra ERP-systemet. Fordi der er så mange nye komponenter til bæredygtighedsrapporteringen, vil standarden for erklæring med høj grad af sikkerhed på den finansielle rapportering, ikke være brugbar på bæredygtighedsrapporteringen. Som det også fremgår i citatet, er formålet med sikkerhedsstandard at sikre en fælles forståelse og fælles forventningsafstemning for, hvad en erklæring med høj grad af sikkerhed vil være på bæredygtighedsrapporteringen. På nuværende tidspunkt er denne forståelse primært baseret på, hvad revisor ved om erklæring med høj grad af sikkerhed på finansiell rapportering,

men som tidligere beskrevet er der markante forskelle herimellem, som gør det svært at forestille sig at kunne opnå samme grad af sikkerhed på bæredygtighedsrapporteringen. Et revisionsmål som i høj grad diskuteres i denne forbindelse er, fuldstændigheden af data. I den del af bæredygtighedsrapporteringen, hvor virksomheder skal rapportere på udledninger fra hele deres værdikæde, vil det i særlig grad kunne forestilles at være tilnærmelsesvist umuligt for revisor, at skulle erklære sig på at data er fuldstændigt med høj grad af sikkerhed. Afhængigt af hvilken virksomhedstype der er tale om, vil der kunne være uanede mængder af datakilder, blandt andet fra forskellige leverandører, forskellige forbrugere, med mere. Her vil der være en væsentlig forskel for revisor, om erklæringen er med begrænset grad af sikkerhed, eller høj grad af sikkerhed. Som tidligere beskrevet i projektet, er der ved begrænset grad af sikkerhed krav til at revisor gennem forespørgsler og analyser, sikre at der ikke er indikationer på, at rapporteringen er væsentligt forkert. Ud fra dette vil revisor ved begrænset grad af sikkerhed, teoretisk set, kunne forespørge ledelsen omkring processer og kontroller relateret til bæredygtighedsrapporteringen, og analysere den data der bliver inkluderet i bæredygtighedsrapporteringen, og herigennem opnå tilstrækkeligt bevis for eksempelvis fuldstændigheden af data. Hvor revisor modsat ved en høj grad af sikkerhed skal teste data og datakvalitet, og ved eksemplet omkring fuldstændigheden af data, vil revisor teoretisk set opnå tilstrækkeligt revisionsbevis til at kunne erklære sig på, at der ikke er væsentlige mangler i datasættet. Taget i betragtning af, hvor store mængder data der er inkluderet i rapporteringerne, og hvor store disse værdikæder kan være, kan det det umiddelbart virke svært at se, hvordan revisor i praksis vil skulle kunne opnå et sådan tilstrækkeligt revisionsbevis indenfor en rimelig arbejdsbyrde og honorar.

Netop denne pointe anerkendes dog også af EU Kommissionen, hvilket fremgår af ovenstående citat i dette afsnit. Heri beskrives hvordan der skal foretages en vurdering af revisors egentlige muligheder for i praksis at kunne komme i mål med en revision med høj grad af sikkerhed på bæredygtighedsrapporteringerne. Det fremgår ikke, hvordan EU Kommissionen planlægger at lave denne vurdering.

Er forespørgsler og analyser nok?

Selvom der ved begrænset grad af sikkerhed, som tidligere beskrevet, primært erklæres på baggrund af forespørgsler og analyser, kan der sættes spørgsmålstejn ved hvorvidt dette er tilstrækkeligt for revisor. I et interview lavet i forbindelse med et andet kandidatspeciale i revision med fokus på CSRD, har Martin Faarborg kommenteret på dette. Martin Faarborg er partner i Deloitte, og har særligt fokus på ESG:

"...i sin kerne form har vi nok lavet mere limited assurance plus, som jeg kalder det, fordi vi har interviewet. Limited assurance er meget med fokus på interviews og er meget analytisk baseret, mens reasonable assurance er mere med fokus på at teste data og datakvaliteten. Men fordi virksomhederne ikke har robuste processer og kontroller og ikke har haft det i en årrække, så kan vi ikke basere os på et kontrolsystem. Det er det man gør, når man laver revisioner og reasonable assurance. Så derfor er vi selv i limited assurance, i det frivillige space, faldet i den kategori som det hedder. Vi er nødt til at teste nogle data for at få en sådan fast grund under fødderne, så derfor har vi faktisk lavet mere end der har været krævet. Men det har været fordi virksomheden ikke har haft nogle processer og kontroller til, at vi kunne forholde os til det."
(Kristensen, C & Madsen, T, 2023).

I citatet fremgår det, hvordan revisorer i praksis i tilfælde har været nødsaget til at have en dybere tilgang, end udelukkende at foretage analyser og forespørgsler. For erklæringer med begrænset grad af sikkerhed på finansielle rapporteringer, vil revisor kunne lave en overordnet vurdering af virksomhedens kontrolmiljø, og sammenholdt med den øvrige del af planlægningen, lave en risikoanalyse af virksomheden. Herunder vil der blive gennemgået de faste processer, som ligger til grund for oprindelsen af de finansielle data, og som har en påvirkning herpå. Martin Faarborg nævner i ovenstående citat, hvordan disse processer og interne kontroller ikke har været til stede i en grad, hvor revisor har kunne anvende disse til at basere deres revisionsbevis på, når det har været på bæredygtighedsrapporteringerne. Et eksempel her kunne tænkes at være, at revisor på den finansielle rapportering vil kunne lave analytiske handlinger på eksempelvis sammenholdelse med historisk data, med branchedata, med kendskab fra tidligere revisioner eller lignende. Da virksomhederne fortsat er i gang med at implementere bæredygtighedsstandarderne, er det begrænset mængde af historisk data som vil være tilgængeligt for revisor. På samme måde med branchedata, fordi virksomhederne har samme implementeringskrav i forhold til tidsperspektivet. Størstedelen af revisorerne vil også være i de relativt indledende faser i forhold til at kunne opbygge et kendskab til dét at lave bæredygtighedsrapporteringer, simpelthen fordi standarderne endnu ikke er klart definerede, og der ikke har været lavet et stort antal revisioner på bæredygtighedserklæringer endnu.

Martin beskriver derfor, hvordan de i praksis har været nødsaget til at lave flere revisionslignende handlinger, hvor de går dybere den i dataoprindelsen og kvaliteten, og i nogle tilfælde er nødsaget til at lave direkte test af data udover analyse og forespørgsler. Her bruger revisorerne altså egne vurderinger i forhold til, hvornår det kan vurderes at være tilstrækkeligt for dem til at ville afgive en erklæring, og anvender dele fra erklæring med høj grad af sikkerhed for at nå i mål.

Er det nødvendigt med høj grad af sikkerhed?

Tages ovenstående pointer i betragtning tænkes det relevant at spørge, om det i det hele taget er nødvendigt med høj grad af sikkerhed på erklæringerne. For at udforske dette perspektiv, vendes først tilbage til hele formålet med implementeringen af CSRD. Formålet herfor, er at understøtte opnåelsen af de klimamål, som er blevet fastsat af EU, ved at gøre det obligatorisk for virksomheder at rapportere herpå, således at interessenter får information herom og kan beslutninger herefter. Indtil nu har der været begrænset rapportering på bæredygtighed, og der har været endnu mere begrænset konsistens i metoden og indholdet af disse rapporteringer. Der har været flere tilfælde med virksomheder, som har lavet greenwashing, og fået deres bæredygtighedsaftryk til at fremstå bedre end realiteten egentlig er. Med så komplekse og omfattende standarder, vil det være givende for interessenterne af bæredygtighedsrapporteringerne at kunne anvende revisors erklæringer som validering af data.

I en undersøgelse lavet af PWC i 2023 lavede de en spørgeskemaundersøgelse på 345 investorer og analytikere på tværs af 30 lande, herunder Danmark, hvor de undersøgte investorernes interesse og holdninger til bæredygtighedsrapporteringer. Et af resultaterne heraf var først og fremmest af 75% mente at information om virksomhedens håndtering af muligheder og risici forbundet med bæredygtighed, er vigtig for deres beslutningstagen (PricewaterhouseCoopers, 2024). Hvorvidt det er aktuelt med implementeringen af CSRD, kan ud fra denne undersøgelse derfor ikke diskuteres. Mere overraskende viser undersøgelsen dog også, at 94% af de adspurgte mener, at rapporteringerne indeholder ikke underbyggede påstande eller greenwashing. Tages disse to resultater i betragtning, fremgår det også hvor vigtig en rolle revisor får inden for dette område. Hvis størstedelen af investorer og analytikere aktivt anvender bæredygtighedsrapporteringerne i deres beslutningstagen, og stort set alle de adspurgte mener at de indeholder ikke-underbyggede påstande eller greenwashing, vil revisor spille en vigtig rolle i at mindske dette gap. I undersøgelsen er der også inddraget kommentar for Susanne Storm, som sidder som partner i PWC som Sustainability Services Leader, hvor hvordan denne information også har en indirekte påvirkning på virksomheden selv. Hun siger følgende:

”Undersøgelsen bekræfter, at ESG-data af høj kvalitet bidrager til at vinde tillid hos investorerne, og den tillid kan omsættes til markedsværdi. Det kan derfor have stor betydning for virksomhedernes mulighed for at tiltrække nye investeringer, hvis de forbedrer kvaliteten af deres ESG-rapportering” (PricewaterhouseCoopers, 2024).

Så fordi informationerne om bæredygtighedspåvirkning er vigtig for investorerne, vil kvaliteten af bæredygtighedsrapporteringerne kunne få direkte påvirkning på markedsværdi og muligheder for nye investeringer.

Endeligt er der i undersøgelsen også inddraget, hvorvidt implementeringen af de nye bæredygtighedsstandarder vil kunne imødekomme de behov der er hos investorer og andre interessenter. Hertil er resultatet, at 57% af de adspurgte mener, at deres behov for information i høj grad vil blive dækket, såfremt virksomhederne følger de nye bæredygtighedsstandarder. Forfatterne af artiklen påpeger, at investorerne ikke kun ønsker mere, men i højere grad også bedre og mere brugbar information. I relation til, hvordan revisors rolle forventes at have en effekt herpå, fremgår følgende i artiklen:

"I undersøgelsen svarer 85 % af de adspurgte, at en uafhængig erklæring med en høj grad af sikkerhed (dvs. i lighed med revisionen af det finansielle regnskab) ville give dem tillid til bæredygtighedsrapportering i "moderat", "stort" eller "meget stor grad"."

(PricewaterhouseCoopers, 2024).

Den uafhængige erklæring med høj grad af sikkerhed, vil for 85% af de adspurgte kunne give dem som minimum moderat grad af tillid til bæredygtighedsrapporteringerne. Det fremgår ikke af undersøgelsen, hvor stor en del af de adspurgte der som minimum ville have moderat grad af tillid til rapporteringen, ved en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. Det kan ud fra denne undersøgelse derfor ikke vurderes, om det er selve dét at en revisor har afgivet en erklæring, som giver højere tillid fra investorerne, eller om det er det faktum at der afgives erklæring med høj grad af sikkerhed. Ikke desto mindre er det klart, at behovet for en revisionserklæring er der, set ud fra investorernes perspektiv.

Svaret på, hvorvidt høj grad af sikkerhed er muligt, findes ikke endeligt endnu. Som beskrevet afhænger dette i høj grad af, hvad EU-kommissionen afklarer i deres vurdering heraf, og hvad der i et så fald vil skulle være inkluderet i handlingerne som skal laves af revisor. Et muligt udfald kan også tænkes at være forskelle i erklæringsgraden, afhængigt af hvilken del af rapporteringen der tales om, for at kunne gøre det praktisk muligt for revisor at nå i mål hermed.

Litteraturliste

Andersen, I. (2019). *Den Skinbarlige Virkelighed*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.

BEK nr. 518 af 24/05/2024, *Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet*

Berthing, H. H. & Bjerrehus, T. (2022). *ISA 315 (ajourført) – Risikovurdering med fokus på virksomhedens it-anvendelse*. Revision og regnskabsvæsen nr. 6.

Buch-Hansen, H., & Nielsen, P. (2014). *Kritisk Realisme* (1. udgave).

Burlaud., A., & Niculescu, M., (2024, oktober). *Expectation Gap: the Story of the Auditor's Necessary and Impossible Mission*. The Audit Financiar journal, Chamber of Financial Auditors of Romania, vol. 22(176), pages 695-723.

CNM LLP (2017, 17. august). *The Management Review Controls (MRC) Dilemma*

<https://www.auditboard.com/blog/the-management-review-control-dilemma/>

CSR.dk (2019, 3. marts). *Danske topledere: Bæredygtighed rykker nu for alvor ind på ledelsesgangene*

<https://www.csr.dk/danske-topledere-b%C3%A6redygtighed-rykker-nu-alvor-ind-p%C3%A5-ledelsesgangene>

Dansk Industri (2024, september 23). *European Sustainability Reporting Standards*.

<https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/virksomhedsregler-og-varktojer/esg/lovkrav/european-sustainability-reporting-standards---esrs/>

Dansk Industri (n.d.). *AI rejsen hos Scantox: Fra tekstgenerering til værdifuld ESG-sparringspartner*.

<https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/virksomhedsregler-og-varktojer/ai/cases-og-eksempler/casearkiv-ai-for-alle/use-case-scantox/>

Das, S. (2024, 11. januar). *What are the Components of AI?* - ellow.io. Elbow Talent.

<https://ellow.io/components-of-ai/>

De Villiers, C., Dimes, R., & Molinari, M. (2024). *How will AI text generation and processing impact sustainability reporting? Critical analysis, a conceptual framework and avenues for future research*. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 15(1), 96-118.

Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). *Audit expectation gap: a comprehensive literature review*. Asian Journal of Accounting Research, 7(3), 308–319.

Del Giudice, A., & Rigamonti, S. (2020). *Does Audit Improve the Quality of ESG Scores? Evidence from Corporate Misconduct*. Sustainability, 12(14), 5670.

Dziak, B., Martin, B., Borla, M. & Young, M. (n.d.). *Completeness and Accuracy Assertions of IPE from Internal Audits Perspective*

<https://www.cbiz.com/insights/articles/article-details/completeness-and-accuracy-assertions-of-ipe-from-internal-audits-perspective>

Erhvervsstyrelsen (2022, 30. juni). *Godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)*

<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-bekendtgørelsen-om-godkendte-revisorers-erklæringer>

Erhvervsstyrelsen (2023, 1. marts). *Revisors erklæringer på årsregnskabet*

<https://erhvervsstyrelsen.dk/revisors-erklæringer-paa-aarsregnskabet>

Erhvervsstyrelsen (2024, 12. april). *Generelt om bæredygtighedsrapportering (CSRD)*

<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-virksomheder-omfattet-af-CSRD>

Europa Commission (n.d.). *EU taxonomy for sustainable activities*. Finance

https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/95/EU af 22. oktober 2014

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2022/2464/EU af 14. december 2022

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2023/2772/EU af 31. juli 2023

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2024/1689/EU af 13. juni 2024

European Council (2022, 28. november). *Council gives final green light to corporate sustainability reporting directive*. Pressemeddelelse

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-green-light-to-corporate-sustainability-reporting-directive/>

Fotoh, L. E., & Lorentzon, J. I. (2022). *Audit Digitalization and its Consequences on the audit Expectation Gap: A Critical Perspective*. Accounting Horizons, 37(1), 43–69.

FSR (2019, november). *Opdaterede standarder, ny teknologi og oplysning kan formindske forventningskløften*. FSR Medlemsblad, 4(22-24)

FSR (2019, december). *Revisors tjekliste*

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/CSR/Publikationer/Revisors%20tjekliste%2099%20a%20december%202019.pdf>

FSR (2022, april) *Fakta om revisorerklæringer på bæredygtighedsrapportering*

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/V%C3%A6rkt%C3%B8jer/Publikationer/Faktaark%20om%20revisorerkl%C3%A6ringer%20p%C3%A5%20b%C3%A6redygtighedsrapporteringer.pdf>

FSR (n.d.) *FAQ om bæredygtighedsrapportering*

<https://www.fsr.dk/fagligt/esg-og-baeredygtighed/faq-om-baeredygtighedsrapportering>

FSR (n.d.) Lovkrav (CSRD)

<https://www.fsr.dk/fagligt/csr-og-baeredygtighed/rapportering/lovkrav-csrd>

IAASB (n.d.) *About IAASB*

<https://www.iaasb.org/about-iaasb>

IAASB (2009, 30. november). *Staff Overview - International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization*

<https://www.iaasb.org/publications/staff-overview-international-standard-assurance-engagements-isa-3402-assurance-reports-controls>

IAASB (2023, 2. august). *Proposed International Standards on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements*

<https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability>

IAASB (2024, september). *Audit Evidence*

<https://www.iaasb.org/iaasb-consultations/latest-our-projects>

IAASB (2024, 20. september). *Understanding International Standard on Sustainability Assurance 5000*

<https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>

IAASB (2024, 23. november). *Audit evidence and risk responses*

<https://www.iaasb.org/consultations-projects/audit-evidence-and-risk-response>

ISA315(R) (2019), *Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser*

ISA330 (2016), *Revisors reaktion på vurderede risici*

ISA500 (2016), *Revisionsbevis*

ISA520 (2009), *Analytiske handlinger*

ISA540 (2018), *Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger*

Kaner, G., Hinson, R., E. Adisa, I., Mukonza, C., Adeola, O., Kirgiz, A., C., Mogaji, E. (2021) *Green Marketing in Emerging Markets*, p.203-226

Kareem, S., M. (2024, 5. juni). *Leverage AI to simplify CSRD reporting*. Microsoft Industry Blogs.

<https://www.microsoft.com/en-us/industry/blog/sustainability/2024/06/05/leverage-ai-to-simplify-csrd-reporting/>

Khan, A. (2024). *Artificial intelligence: A guide for everyone*. Springer.

Kristensen, C., & Madsen, T. (2023, 7. maj). *Udfordringer ved implementeringen af Corporate Sustainability Reporting Directive*. Copenhagen Business School.

Kumar, A. (2024, 19. maj). *Harnessing the power of AI in CSRD Compliance: simplifying processes and maximizing impact*. EcoActive ESG.

<https://ecoactivetech.com/harnessing-the-power-of-ai-in-csrd-compliance/>

KPMG (2023). *IPE audits and inspections*

<https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/ipe-audits-inspections.pdf>

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

LBK nr 1219 af 31/08/2022, *Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder*

LBK nr 1057 af 23/09/2024, *Bekendtgørelse af årsregnskabsloven*

LOV nr. 480 af 22/05/2024, *Krav om bæredygtighedsrapportering for store virksomheder og børsnoterede virksomheder*

Macpherson, M., Gasperini, A., Bosco, M. (2021, 8. juni) *Implications for Artificial Intelligence and ESG Data*

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3863599

Moodaley, W., & Telukdarie, A. (2023, 21. januar). *Greenwashing, Sustainability Reporting, and Artificial Intelligence: A Systematic Literature review*. Sustainability, 15(2), 1481.

<https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/1481>

Porter, B. (1993). *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*. Accounting and Business Research, 24(93)., 49-68.

PricewaterhouseCoopers (2024, 27. marts). *Unlocking Efficiency and Precision in CSRD Materiality Assessment with AI*

<https://www.strategyand.pwc.com/lu/en/insights/csr-materiality-assessment-with-ai.html>

PricewaterhouseCoopers (2024, 3. januar). *Pålidelige bæredygtighedsrapporter bliver stadig vigtigere for investorer*

<https://www.pwc.dk/da/presse/meddelelser/2024/paalidelige-baeredygtighedsrapporter-bliver-stadig-vigtigere-for-investorer.html>

Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). *The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes*. Accounting and Business Research, 44(5), 572–601.

Russell, S. J., Norvig, P., & Davis, E. (2010). *Artificial intelligence: A Modern Approach*. Prentice Hall.

https://people.engr.tamu.edu/guni/csce421/files/AI_Russell_Norvig.pdf

Scantox Holding ApS (2024, 1. maj). *Årsrapport 2023*

<https://datacvr.virk.dk/gateway/dokument/downloadDokumentForVirksomhed?documentId=amNsb3Vkc3ovLzAzL2M2LzlyLzNiL2E1LzU0MDktNGVmOS1iNGJmLTdmYmMzNWNmNTk3MA&cvrNummer=42015172>

Samuelsen, M., Davidsen, C., M., Sudan, S. & Parker, H. (2019). *Revisions i praksis, eksempelsamling*. 2. udgave

Steffensen, H., Lassen K., T., Skødt, L., Nilsen, J., C. (2020) *Årsregnskabsloven med kommentarer*. Karnov Group, 8. udgave.

Subhi H., R., Khalil Al-Shattarat, B., & Khalil Al-Shattarat, W. (2021). *The impact of introducing new regulations on the quality of CSR reporting: Evidence from the UK*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 46(1), 100444.

Surya, D., Pratiwi, E., Wijaya, G., Permadi, H., & Suryani, I. (2020). *Audit Quality and its influence on Stakeholder Trust: A Qualitative analysis*. Golden Ratio of Auditing Research, 1(1), 34–44.

Sustainx ApS (2023, 12. juni). *CSRD er ikke helt så skræmmende - væsentlighedsprincippet letter byrden*

<https://www.csr.dk/csr-d-er-ikke-helt-s%C3%A5-skr%C3%A6mmende-v%C3%A6sentlighedsprincippet-letter-byrden>

Van Niekerk, A. J. (2020). *Inclusive Economic Sustainability: SDGs and Global Inequality*. Sustainability, 12, Article No. 5427.

Von der Leyen, U. (2019, 16. juli). *En mere ambitiøs Union, Min dagsorden for Europa*

https://commission.europa.eu/document/download/063d44e9-04ed-4033-acf9-639ecb187e87_da?filename=political-guidelines-next-commission_da.pdf

Winther, M., Clifford, T., Patel, S. & Hedeboe, E. (2024, November). *Now Decides Next: Moving from potential to performance in the Nordics*, Deloitte's State of Generative AI in the Enterprise Quarter three report, Deloitte AI Institute

Wittorff, J., (2023). *Prominente folk står bag den revolutionerende AI-løsning ChatGPT: OpenAI er i gang med at ændre verden*. ComputerWorld

<https://www.computerworld.dk/art/281108/prominente-folk-staar-bag-den-revolutionerende-ai-loesning-chatgpt-openai-er-i-gang-med-at-aendre-verden>

Zhang, P. (2007). *The impact of the public's expectations of auditors on audit quality and auditing standards compliance**. Contemporary Accounting Research, 24(2), 631–654.

Bilag 1 - Interviewguide

Forud for interviewet, er der delt følgende spørgsmål og baggrund, hvor der er risiko for, at vi har påvirket respondenterne:

"Vi i gang med at undersøge hvordan revisorerne, primært med fokus på Big4, forholder sig til AI-værktøjer som virksomhederne implementerer eller forventes at implementere, når de skal klargøre og aflægge CSRD rapporteringen gående fremad. For at være konkret har vores problemformuleringen den nuværende arbejdstitel:

" Hvordan påvirker implementeringen af AI-værktøjer i virksomheders CSRD-rapportering revisorens rolle og ansvar i forhold til at sikre egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis på rapportering, og hvilke konsekvenser har dette for forventningskløften mellem revisor og interessenterne i samfundet?"

- 1. Hvilke AI værktøjer har du set implementeret hos virksomhederne i forbindelse med CSRD?*
- 2. Hvordan ser du mulighederne og udfordringerne ved værktøjerne?*
- 3. Fra praksis, hvordan påvirker AI din indhentning af revisionsbevis?*
- 4. Hvordan oplever du, at AI påvirker forventningerne fra samfundet til revisors erklæringsarbejde på CSRD?*
- 5. Kan AI løse alle udfordringerne ved revision?*

Vi er generelt interesseret i, at høre dine erfaringer, tanker og observationer, så hvis spørgsmålene 1-1 ikke 'passer ind' i din kontekst, er vi stadig interesseret i dine tanker mv. med dit perspektiv på tingene."

Bilag 2 – Interview Per Leslie Jensen

0:0:0.0 --> 0:0:2.720

Anne Nygaard Hansen

Tak fordi du havde tid.

0:0:4.620 --> 0:0:5.900

Per Leslie Jensen (DK)

Altid tid studerende

0:0:6.550 --> 0:0:9.790

Anne Nygaard Hansen

Det er dejligt, det gør det lettere for os at skrive relevante projekter.

0:0:14.860 --> 0:0:23.740

Anne Nygaard Hansen

Til at starte med vil jeg gerne høre omkring din baggrund, og omkring din erfaring med CSRD og med AI, og hele grundlaget for hvorfor det giver mening at snakke med dig.

0:0:30.580 --> 0:0:44.300

Per Leslie Jensen (DK)

Ja ja. Jamen jeg hedder som sagt Per, jeg er partner her i PWC. Jeg sidder i den afdeling der hedder Risk Assurance, hvor vi laver dataanalyse til brug for revisionen, hvor vi laver IT revision og vi laver alt muligt andet kontrol relateret arbejde.

I det samme område, som jeg sidder i, der sidder Vores stability team også og af dem der ligesom er SME'er på på hele så stability området.

Jeg er datalog af baggrund og har de sidste bliver det vel snart 18 år arbejdet sammen med revisorer og jeg har ansvaret for AI i vores revisionsforretning, så det gælder både udrulning og brug og udvikling af det. Og Jeg tror, det var derfor, at jeg primært den blev skudt over til mig fra Brian som så. Så Jeg vil sige Jeg er ikke en ekspert i CSRD. Jeg ved udmærket godt hvad det går ud på og jeg hjælper os i afdelingen med at teste nogle forskellige løsninger af og alt muligt andet, men AI det ved jeg i hvert fald noget om.

0:1:48.835 --> 0:2:4.595

Anne Nygaard Hansen

Okay i forhold til AI værktøjer er det både at i selvfølgelig anvender AI værktøjer internt i jeres revision, men også den anden vinkel på, når virksomhederne bruger AI og hvordan

0:2:7.405 --> 0:2:21.245

Per Leslie Jensen (DK)

Ja altså man kan sige Der er netop de de 2 vinkler man kan sige Vi har en en udadgående ting, hvor vi selvfølgelig hjælper Vores kunder med både at implementere i forsvarligt og og bruge det forsvarligt.

0:2:21.605 --> 0:2:21.995

Anne Nygaard Hansen

Ja.

0:2:21.855 --> 0:2:38.65

Per Leslie Jensen (DK)

42 Og så har vi også den interne side der hedder. Hvordan bruger vi det selv? Og vi betragter jo
43 også selv som som det vi kalder clairo at at vi jo selv kan man sige er i gang med at udrulle og
44 træne Vores folk og gøre alt muligt andet. Og Det er så den samme erfaring vi bruger udadtil.

45 0:2:26.55 --> 0:2:26.555
46 Anne Nygaard Hansen
47 Ja.

48 0:2:38.355 --> 0:2:38.715
49 Anne Nygaard Hansen
50 Ja.

51 0:2:39.395 --> 0:2:52.105
52 Per Leslie Jensen (DK)
53 PWC er lige nu den største kunde i verden på Microsoft CoPilot med over 2.500 licenser, så så vi
54 gør hvad vi kan for at få få det i brug.

55 0:2:54.825 --> 0:3:1.635
56 Anne Nygaard Hansen
57 Det var godt fordi det er nemlig perspektivet i forhold til, når virksomheder bruger AI og hvordan
58 viser forholde os til det som revisorer som er fokus for os i hvert fald.

59 0:3:6.185 --> 0:3:6.515
60 Per Leslie Jensen (DK)
61 Ja.

62 0:3:10.45 --> 0:3:18.335
63 Anne Nygaard Hansen
64 Helt lavpraktisk har i set nogle af AI værktøjer udrullet til virksomheder endnu, eller er det
65 stadigvæk så meget i implementeringsdelen af det?

66 0:3:19.405 --> 0:3:20.955
67 Per Leslie Jensen (DK)
68 På sustainability område.

69 0:3:21.85 --> 0:3:21.635
70 Anne Nygaard Hansen
71 Ja.

72 0:3:22.185 --> 0:3:28.865
73 Per Leslie Jensen (DK)
74 Vi har set de første, man kan sige forsøg eller de første i hvert fald løsninger som har et eller
75 andet element af AI i sig. Og der er jo selvfølgelig nogle der sigter hen imod at sige; kan vi tage
76 alle mulige forskellige former for datakilder og så få udtrukket de her informationer vi har brug
77 for. Så det kan jo være alt fra det klassiske ting med transport faktura og transport billetter og alt
78 muligt andet information fra virksomheden, der bare på en eller anden måde kan hjælpe med at
79 sige; her er et eller andet energi aftryk, her er et eller andet ved human rights, her er et eller
80 andet med det og så egentlig få det samlet sammen på en anden måde. Så det er primært det
81 her kan man kalde data lakes.

82 0:4:8.275 --> 0:4:8.685

83 Anne Nygaard Hansen

84 Okay.

85 0:4:9.685 --> 0:4:10.495

86 Anne Nygaard Hansen

87 Og Hvordan skal revisor forholde sig til det? Fordi jeg tænker Det har primært før været store
88 excel ark, man har kastet data af data ind i, og så har man kunnet ud fra det reviderer.

89 0:4:19.655 --> 0:4:19.945

90 Per Leslie Jensen (DK)

91 Ja.

92 0:4:23.25 --> 0:4:53.515

93 Per Leslie Jensen (DK)

94 Ja og Det er det også stadigvæk i stor grad på det her tidspunkt. Der er det stadigvæk der hvor
95 virksomhederne er det. Det er klart de store virksomheder, som som tager det her, kan man sige
96 mere seriøst end end end lovgivningen måske tilsiger. De bliver nødt til. Jamen de vil selvfølgelig
97 også gerne være first movers på de her ting og har måske også en anden agenda, hvor de godt
98 vil bruge mest mulig teknologi, så så man kan sige Vi har ikke. Vi har ikke set noget der var
99 nødvendigt at revidere endnu på AI forhold til sustainability. Man kan sige, vi vil jo tilgå det på
100 samme måde, som vi gør med alle andre former for beregningsmodeller eller andet, hvor vi
101 bliver nødt til at se på om alt det kontrol og governance der er rundt om den her blok, det
102 fungerer. Er det ordentligt planlagt, og så kan det være jamen skal det testes i forhold til noget?
103 Det kan være meget svært i forhold til Generative AI, fordi den er jo typisk er lidt lidt forskellige
104 variationer. Forhåbentlig når vi taler tal og Sådan noget, så skal den helst ikke komme med et
105 nyt tal hver gang. Men men men der kan selvfølgelig være lidt forskelligheder I udtrykket men
106 men man kan sige Vores overordnet guide den den selvskriver jo at Vi skal jo tilgå det her som at
107 sige jamen, Har vi noget AI i processen op til at tallene rapporteres i regnskabet og og det vil
108 sige, Det er jo det samme for finansielle tal som Det er for for CSRD fordi virksomheder, der nu
109 skal rapportere på det, at der bliver de nødt til lige at stoppe op og sige okay, så skal vi lige
110 forstå, fordi her er noget der har en impact på regnskabet.

111 0:5:43.55 --> 0:5:43.515

112 Anne Nygaard Hansen

113 Ja.

114 0:5:58.95 --> 0:5:58.585

115 Anne Nygaard Hansen

116 Ja.

117 0:5:59.85 --> 0:6:3.525

118 Per Leslie Jensen (DK)

119 Og det skal vi selvfølgelig have en eller anden sikkerhed for at Det er den output der.
120 Er godt nok til at vi kan skrive under på at Vi har tjekket det så godt vi kunne.

121 0:6:9.15 --> 0:6:13.175

122 Anne Nygaard Hansen

123 Okay, men Det er for nuværende ikke et et problem.

124 0:6:9.835 --> 0:6:10.235
125 Per Leslie Jensen (DK)
126 Jeg vil For nuværende er det ikke noget problem. Jeg tror allerede næste år kommer vi til at se
127 nok flere systemer i brug på det her område, og der der bliver det en udfordring, som vi på en
128 eller anden måde skal tage os af.

129 0:6:34.505 --> 0:7:1.895
130 Per Leslie Jensen (DK)
131 Det er jo nærmest ikke muligt at lave en re- performance af de modeller de har. Altså så på en
132 eller anden måde vil det selvfølgelig blive meget kontrol baseret på alt det der er udenom. Der
133 vil måske også være noget krav til en eller anden form for tredjeparts sikkerhed for de her ting.
134 Altså vil vi forvente hvis de har købt et system fra en anden systemoperatør eller får hostet eller
135 andet system. Jamen vil vi så gerne se en erklæring på at det opfylder de og de krav, så vi i hvert
136 fald kan sige okay det virker efter hensigten er det rigtige data der kommer ind.

137 0:6:38.695 --> 0:6:39.135
138 Anne Nygaard Hansen
139 Ja.

140 0:6:53.715 --> 0:6:54.255
141 Anne Nygaard Hansen
142 Ja.

143 0:7:3.85 --> 0:7:23.985
144 Per Leslie Jensen (DK)
145 Så kan det være fuldstændig umuligt eller Det er fuldstændig umuligt at sige, hvad er det der
146 sker inde i maven, fordi det Det er de trods alt for komplekse til, og det giver simpelthen ingen
147 mening, så det bliver nok mere et fokus på at sige, hvad er det for noget data der kommer ind?
148 Hvad er kvaliteten af det? Hvordan er vi sikre på, der ikke kommer noget forkert data ind og og
149 så er det så det vil være at være man kan sige rundt om selve motoren.

150 0:7:12.215 --> 0:7:12.545
151 Anne Nygaard Hansen
152 Nej.

153 0:7:24.575 --> 0:7:29.955
154 Anne Nygaard Hansen
155 Okay, så det bliver meget mere governance fokuseret i end Det er på nuværende.

156 0:7:28.185 --> 0:7:28.505
157 Per Leslie Jensen (DK)
158 Ja.

159 0:7:31.615 --> 0:7:32.235
160 Per Leslie Jensen (DK)
161 Præcis.

162 0:7:33.865 --> 0:7:35.585
163 Anne Nygaard Hansen
164 Okay ja.

165 0:7:35.655 --> 0:7:47.295

166 Anne Nygaard Hansen

167 Jeg tror også det taler en lille smule længere ind i det næste spørgsmål i muligheder og
168 udfordringer og værktøjet, fordi hvis Der er forventningen er, at der vil være stigende brug af
169 og også Til at ”maven” er det, hvis de mere komplekse ting end måske bare de data lakes eller
170 videre hvordan man så at altså om de forøger risikobilledet for revisionen simpelthen, selvom
171 det effektiviserer ude i virksomhederne.

172 0:8:2.545 --> 0:8:15.815

173 Per Leslie Jensen (DK)

174 Jamen altså igen er der jo 2 vinkler. Der er jo det der foregår på på på Vores side af døren, og Der
175 er det der foregår udenfor hos hos Vores kunder, og man kan sige hvis vi tager kundesiden først,
176 jamen så er det jo ikke meget anderledes end Hvis du kommer ud til et forsikringsselskab, og de
177 kommer og siger prøv og hør. Vi har hensat så mange penge her til til at udbetale præmier til
178 næste år i forhold til de kunder Vi har et eller andet.

179 0:8:29.915 --> 0:9:2.955

180 Per Leslie Jensen (DK)

181 Så kan man sige der ligger en relativ kompleks beregning bag det, hvor Der er nogle eksperter
182 der må sætte sig ned og ligesom vurderes i okay regner den her rigtige. Den har dog den fordel af
183 at den er knap så blackbox agtig at der kan man trods alt få den til at performe på det samme
184 input. Så igen handler det om okay, for vi fodrer dem med det rigtige når vi nu siger Der er 50.000
185 aktive kunder, er der så 50.000 aktive kunder? Det vil sige igen meget kontrol med det der
186 kommer ind og så selvfølgelig mulighed for også at kigge model lidt efter og sige okay jamen.

187 0:8:38.845 --> 0:8:39.445

188 Anne Nygaard Hansen

189 Ja.

190 0:8:57.155 --> 0:8:57.545

191 Anne Nygaard Hansen

192 Ja.

193 0:9:3.275 --> 0:9:7.35

194 Per Leslie Jensen (DK)

195 Ser det ud til at opfylde de her ting, så sætter du eksperter til at kigge på det og så videre og så
196 videre.

197 0:9:8.145 --> 0:9:38.735

198 Per Leslie Jensen (DK)

199 På AI vil du gøre lidt det samme, Du har bare svært ved at komme kan man sige vi kan ikke
200 komme ned i modellerne. Det er fuldstændig udelukket fordi det den lever sit eget liv, når
201 først den er kommet dertil, så i bund og grund handler det om hvad fodrer vi dem med. Hvis hvis
202 Vi har tilpasset den. Altså hvis firmaet har gjort noget for at tilpasse den, træne den op selv gør
203 et eller andet. Jamen så kig på den proces omkring det. Der er jo også en masse parametre og
204 og nu ved jeg ikke hvor godt du er inde i, men man kan sige Der er jo trods alt nogle parametre i
205 forhold til hvad du kan skrue på.

206 0:9:39.195 --> 0:9:51.205

207 Per Leslie Jensen (DK)

208 Både med kreativitet med tone med alt muligt andet. Der vil man også kigge lidt på det og sige

209 okay, men har vi prøvet at snøre den ind Sådan så det spillerum den har. Det er ikke Sådan 4 m
210 bredt, men Det er måske 20 cm bredt.

211 0:9:39.265 --> 0:9:39.675
212 Anne Nygaard Hansen
213 Ja.

214 0:9:51.525 --> 0:9:51.915
215 Anne Nygaard Hansen
216 Ja.

217 0:9:52.635 --> 0:10:22.475
218 Per Leslie Jensen (DK)
219 Så igen kan man sige helt governance omkring hele opsætning og især data input, fordi det den
220 risiko Der er ved ved ved Sådan noget som som AI Det er fordi den er så god til at håndtere hvad
221 som helst er data, så vil der også være en tendens til at folk bare vil sige du får det hele, og så
222 må du selv finde ud af hvad der giver mening, og der kan man sige alt det data gør jo også at den
223 kan risikere at komme med noget forkert eller blande tingene sammen eller gøre noget andet,
224 så så vi vil altid sige de skal sgu ikke lade maskinen vælge hvad for noget data den skal have?

225 0:10:8.445 --> 0:10:8.945
226 Anne Nygaard Hansen
227 Ja.

228 0:10:23.235 --> 0:10:46.885
229 Per Leslie Jensen (DK)
230 Vi bliver nødt til som udgangspunkt at give den hvert fald den kasse, hvor det data ligger
231 indenfor, og så kan det godt være du kan sortere det, men i kan ikke bare tage hele
232 virksomhedsdata og sige jamen kan i ikke lige fortælle os Vores carbon footprint i har adgang til
233 til Vores one drive ikke så, så Det er klart det vil være de ting man vil. Man vil kigge på rundt om
234 og Det er jo ikke anderledes for sustainability del af rapporteringen som Det er på den
235 finansielle del af rapporteringen.

236 0:10:34.625 --> 0:10:35.65
237 Anne Nygaard Hansen
238 Ja.

239 0:10:37.125 --> 0:10:37.535
240 Anne Nygaard Hansen
241 Ja.

242 0:10:47.275 --> 0:10:47.565
243 Anne Nygaard Hansen
244 Nej.

245 0:10:47.935 --> 0:10:58.445
246 Per Leslie Jensen (DK)
247 Der kommer bare til at gå lidt tid, tror jeg, før vi rammer den finansielle del af rapporteringen på
248 i, fordi Det er ikke der der lige er nogle nogle Quick wins eller noget, hvor det giver mening i
249 forhold til rapportering i hvert fald.

250 0:10:56.655 --> 0:10:56.985

251 Anne Nygaard Hansen

252 Nej.

253 0:10:59.885 --> 0:11:10.265

254 Anne Nygaard Hansen

255 Og ville det være specialister, for eksempel inde hos jer i PWC. Ville det være jeres afdelingen,
256 der sidder og skulle håndtere de her og ikke selve revisoren på gulvet?

257 0:11:10.715 --> 0:11:43.225

258 Per Leslie Jensen (DK)

259 Ja altså man kan sige det vil være lidt det samme som at du har nogle IT revisorer der tager sig af
260 de generelle it kontroller og systemintegration og alt det her, så vil det være alle sammen med
261 nogle specialister der sidder med de her modeller og sætte op og stiller de rigtige spørgsmål for
262 at vi får en eller anden sikkerhed for at okay Det er vi mener Det er forsvarligt sat op og Det er
263 forsvarlige data der kommer ind og så kan man selvfølgelig altid prøve at teste undervejs, men
264 Det er bare meget svært at gøre det, fordi netop resultaterne er forskellige.

265 0:11:21.265 --> 0:11:21.775

266 Anne Nygaard Hansen

267 Ja.

268 0:11:28.195 --> 0:11:28.605

269 Anne Nygaard Hansen

270 Okay.

271 0:11:43.475 --> 0:11:43.995

272 Anne Nygaard Hansen

273 Ja.

274 0:11:45.615 --> 0:11:46.55

275 Anne Nygaard Hansen

276 Okay.

277 0:11:49.865 --> 0:11:57.535

278 Anne Nygaard Hansen

279 Så det tror jeg også svarede en smule på spørgsmålet om, hvordan det påvirker indhentningen
280 af revisionsbevis, fordi det vil jo så i højere grad være specialist i stedet for.

281 0:12:0.575 --> 0:12:1.405

282 Anne Nygaard Hansen

283 Men.

284 0:12:0.665 --> 0:12:31.465

285 Per Leslie Jensen (DK)

286 Ja altså hvert fald på den del. Altså man kan sige, hvis hvis vi kigger på den måde vi arbejder
287 med det inde i huset, så så har vi for eksempel Vi har. Vi har en række krav. Hvis du gerne vil
288 bruge tid på på en revision, så har vi en række krav, du skal opfylde for at at bruge det. Én af
289 kravene er for eksempel hvis du kan gøre arbejdet med et andet værktøj, så skal du bruge det
290 andet værktøj. Det det vil sige. Lad være med at sidde i excel og få kopieret til at lave en
291 pivottabel.

292 0:12:26.565 --> 0:12:27.75
293 Anne Nygaard Hansen
294 Okay.

295 0:12:31.965 --> 0:12:40.125
296 Per Leslie Jensen (DK)
297 Lav en pivottabel altså det. Det er bare for at give et eksempel på det. Det er det vi mangler, så
298 Det er den ene del den anden del er.

299 0:12:35.395 --> 0:12:35.795
300 Anne Nygaard Hansen
301 Ja.

302 0:12:36.595 --> 0:12:37.75
303 Anne Nygaard Hansen
304 Ja.

305 0:12:41.65 --> 0:13:6.475
306 Per Leslie Jensen (DK)
307 Når du så bruger de en AI til at lave et eller andet i forbindelse med revisionen, så skal du
308 efterfølgende lave et andet assistent self-review. Det vil sige du skal bagefter lave et review af
309 outcome og vurdere at Det er rigtigt før du giver det videre til den næste der skal reviewe det vil
310 sige så den der bruger AI skal lige kan man sige kvalitetssikre det eller review det der kommer ud
311 giver mening for jeg sender det videre.

312 0:13:7.905 --> 0:13:13.335
313 Anne Nygaard Hansen
314 Bær det taler vel også ind i det som I foreslår kunderne at gøre, eller rådgiver kunderne til at
315 gøre?

316 0:13:13.485 --> 0:13:35.145
317 Per Leslie Jensen (DK)
318 Ja ja præcis lidt det samme, og så kan man sige den den den sidste ting eller ikke den sidste Der
319 er mange andre ting men men en anden ting Der er vigtigt Det er når man giver det videre og det
320 her ligger også lidt op af hvad hvad Der er i af alt muligt andet at du bliver nødt til når du giver det
321 videre og sige Jeg har brugt AI til at hjælpe med at lave det her arbejde.

322 0:13:35.435 --> 0:13:35.855
323 Anne Nygaard Hansen
324 Ja.

325 0:13:36.15 --> 0:13:37.155
326 Per Leslie Jensen (DK)
327 Fordi det der sker.

328 0:13:37.985 --> 0:13:43.955
329 Per Leslie Jensen (DK)
330 Det er når der sidder en en mere rutineret revisor og skal skal måske være den sidste mand der
331 ved viewer.

332 0:13:44.585 --> 0:14:14.505
333 Per Leslie Jensen (DK)

334 Hvis han får noget Der er genereret fra fra fra et eller andet AI værktøj, så er sproget kan man
335 sige så godt at du misser ret hurtigt de kritiske briller, fordi du ved, hvis hvis du selv har siddet og
336 rodet med AI, så vil det hele lyder sgu rigtigt, lige meget hvor forkert Det er så lyder det rigtigt og
337 og det vil være det samme her der der vil revisoren få noget hvor han tænker Det er en erfaren
338 rutineret revisor der har lavet det her, fordi Det er supergodt, velformuleret og så videre og så
339 videre og så videre.

340 0:14:0.255 --> 0:14:0.755

341 Anne Nygaard Hansen

342 Ja ja.

343 0:14:2.995 --> 0:14:3.435

344 Anne Nygaard Hansen

345 Ja.

346 0:14:14.615 --> 0:14:35.165

347 Per Leslie Jensen (DK)

348 Og så er der knap så kritiske briller på, og Det er derfor vi siger jamen du er nødt til lige at sige
349 når du nu serverer det her, så sig Jeg har brugt AI til at lave det her, fordi så håber vi revisorens
350 har de samme kritiske briller på som han vil gøre overfor en junior medarbejder og sige Vi skal
351 lige være sikre på at vi ikke bruger nogle farlige ord og Vi skal lige sikre os at de referencer Vi har
352 rigtige og så videre og så videre ikke?

353 0:14:34.75 --> 0:14:34.515

354 Anne Nygaard Hansen

355 Ja.

356 0:14:35.715 --> 0:14:36.215

357 Anne Nygaard Hansen

358 Ja.

359 0:14:37.315 --> 0:14:41.735

360 Anne Nygaard Hansen

361 Ja og det og igen det. Det taler fuldstændig ind i det lyder det til hvad i hvad i vil rådgive kunden
362 til at gøre, altså sætte sig ned med kritiske briller, og fordi Det er trods alt stadigvæk personer
363 i afdelingerne, der har ansvaret.

364 0:14:44.515 --> 0:14:45.35

365 Per Leslie Jensen (DK)

366 Præcis.

367 0:14:51.35 --> 0:15:1.545

368 Per Leslie Jensen (DK)

369 Ja altså Der er jo en grund til at at vi alle sammen kan man sige taler om Det er human centered
370 AI, og Det er jo fordi at vi synes mennesker er stadig i fokus og i uden mennesket giver nul
371 mening overhovedet.

372 0:15:3.745 --> 0:15:4.55

373 Anne Nygaard Hansen

374 Ja.

375 0:15:7.895 --> 0:15:24.525
376 Anne Nygaard Hansen
377 Vi har også fældet over en del artikler, som har påpeget det med, at når AI bliver brugt i
378 bæredygtighedsrapportering, så vil forventningen også, at rapporteringerne til en vis grad bliver
379 mere korrekte, fordi Der er bedre strømlining af data. Sempelthen.

380 0:15:26.405 --> 0:15:37.845
381 Anne Nygaard Hansen
382 Er det noget i ser eller noget I kan se, hvor revisors arbejde, for eksempel hvor der skulle en
383 forventning til at revisorer skulle lave bedre revisionsarbejde, fordi Der er brugt AI.

384 0:15:40.735 --> 0:15:48.25
385 Per Leslie Jensen (DK)
386 Man kan sige generelt set har i hvert fald nogle af os. Lad os sige der er 2 lejre i det her men,
387 nogle af os har i hvert fald en forventning om at vi kan få en kvalitetsforbedring ved at bruge i den
388 kan trods alt håndtere større mængder. Den kan være bedre til at se nogle sammenhænge der,
389 der er noget du kan få noget værdi af. Du kan få den til at have hele CSRD sådan frisk i sinde, når
390 den læser noget. Det kan være meget svært for en person, selvom du kun sidder og arbejder
391 med sustainability, så tror jeg den er svær lige at holde frisk i hovedet hele tiden, så der er
392 selvfølgelig en klar forventning om, at der er noget kvalitet der.

393 0:15:58.455 --> 0:15:58.925
394 Anne Nygaard Hansen
395 Ja.

396 0:16:20.645 --> 0:16:50.415
397 Per Leslie Jensen (DK)
398 Men fordi man kan sige rapporteringskravene i forbindelse med siger, at Det er så omfangsrige
399 som de er, så er der også meget stor sandsynlighed for at Der er nogle ting der ligesom kan
400 slippe igennem, fordi at Der er så meget og igen det hele vil lyde fornuftigt altså. Jeg tror sagtens
401 hvis du beder jeg om at lave en fornuftig rapportering ud for nogle fiktive tal, så lyder det hele
402 bare spot on så så Der er også en risiko Der er for at og Det er derfor vi hele tiden siger at der
403 skal være noget review.

404 0:16:42.465 --> 0:16:42.925
405 Anne Nygaard Hansen
406 Ja.

407 0:16:51.645 --> 0:17:1.775
408 Per Leslie Jensen (DK)
409 Men, men ligesom man tænker på det. Der er jo forskel på at du starter med et hvidt stykke
410 papir og går i gang med at lave den rapportering i forhold til du starter med et rigtig, rigtig godt
411 udkast.

412 0:16:52.15 --> 0:16:52.475
413 Anne Nygaard Hansen
414 Ja.

415 0:17:2.455 --> 0:17:4.395
416 Per Leslie Jensen (DK)
417 Og arbejder videre med på den rapportering, ikke?

418 0:17:4.785 --> 0:17:6.385

419 Anne Nygaard Hansen

420 Ja så.

421 0:17:5.825 --> 0:17:26.825

422 Per Leslie Jensen (DK)

423 Men Det er klart også såvel som som som Vores konkurrenter eller kollegaer, eller hvad man nu
424 skal kalde dem rundt omkring vi. Vi arbejder jo alle sammen på nogle værktøjer til at håndtere
425 de her ting, til dels både kan man sige og gøre tjeklister igennem, men egentlig også på at
426 generere rapporteringen og sige jamen, hvis Vi har lad os sige, at vi laver et questionnaire til
427 nogen vi samler hvad ved jeg og 50-100 spørgsmål ind.

428 0:17:30.645 --> 0:17:39.975

429 Per Leslie Jensen (DK)

430 Vi får nogle nogle nogle bestemte tal eller underliggende data, og så forestiller vi os en
431 rapporteringen kan spytted ud og være Sådan 90% spot on.

432 0:17:41.115 --> 0:17:45.135

433 Per Leslie Jensen (DK)

434 Det er en forventning. Vi er der ikke endnu, men men, men Det er i hvert fald, hvor vi går hen
435 imod.

436 0:17:45.575 --> 0:17:46.65

437 Anne Nygaard Hansen

438 Ja.

439 0:17:46.915 --> 0:17:57.315

440 Anne Nygaard Hansen

441 Men det øger vel også risikoen for, at der bliver en eller anden form for bias i den rapport der
442 bliver der spytted ud. Altså fordi jeg tænker det kender man dem fra sig selv, hvis man læser en
443 rapport for at det der står rigtig godt og så konkluderer den på noget. Men man kan måske få
444 svært ved at kigge ud over hvad der allerede er spyttet ud, kan man sige.

445 0:18:10.355 --> 0:18:40.95

446 Per Leslie Jensen (DK)

447 Enig og Det er den der altså relativt store review risiko Der er fordi du du får lad os sige du får 10
448 linjers tekst. Det er bedre end du måske selv ville have skrevet det og du er dermed som du siger
449 siger sig lidt blind på at den der sætning kunne måske godt have været lidt skarpere. Eller man
450 skulle måske også lige have taget det her med, og Det er jo også derfor der kommer til at være
451 en proces hvor det her er. Men Jeg tror da helt klart vi kommer til at se en masse rapporteringer
452 som ser virkelig virkelig gode ud.

453 0:18:14.705 --> 0:18:15.245

454 Anne Nygaard Hansen

455 Ja.

456 0:18:30.485 --> 0:18:31.15

457 Anne Nygaard Hansen

458 Ja.

459 0:18:40.465 --> 0:18:45.655

460 Per Leslie Jensen (DK)

461 Men som faktisk ikke er så gode som de ser ud, men Der er ikke nogen, der vil lægge mærke
462 til.

463 0:18:46.145 --> 0:18:46.795
464 Anne Nygaard Hansen
465 Nej okay.

466 0:18:51.325 --> 0:18:51.885
467 Anne Nygaard Hansen
468 Super.

469 0:18:52.765 --> 0:18:55.185
470 Anne Nygaard Hansen
471 Jeg tror det dækket Sådan Udgangspunktet ved vores spørgsmål. Jeg ved ikke, om der ikke er
472 noget du tænker på. Det var relevant som vi mangler.

473 0:19:0.55 --> 0:19:0.385
474 Per Leslie Jensen (DK)
475 Ja.

476 0:19:5.935 --> 0:19:13.335
477 Per Leslie Jensen (DK)
478 Nej altså det Det er altså man kan sige uden lige at kende Sådan jeres dybere kan man sige
479 problembeskrivelse.

480 0:19:14.95 --> 0:19:26.755
481 Per Leslie Jensen (DK)
482 Så er der jo altså for mig er der Sådan en hvert fald, når vi taler sustainability, så er der Sådan en
483 lille side ting, som ikke nødvendigvis har så meget at gøre med. Så altså i rapporteringen, men
484 som har noget at gøre med. Man kan sige den energi der bruges af AI.

485 0:19:27.825 --> 0:19:28.435
486 Anne Nygaard Hansen
487 Ja.

488 0:19:29.305 --> 0:20:1.65
489 Per Leslie Jensen (DK)
490 Det Det er en Det er sjovt. Det er Sådan en ting man ikke rigtig nogen taler om det. Og mange
491 vælger ikke at tale om det, fordi Det er ligesom hvis hvis Jeg har nogle nogle medarbejdere på
492 kontoret som som gerne vil til Taylor Swift koncert og har fået billetter til til lissabon, så synes
493 de det giver super god mening at flyve derned og se en koncert og flyve hjem igen. Og så kan vi
494 bekymre os om miljøet på mandag og det og Det er lidt det samme med med i. Det er så godt et
495 værktøj, Det er super fint, Vi skal alle sammen bruge det.

496 0:19:54.555 --> 0:19:55.45
497 Anne Nygaard Hansen
498 Ja.

499 0:20:1.335 --> 0:20:5.445
500 Per Leslie Jensen (DK)
501 Og så tænker vi ikke på at der står altså en en maskinpark af enorme størrelser og bare tæsker
502 løs på strøm ikke?

503 0:20:9.685 --> 0:20:16.355
504 Anne Nygaard Hansen
505 Ja altså det bliver næsten du bruger AI til at løse udfordringer, men det er en del af problemet
506 selv.

507 0:20:16.795 --> 0:20:33.505
508 Per Leslie Jensen (DK)
509 Ja og der kan man sige. Det er jo også en af de ting, som Der er rigtig mange firmaer der arbejder
510 på. Jeg havde i går talte jeg med. Vi havde en konference her i huset, og der talte jeg med med
511 Microsoft ceo som som var og tale om, hvad de også gør på det her område og en af de ting
512 hun sagde. Det var også at.

513 0:20:31.5 --> 0:20:31.415
514 Anne Nygaard Hansen
515 Ja.

516 0:20:34.285 --> 0:20:41.455
517 Per Leslie Jensen (DK)
518 De går stadigvæk mod 1 1 1 zero footprint på alt deres, så man kan sige de kæmper rigtig meget
519 med.

520 0:21:9.85 --> 0:21:10.85
521 Anne Nygaard Hansen
522 For at neutralisere.

523 0:21:10.445 --> 0:21:24.485
524 Per Leslie Jensen (DK)
525 Ja fordi det bliver jo også en konkurrenceparameter engang om om nogle år, når der måske er 1
526 2 3 4 konkurrenter på det her område. Jamen så er det klart dem der kan sige jamen det her. Det
527 spolerer ikke hele verden. Det er måske også det der står forrest i køen, ikke?

528 0:21:10.695 --> 0:21:11.225
529 Anne Nygaard Hansen
530 Ja.

531 0:21:15.305 --> 0:21:15.815
532 Anne Nygaard Hansen
533 Ja.

534 0:21:24.675 --> 0:21:25.145
535 Anne Nygaard Hansen
536 Ja.

537 0:21:25.695 --> 0:21:53.695
538 Per Leslie Jensen (DK)
539 Men lige nu er det bare et issue også fordi Det er lige nu hvor alle mennesker prøver. Altså Det er
540 nu hvor hvor hvor din mormor hun sidder derhjemme og siger øh jeg skal bruge en opskrift på
541 æblekage ikke og så tænker man bare Det er smart den kommer med noget og Det er ikke helt
542 rigtigt. Jeg ved sgu godt jeg skal justere lidt, men bare den der prompte alene og det svar har
543 allerede brændt noget energi af som egentlig var ligegyldigt fordi hun har måske en kagebog
544 stående på øen eller Google søgning som er endnu mere energieffektiv.

545 0:21:31.625 --> 0:21:32.15
546 Anne Nygaard Hansen
547 Ja.

548 0:21:50.715 --> 0:21:51.435
549 Anne Nygaard Hansen
550 Ja eller hvad man bruger det i stedet for en Google søgning her.

551 0:21:56.935 --> 0:22:12.365
552 Per Leslie Jensen (DK)
553 Ja så så Det er bare 1 1 1 meget sjov lille side vinkel og Det er i hvert fald et problem lige nu som
554 man ikke prøver at tale om alle de store firmaer ved det godt og arbejder også på at løse det,
555 men men lige nu har man accepteret at okay vi bruger noget energi på det her fordi det hjælper
556 os alle sammen på et tidspunkt.

557 0:22:10.795 --> 0:22:11.175
558 Anne Nygaard Hansen
559 Ja.

560 0:22:14.685 --> 0:22:18.845
561 Anne Nygaard Hansen
562 Ja, Det er sjovt perspektiv. Det bliver næsten lidt meta men ja.

563 0:22:16.225 --> 0:22:17.335
564 Per Leslie Jensen (DK)
565 Ja Det er lidt spøjst.

566 0:22:19.15 --> 0:22:20.205
567 Per Leslie Jensen (DK)
568 Ja præcis.

569 0:22:21.925 --> 0:22:22.655
570 Per Leslie Jensen (DK)
571 Præcis.

572 0:22:23.445 --> 0:22:28.155
573 Anne Nygaard Hansen
574 Super jamen det tror jeg var det Jeg har fundet på og spørger.

575 0:22:28.545 --> 0:22:35.685
576 Per Leslie Jensen (DK)
577 Ja, men Det er helt i orden altså jeg kommer hjem tanke om noget eller et eller andet som Jeg
578 har sagt eller et eller andet i spørge om så smid en mail, så finder vi ud af det.

579 0:22:29.265 --> 0:22:29.985
580 Anne Nygaard Hansen
581 Det her.

582 0:22:35.925 --> 0:22:41.715
583 Anne Nygaard Hansen
584 Ja jeg skal ikke afvise at de de 2 herrer kommer til spørgsmål til når de nu engang bliver på
585 toppen igen forhåbentlig.

586 0:22:41.655 --> 0:22:43.575
587 Per Leslie Jensen (DK)
588 Ja det skal de være velkomne.

589 0:22:43.105 --> 0:22:45.695
590 Anne Nygaard Hansen
591 Men 1000 tak for din tid i hvert fald.

592 0:22:46.75 --> 0:22:46.795
593 Per Leslie Jensen (DK)
594 Det var så lidt.

595 0:22:47.105 --> 0:22:47.815
596 Anne Nygaard Hansen
597 Kan en god dag.

598 0:22:48.255 --> 0:22:49.5
599 Per Leslie Jensen (DK)
600 Tak i lige måde

Bilag 3 – interview Aida Sasivarevic

0:00 -> 0:10

Casper

Tak fordi du har tid.

0:10 -> 0:12

Aida:

Selvfølgelig

0:12--> 0:20

Casper

Vil du ikke bare ligesom starte med lige at præsentere dig selv og hvorfor du er her i dag, laver baggrundsmæssigt ift., CSRD & AI, osv.

0:20--> 2:18

Aida

Jamen jeg er Director i Deloitte og har været i Deloitte 17 år. Jeg er finansiel revisor af baggrund og jeg er statsautoriseret revisor. I forhold til ESG og CSRD så har jeg nok arbejdet med det de sidste 3 år, sådan fuldtid. Så det vil sige, at jeg har faktisk ikke mere finansiel revision i min samling arbejdsopgaver længere.

Så det vil sige det jeg arbejder primært med det er at hjælpe kunderne på CSRD-rejsen, altså det er meget rådgivning relateret til det, men i særdeleshed i forhold til hvis de skal få en erklæring. Hvad vil det lige kræve og hvad skal de have dokumentation.

Så i princippet både oplæring af kunderne i CSRD-erklæringsarbejde, men også vores kære revisorer, der skal udføre det samme. Det er jo dem, der skal udføre arbejdet, så de skal jo vide, hvad de skal efterspørge.

Så man kan sige i det forgangene år, hvor vi for alvor er rullet ud med CSRD erklæringsarbejder. Der har jeg også arbejdet aktivt med 2 ting.

1. Det ene det er FSR bæredygtighed akademi, der har været med til at udvikle det og uddanne vores branche i kravene
2. Og i tilknytning til det har jeg så også, altså når man kigger internt Deloitte, der har jeg så også arbejdet rigtig meget med træning udvikling af Vores metode og prøver at få den lidt mere operationaliseret og give et mere hands on view på Hvordan skal de gribe det her an. Fordi Det er et ret stort monster at træde ind i

hvert fald i år et. Så og lige få tingene lidt langt på jorden. Så det er Sådan det.
Jeg har arbejdet med at arbejde og stadig med nu.

2:19--> 5:00

Aida

Nu spurgte du lidt i relation min rolle i relation til AI. Altså jeg er jo revisor, så jeg er jo, en der godt kan lide at tjekke compliance og så videre, så AI er ikke min styrke.

Men det jeg har erfaring med og har sat lidt initiativ op omkring, som faktisk tester lige nu i øjeblikket, det er at vi har en række kunder, som stadigvæk skal rapportere efter paragraf 99a kravene, før de for alvor kommer ind i CSRD området. Jamen, der har vi lavet et AI-tool, der kan hjælpe os med at læse hele deres rapport, altså deres ledelsesberetning eller deres særskilte CSRD-rapport, og så kommer AI med et udkast til, hvorvidt kunden har opfyldt de oplysningskrav, der er givet i årsregnskabsloven for eksempel.

Det er jeg er ret imponeret over. Det er egentlig ret præcis så vi har haft udviklet i et excel-ark, som er noget vi almindelige, Vores almindelige kollegaer, har skullet sidde og udfylde. Det tager enormt lang tid at gøre, fordi det er noget med både at finde ud af; hvad siger loven; kan jeg finde det her afsnit i rapporten hos kunden; og hvis jeg kan det, opfylder de så det fulde oplysningskrav; og hvis ikke jamen så skal, så skal vi så vurdere at de grønne gule eller røde.

Så det AI-toolet det hjælper med, det er at udfylde blandt andet hvor på siden i rapporten har vi læst omkring, lad os sige en forretningsmodel, og så kan dem så også komme med enten en grøn gul eller rød.

Så hvis den slet ikke kan finde det, så er der selvfølgelig ikke et sidetal. Så vil den skrive "Det kan jeg ikke finde" og hvis den kan finde og den er i tvivl om den egentlig opfylder de fulde, så markerede den med gul. Og så siger den "Jeg kan identificere det her, men jeg har måske svært ved at vurdere det sidste element af et oplysningskrav."

Jeg er faktisk meget imponeret over, at den kunne gøre det, fordi det sparer os for rigtig mange timer. Så i princippet har vi sparet første revieweren i sådan en proces, og nu har vi kun 2 revieweren, som så forholder sig kritisk til det output, der er kommet fra AI. Tanken er egentlig også lidt, at hvis vi kan få det til at fungere på paragraf 99 A, B og D krav, så kan vi altså også gøre det på det helt store monster der er CSDR oplysningskrav der er i ESRS'erne.

Så det er egentlig målet, og det skal rulles ud på det også fordi det er en ret omfattende proces og komme igennem manuelt.

Så Det er det jeg har erfaring med, men det er altså ikke mig der har lavet det. Det har vi altså dygtige folk til det vil jeg lige sige.

5:00--> 5:31

74 **Casper**

75 Perfekt, fordi sådan baggrunden for det her, hvis man kan sige det sådan, det er at høre
76 dine tanker, høre din erfaring både fra praksis, men også hvad der kommer til, og så skifte
77 lidt op, vi har lidt fra virksomhedernes perspektiv, så hvad anvender virksomhederne, hvad
78 har vi set de anvender, men ud fra det du fortæller nu her, så kunne det jo ligeså godt være
79 noget virksomhed havde lavet?

80

81 5:31--> 5:32

82 **Aida**

83 Ja

84

85 5:32--> 5:48

86 **Casper**

87 Så jeg tror Sådan set, at, det leder nok naturligt over i første spørgsmål. Det er, sådan lige
88 hvad ser du? Hvilke AI værktøjer ser du implementeret hos kunderne? Men også som du
89 siger her, hvilke AI værktøjer internt i Deloitte, hvad ser du udviklet og hvad du om på AI
90 rejsen?

91

92 5:49--> 7:35

93 **Aida**

94 Altså ude hos kunderne hører jeg faktisk ikke særlig meget om AI. Jeg tror det er helt klart
95 noget de tænker på, men det er ikke der deres første prioritet ligger. Det er det ikke, fordi de
96 i forvejen har ret mange komplekse situationer med deres it systemer, måden data kommer
97 ind på. Noget af det er bare en PDF. noget af det er et excel-ark, noget skal de klippe og
98 klistre fra nogle forskellige informationer og få det ned.

99

100 Så lige nu har kundernes fokus meget mere på it-systemer der kan understøtte altså fra
101 generel opsamling af data og rapportering af det. Men i forhold til udvikling af AI er det ikke
102 mig bekendt. Jeg har i hvert fald, og jeg sidder altså også både med de her store første
103 gang, CSRD afrapporteringer der bliver lavet de store børsnoteret, og jeg sidder også med
104 nogle af de C-store. Og har også set nogle af de helt små, men Det er ikke AI der fylder
105 meget hos den, og Det er simpelthen fordi deres største bekymring er hvad skal vi
106 rapportere, når jeg ikke har data fra min leverandør for eksempel? Så hvordan skal jeg
107 opgøre et eller andet emissionstal? Og det? Det er ikke sikkert, at AI kan hjælpe dem med
108 det, fordi i første omgang skal de selv have nogle ideer om, hvad hvis vi ikke har data sådan
109 her, hvordan, hvad skal jeg så? Hvor skal jeg så lede efter data og så må man så derefter
110 finde ud af den proces for at få den data eller de estimer. Eller de eksterne analyser man
111 bruger, kan man så prøve at finde ud af, kan vi, Kan vi gøre det smart?

112 Så Jeg tror, at AI er lidt mere ude i fremtiden, men ikke så langt ude, Som måske kan lyde
113 som om, at jeg siger, men det tror jeg ikke.

114

115 7:35--> 7:38

116 **Casper**

117 OK så Det er it systemer der ligesom afgrænser os.

118

119 7:38--> 7:39

120 **Aida**

121 Ja

122

123 7:40--> 7:45

124 **Casper**

125 Når det. På plads, så kommer det?

126

127 7:45--> 8:18

128 **Aida**

129 Ja Og så tror jeg også, at det der afgrænser for brug af AI tools. Det er egentlig hele
130 forståelsen af begrebsrammen vi skal operere i, altså hvad er det egentlig det betyder de her
131 oplysningskrav og altså behøver at have et AI-tool til at hjælpe mig med det? Eller er det
132 faktisk slet ikke så komplekst.

133 Så bare det at have den faglige tror jeg forståelse for Det er først krævet, før du kan
134 begynde at udvikle et AI tool, i Hvert fald set fra fra kundernes side af.

135

136 8:19--> 8:25

137 **Casper**

138 Og når du siger begrebsrammen, så mener du selvfølgelig CSRD?

139

140 8:26--> 8:34

141 **Aida.**

142 Det er alle de. Det er alle de oplysningskrav, der givet både direktivet, men også i selve i
143 selve standarden Der er udviklet. De 12 standarder er.

144

145 8:34--> 8:39

146 **Casper**

147 For lige og måske dvæle lidt ved, CSRD, hvad er det så et udtryk for hvad er det et udtryk
148 for? Altså det her med at at vi ikke har dem. Forståelsen af direktiv lige nu at du ved, hvad er
149 det et udtryk for, kan det altså.

150

151 8:39-->

152 **Aida**

153 Jamen altså. Det er et udtryk for, at direktivet er jo tilblevet ret hurtigt kan man sige eller de
154 direktivet i sig selv er jo ikke den komplekse del. Det er jo standarderne, Der er den
155 komplekse del, de udviklede ret hurtigt, og Det er de jo flere årsager, så hele fortolkningen,
156 så grundlaget og bidrage ind til. Den er mangelfuld på nuværende tidspunkt, så det vil sige
157 efter bølge et, som vi kommer igennem her på 24 og højst sandsynligt også i 25. Der
158 kommer vi til at se tilretninger til fortolkninger, så vi ser de her implementeringsguide,
159 Guidelines der bliver. At være udgivet af EFRAG, som er dem der ligesom prøver at hjælpe
160 virksomhederne. De er jo hellere altså. De er desværre stadig lidt ukonkrete på en række
161 emner og det vil sige når tingene er ukonkrete, så bliver virksomhederne selv nødt til at
162 fortolke efter bedste evne, og det vil sige jo flere der fortolker noget individuelt, jo større
163 differens bliver der på det her standardiserede billede, som vi egentlig gerne vil have ud af
164 direktivet. Det er jo, at vi alle sammen skal rapportere på en standard måde og Sådan, så vi
165 kan begynde at sammenligne på kryds og tværs af virksomheder og industrier. Så indtil den
166 bedst den her best practice bliver formet. Så går der altså noget tid før at man reelt ikke kan
167 begynde og ja arbejde med det standardiserede på tværs af,

168

169 10:26-->

170 **Casper**

171 så det lyder nok meget over det her med jamen hvad er mulighederne og udfordringer de
172 her værktøjer? Jeg tror du har været lidt inde på det nu her, men men måske lidt for konkret
173 selv sætte lidt temaer på.

174

175 10:40 -->

176 **Aida**

177 Kan i give et bud på hvad i gerne vil have jeg kommer ind indover?

178

179 10:44-->

180 **Casper**

181 Jeg synes du beskriver det meget godt med det her med at, når standarderne og der ikke er
182 nogen praksis på det, så er det også svært at lægge nogle værktøjer, nogle regler, noget
183 logik nogle ned over det, fordi vi ved vi ikke endnu. Det kunne jo være en udfordring at
184 begrebsrammen altså erklæringsfeltet, simpelthen ikke er defineret endnu.

185 Men er der andre udfordringer? Du nævner noget med it-systemer som du beskriver, så det
186 er i den retning, hvad er der af udfordringer med AI? Datakvalitet, eller?

187

188 11:27 -->

189 **Aida**

190 Jeg synes jo Der er mange udfordringer med det, og Vi har jo været omkring det, men Jeg
191 tror man skal i hvert fald lige prøve at skelne lidt mellem at ser vi AI-tools set fra erklærings
192 synspunktet eller ser vi det fra kundens synspunkt,

193 Fordi hvis Det er fra kundens synspunkt det der med, hvordan kan man optimere deres
194 CSRD-rapport? Og sikre at den er mere compliant, og fordi vi ved jo alle sammen hvad den
195 største udfordring Det er, at Det er mangel på ressourcer og det vil sige. Vi har ikke
196 uendelige ESG-eksperter hverken hos virksomhederne eller i revisionsfirmaerne. Så det der
197 med at finde de hænder der skal til, gør jo, at der netop er en god mulighed i at tænke AI
198 tools og udvikling, så vi fordi Det er jo Sådan, så vi bliver lige pludselig 1 mia. Flere
199 mennesker på grund af ESG er kommet på så Der er en rigtig god mulighed i at optimere og
200 så finde ud af hvad vi vil.

201 Egentlig har brug for mennesker til at være det et AI tool kan håndtere, så Det er Sådan set
202 fra fra fra virksomhedssiden af

203

204 Fra revisions siden af altså erklærings siden af. Det er lidt nogenlunde de samme kan du
205 sige udfordringer. Det er rigtig meget datakvalitet, det er it systemer. Det er fortolkningen af
206 begrebsrammen. Det er også generelt sådan kompetencer altså på nogle af de her især
207 miljøemner vil jeg sige altså hvad betyder det egentlig? Altså Det er jo du skal være ret
208 specialiseret for at kunne finde ud af hvad det egentlig betyder, så så der skal også noget
209 træning eller noget kompetenceudvikling til.

210 Og så set fra et erklærings synspunkt. Lige nu er det jo meget manuelt for alle, og Der er
211 rigtig meget compliance i det her. Og der ser jeg igen rigtig god mulighed for at AI tool nu
212 gav jer konkret eksempel på, hvordan vi kunne gøre det på på 3. Paragraffer i dag i
213 årsregnskabsloven. Jamen hvis man kan det der fordi man netop har stiftet bekendtskab til
214 loven man kender best practice, så kan det altså godt rulles ud på den brede portefølje af de
215 standarder. Og Det kan godt være man ikke kan starte med at gøre det over den brede kam
216 med det samme, men man kan i hvert fald starte med at udvælge Udvalgte paragraffer eller
217 udvalgte standarder og arbejde med at optimere den del.

218 For eksempel dobbelt væsentlighed. Det er et emne, som virksomhederne allerede har. I
219 hvert fald altså dem, der skal rapportere op før år et nu. De har allerede skrevet lidt om
220 deres dobbelt væsenets proces i de forgangne år, så Der er i hvert fald skabt eller anden
221 form for practice om Det er best practice. Det kan vi så diskutere, men Der er da i hvert fald
222 belæg for, at man kan arbejde og og udvikle et AI tool. Så se hvordan ser det ud hvornår?
223 Hvordan ser en god værdikædeanalyse ud og beskrivelse af det og hvornår er nok nok? Jeg
224 tror det Det er det Der er det svære. Hvornår er nok nok altså hvornår har man skrevet
225 tilstrækkeligt for at oplyse et oplysningskrav?

226

227 14:24-->

228 **Casper**

229 Det både fra virksomheden, men Det er også så bagefter erklæringssynspunktet.

230

231 14:30-->

232 **Aida**

233 Ja

234

235 14:34-->

236 **Casper**

237 Jeg synes det svarer meget godt på Vores næste spørgsmål, fordi Det var så lidt det her
238 med, hvordan det påvirker med at ilden revisionsbevis overbevise dem. Så det tænker jeg
239 Sådan set Vi har været omkring.

240

241 14:42--> 2:18

242 **Aida**

243 Ja altså altså lige nu er det jo. Det er en meget tung proces, fordi virksomhederne har jo ikke
244 nødvendigvis dokumentation på plads, så så de prøver jo så udvikle noget løbende, så
245 derfor er AI-toolet det det slet ikke i tankerne for nogen.

246 Men med det sagt altså. Man kan jo også se hvordan generelt revisions-forretningen har
247 udviklet sig. Der er vi også blevet meget bedre til at bruge nogle analytiske værktøjer.

248 Når du har data der er så så modent og du kan trække det fra nogle systemer. Jamen så
249 kan du få spillet en masse gode analyser ud, der viser hvor er det outliers er og så er det der
250 du så fokuserer din indsats. Det kan vi bare ikke på et så umodent et datagrundlag som der
251 er nu og et i øvrigt umodent begrebsramme med, og det er jo det standarderne, som der er
252 tilknyttet lige nu.

253 Altså hvis Jeg har hørt om en eller 2 god løsning, så ville jeg da være med gerne vide det
254 fordi at. Det er så jeres lille hemmelighed.

255

256 15:46-->

257 **Casper**

258 Det er sådan set vores hensigt, uden at påvirke dig, at høre dine tanker uden at påvirke dig
259 og bare høre hvad sker der og om Der er nogle fælles ting der går igen hos vores interviews,
260 forskningsartikler osv, så det er suverænt

261

262 16:05-->

263 **Aida**

264 Tilgængæld tror jeg altså hvis man tænker altså nu taler vi rigtig meget om rapportering, men
265 til gengæld tror jeg at mange virksomhederne og så selvfølgelig igen afhængig af industri og
266 så videre. Jeg tror jeg sendte jeg også en artikel på Hotel og restaurationsbranchen, altså
267 der ser de faktisk nogle ret gode muligheder for. Og hvis man tænker lidt ind i, Okay, hvis du
268 har en restaurant og de skal finde ud af når de, Laver en eller andet menu hvor mange
269 ressourcer har de brugt? Der er et eller andet eller hvor meget strøm har de brugt? Jamen
270 Der er der højst sandsynligt også noget AI man kan tænke ind for at optimere sig, så de får
271 mere live update på faktisk forbrug allerede på dagens omsætning Der har været mere end
272 Det er noget der først bliver trukket om 0,5 år, når alle de her opgørelser fra
273 forsyningsselskaber og så videre er gjort op, Og altså Sådan så så det det tror jeg sagtens
274 at man kan have en snabel nede i og så sige okay Vi har jo nogle målere der reelt set måler
275 det her. Hele tiden at de kan få noget mere live update, så der tror jeg at AI tool bestemt
276 også vil være en god mulighed at tænke.

277

278 17:16

279 CC

280 Jeg hopper lige kørt lidt til side, for hvad kan man sige Vores agenda? Fordi Vi har jo i
281 efterhånden en del år talt det her med at børsvirksomheder kunne give realtid live finansielle
282 data, og Det er jo meget afhængige af systemerne de kører. Og hvad nu hvis Der er nogen
283 skøn der skal reguleres. Alt det her er det i den kontekst også du tænker ind, når du bringer
284 det op, eller hvad er det for en kontekst, som du ved, er det gennemsigtigheden, og hvad
285 kan man sige realtid data eller, hvor er dit perspektiv?

286

287 17:52

288 **Aida**

289 Jamen det er altså gennemsigtigheden. Den skal vi jo hele tiden have, kan man sige, men
290 Det er faktisk mest reelt Sådan fordi lige nu der, Det er de færreste virksomheder, der har
291 eller der kan rapportere på deres ESG KPI'er månedsvis, fordi Der er enten en forsinkelse i

292 data eller dårlig kvalitet, eller de skal lave nogle ret komplekse estimater, for ligesom fange
293 det fuldstændigt billede af et givent forbrug, for eksempel på nogle miljødata KPI'er.

294 Så for ligesom at få det med, så så er der en rejse I OK, hvad kan man så gøre og Det er
295 klart børsnoteret store globale virksomheder, man skal også bare huske på at de opererer i
296 en verden, hvor de ikke lige så langt fremme som Vi er i Danmark, så så Jeg er faktisk ikke
297 så bekymrede for den danske Sådan produktion af ESG KPI'er. Jeg er mere bekymret for alt
298 det der foregår rundt omkring i verden, så hvis du har operationer I USA eller bare sågar
299 Tyskland. Tyskland er et naboland stort europæisk naboland, som er enorm bagefter rent
300 Sådan teknologisk. Når du kigger ind i, hvordan hele deres samfund er struktureret. Altså de
301 kører ikke nem-id på samme måde, de ikke adgang til skatteoplysninger, som Vi har på
302 samme måde det. De skal jo faktisk ned på et postkontor og få altså så det viser bare hvor
303 langsomt en udvikling Der er og Det er også en af de ting der forsinker udviklingen af AI
304 tools i hvert fald min optik.

305 Så der går, tror jeg nogle år for at virksomhederne kan rapportere det her lidt mere på
306 kvartalsbasis eller et eller andet.

307

308 19:29

309 **Casper**

310 Hvordan mærker du? Det er måske et lidt mere perspektiverende spørgsmål. Det her med
311 hvordan mærker du interessenter? Altså regnskabsbrugere, rapporteringsbrugere,
312 bestyrelser hvordan mærket deres og nu må jeg lige bryde ind, hvis jeg husker det forkert.
313 Men hvordan påvirker alt det her CSRD, AI og digitaliserings Hvordan påvirker det deres
314 forventning? Altså bestyrelsens samfundet rapport bruges forventning til dit arbejde som
315 erklæringsrådgiver?

316 Påvirker du ved altså. Sådan har de større/lavere forventninger, presser de på for at bruge
317 højere digitalisering af? Sker der noget i omverdenen ind på på på erklærings arbejde
318 ligesom forventningskløft?

319

320 20:18

321 **Aida**

322 Altså ikke på nej. Jeg fornemmer faktisk ikke det pres eller de store forventninger på
323 erklærings-arbejdet, og det gør jeg jo ikke, fordi Vi er jo rigtig meget afhængige af, hvad Det
324 er, kunderne kan levere. Så hvis de ved, at de er meget manuelle i deres dataopsamling, så
325 så har de heller ikke de forventninger til os. Men Det er klart, hvis du så i sjældne tilfælde
326 møder nogle vil sige, at Vi har det her system, det regner det, det konsoliderer det
327 rapporterer, og så har de selvfølgelig også en forventning om, at vi baserer os på det system
328 så meget som muligt.

329 Men samtidig er vi også som erklæringsgiver ret kritiske for de systemer, de bruger, fordi vi
330 også ser. Jeg ved ikke, om man kan kalde det greenwashing på systemerne, fordi Der er
331 mange udbydere derude og de skriver og de er meget modige til at skrive, at det her system

Det er certificeret og godkendt af Deloitte. Det har vi set eksempler på, hvor Vi er blevet kontaktet af andre kollegaer i revisionsbranchen, hvor de spørger Sådan "Jeg var ikke klar over, at de udviklede det her system. Jeg har ikke har ikke har i lavet erklæring på det her system. Det vil vi. Hvis i har, så synes vi faktisk Det er ret godt". Det har vi faktisk ikke. Det er ikke altså så der. Vi bliver jo også stemplet lidt til at give den her troværdige, altså uden at Vi er en del af det faktisk, men Der er jo nogle af de her små udbydere der udvikler de her systemer og udnytter nogle store navne, så derfor så er vi jo fra erklærings synspunkt. Vi er enormt kritiske for al data, vi får for al dokumentation,

Energi, certifikater har vi også set eksempler på, hvor der står et PWC har har har har givet en erklæring på at Det er grøn el kommer ud. Og det synes vi virker lidt mærkeligt, fordi Der er jo ikke en rigtig erklæring på at der står. Det er bare ikke sikkert der kommer fra virksomheden, hvor der står at Det er godkendt af PWC. Og det der med at virkelig kunne finde altså i hvert fald holde sig kritiske og identificere her lidt fuskede dokumenter, fordi virksomhederne er i god tro. Altså de har jo ikke nogen incitament at de ikke skulle være valide, hvis de netop køber og betaler for noget grøn strøm fra en udbyder så så der Der er rigtig meget meget greenwashing ricky det her og derfor så så er vi enormt kritiske for for alt hvad vi ser og hører.

22:37

Casper

Har i nogle spørgsmål som lige fra alt det her, Der er poppet op, fordi ellers så har jeg et sidste.

0:20--> 2:18

Anne Hansen

Ja ja Jeg er faktisk lidt i forhold til det egenudviklede system i har fordi det virker jo så være helt vildt imponerende at skulle kunne passe en tekst ind og få ud om Det er compliant eller ej. Og hvis tanken er at kunne udbyde det til kunderne, hvilket vil være optimalt, hvordan vil i så, Hvordan er governance omkring at sikre at det Tool opererer korrekt? Fordi jeg tænker Det er selvfølgelig et andet review, hvor i hvor i går igennem, men at sikre at Det er fuldstændigt og at Det er. At Det er compliant på den måde. Er det?

23:22

Aida

Og og governance den vil jeg helst ikke udtale mig om, fordi Jeg er ikke med til at udvikle toilet. Men Jeg har ligesom givet ideer til, hvad jeg gerne vil have af toolet skal kunne, og Det er også derfor i første omgang bliver det ikke givet til kunderne, fordi vi tester det. Og

370 Det er som sagt i testing fase. Men det vi kan se at at du kan du kan udvikle en logik i det
371 her tool til netop at have den samme kritiske tilgang som et menneske ville have når de
372 læser det. Det synes Vi er et ret langt skridt.

373

374 Og og og Der er jo masser af usikkerheder forbundet med det her, fordi det tool skal jo hele
375 tiden kunne opdateres, fordi den dag nu ser vi dog hele tiden sker opdateringer til loven og
376 formuleringen og yderligere oplysningskrav, så den skal jo trænes hele tiden og fødes ind
377 med det her, så derfor har vi jo fordi Det er et nyt koncept. Derfor har vi den her second
378 reviewer indover fordi, den laver stadigvæk fejl, og Det kan vi jo også godt se den gør.

379 Men den lad os bare sige den. Den fanger i hvert fald 90% af tingene, så de der sidste 10%
380 der den skal øve sig på Det er jo det Vi skal så træne den til at blive så finde ud af hvorfor
381 fangede den så ikke det så governance delen tror jeg det bliver lidt ligesom med en helt
382 almindelig andenform for checkliste som er Manuel at der bliver højst sandsynligt en kæmpe
383 disclaimer altså de kan købe adgang til det og så er der jo selvfølgelig noget som Deloitte
384 ligesom står til ansvar for at skulle vedligeholde og opretholde men kunderne skal også selv
385 holde sig kritisk til det, men hele setuppet den måde enormt. Der er ikke. Jeg er ikke den
386 rette at spørge.

387

388

389 25:100:20--> 2:18

390 **Casper**

391 Så tror jeg lige det sidste spørgsmål som Vi har Det er det her med jamen.
392 Du vælger Jeg kan være i modsat udfordring og så tillader jeg mig lige at tilføje når
393 systemerne er på plads. Kan i så du ved når systemerne spiller det? Dataen er for
394 fuldstændig og du ved praksis har udmøntet sig i erklærings arbejdet, som jeg hører
395 begrebsramme, som jeg hører dig sige, at Det er stadigvæk området.
396 Vil vi så kunne lægge AI ned over alt det her? Og du får en bedre revision? Eller vil der
397 stadigvæk være udfordring?

398

399

400 25:50

401 **Aida**

402 Uhh, den der fremtidige verden, Jamen når tingene virker perfekt. Jeg tror i hvert fald AI kan
403 løse rigtig meget af alt det manuelle og lad mig bare kalde det kedelige stykke arbejde, som
404 ingen er motiveret af.

405 Men der vil også være elementer hvor AI ikke kan løse det, og det ville være der, hvor
406 revisor går ind og bruger sin professionelle dømmekraft den her generelle viden man har
407 omkring branchen og generelle viden, altså insider viden man har om den her virksomhed

408 også til at kunne træffe en beslutning på noget. Det det ved jeg ikke helt om Ai kan have den
409 samme kritiske tilgang. Man kan træne den til det, fordi Det er jo mange forskellige faktorer
410 og noget vægter mest. Og nogle gange er det bare en mavefornemmelse man bruger til at
411 træffe en beslutning på baggrund af. Så der vil være elementer, hvor jeg ikke tror at AI kan
412 komme ind over, men alt hvad der manuelt alt hvad der.

413 Der ikke kræver særlig meget, ja hjernegymnastik var lige ved at sige altså Det er nærmest
414 'monkey see monkey do ting' altså det den skal kunne hjælpe os med, fordi det er der ikke
415 nogen der synes det er fedt at sidde med og demotiverende for alle.

416

417 27:20

418 **Casper**

419 Tusinde tak for din tid Aida

420

421 27:23

422 **Aida**

423 Selvfølgelig.

Bilag 4 – Interview Lars Hillebrand

0:0:0.0 --> 0:0:3.30

Christensen, Mads Djernis

Så er der transskriberingen i gang i hvert fald.

0:0:0.230 --> 0:0:5.160

Hillebrand, Lars

Nu siger den at det kører, så ja.

0:0:6.860 --> 0:0:16.910

Hillebrand, Lars

Ja, men jeg ved ikke hvordan I har tænkt jer at gøre det. Om I udspørger mig eller jeg skal bare starte lidt med at give nogle perspektiver og så prøve at adressere nogle af de spørgsmål de har stillet.

0:0:17.300 --> 0:0:26.930

Christensen, Mads Djernis

Jamen jeg tænker lidt at jeg prøver lidt at stille de åbne spørgsmål eller andet sted, men hvis du kan starte med at lige at præsentere dig selv.

0:0:27.590 --> 0:0:40.620

Hillebrand, Lars

Ja men altså ja jamen altså jeg har været i Deloitte i 38 år arbejdet som revisor hele tiden på forskellige typer af virksomheder og store og små imellem hinanden.

0:0:42.260 --> 0:0:43.920

Hillebrand, Lars

Mest med store virksomheder.

0:0:44.670 --> 0:0:54.150

Hillebrand, Lars

I forhold til CSR så har jeg en virksomhed, som begynder at rapportere her for 2024 regnskabet, som vi er godt i gang med.

0:0:54.860 --> 0:1:24.700

Hillebrand, Lars

Så har jeg 3 virksomheder, som rapporterer fra næste år, som er i gang med sådan lidt forskellige processer rundt omkring CSR. Nogle er længere end andre. Og så har jeg nogle andre store virksomheder som ikke er pligtig til at rapportere på CSR, men som også kigger den vej fordi der har været en eller anden form for rapportering rundt omkring CSR og hvad der ligger i det på energi og på det sociale og så videre.

0:1:25.250 --> 0:1:29.320

Hillebrand, Lars

Og der begynder de som at kigge ind i jamen. Når vi nu alligevel skal have et noget rapportering på det her, så kan vi måske lige så godt bruge et rammeværk, der et eller andet sted fungerer. Så jeg tænker at vi har nogle der allerede er ved at rulle på. Nogle der skal rulle på fra 25 regnskaberne og så nogle der sådan af frivillighedens vej begynder at kigge mod CSR og også

42 fordi nogle af deres kunder eller leverandører også bliver omfattet af CSRD kravene og noget af
43 det, der også er en stor del det her, det er jo altså, at det er jo ikke kun virksomheden, men det
44 er jo også værdikæden man skal kigge på, så der bliver ligesom nogle ringe i vandet.

45 0:2:11.50 --> 0:2:11.460

46 Christensen, Mads Djernis

47 Ja.

48 0:2:12.380 --> 0:2:25.40

49 Hillebrand, Lars

50 Så det er min baggrund for at tale om det her. Og jeg blev certificeret bæredygtighedsrevisor på
51 det første hold som kørte hos FSR.

52 0:2:26.150 --> 0:2:44.790

53 Christensen, Mads Djernis

54 Yes jamen så, så tænker jeg egentlig godt, at vi sådan lige så stille kan hoppe i gang med det. Jeg
55 ved ikke om du i forbindelse med nogle af de kunder, som du nævner her, har set nogle AI
56 værktøjer allerede blive implementeret i forbindelse med deres CSRD-rapportering og
57 klargøring til det.

58 0:2:47.180 --> 0:3:0.480

59 Hillebrand, Lars

60 Det det korte svar? Nej. Altså det er jo meget early days og virksomhederne kæmper jo rigtig
61 meget med dels at få lavet deres væsentlighedsanalyse og finde ud af hvad der er vigtigt og hvad
62 er mindre vigtigt i de her rapporteringssammenhænge. Så det vi ser rigtig meget på de kunder
63 jeg kommer på - Jeg har ikke nogen helt store børsnoterede kunder som er på det, men har
64 nogle pænt store kunder alligevel - men det er meget excel båret det de har gang i nu. De prøver
65 ligesom at afdække hvad de skal rapportere på og få divideret det og det. Det driller rigtig meget
66 i forhold til den her dobbeltvæsentlighedsanalyse. Hvad er væsentligt i forhold til særligt det
67 omkringliggende samfund? Altså med udefra-ind perspektivet i forbindelse med
68 rapporteringen.

69 Og så trækker de det typisk ned i noget excel værktøj og der har vi så også set, at de har brugt
70 Erhvervsstyrelsen model. Erhvervsstyrelsen har udviklet en model som jeg har set nogle har
71 brugt til at lave en dobbeltvæsentlighedsanalyse og de ting.

72 0:4:8.960 --> 0:4:29.680

73 Hillebrand, Lars

74 De tog fat i den faktisk den første model, som Erhvervsstyrelsen har lavet, og den var faktisk
75 fejlbehæftet, så det gav sådan lidt nogle setbacks på det der bliver kigget på. EFAC har og så
76 sendt noget ud i forhold til at virksomhederne kunne prøve sådan at skubbe deres rapportering
77 ned i.

78 I forhold til sub topics i det, så den vej er der også nogle der går og bruger det lidt på til igen til at
79 få noget. Hvad skal der egentlig rapporteres? Men det er jo meget excel båret og i hvert fald ikke
80 noget AI værktøj der er implementeret indtil videre.

81 0:4:55.370 --> 0:4:56.550

82 Christensen, Mads Djernis

83 Nej okay.

84 0:4:57.910 --> 0:5:6.710

85 Hillebrand, Lars

86 Og så er der jo en del af de her kunder, som jo også bliver kontaktet af mange forskellige
87 udbydere som har eller påtænker at udvikle nogle værktøjer. Men modenhed de her værktøjer
88 har i hvert fald været vurderet til at være lav de steder hvor jeg kommer og har ikke haft den
89 robusthed som skulle til for ligesom at kunne understøtte virksomhederne.

90 Jeg har en kollega som er blevet kontaktet af en udbyder som også prøvet at lave sådan en. En
91 desktop DMA som jo nok måske har været sådan lidt AI-inspireret.

92 Men det viste sig at det det det farvede rimelig meget, så virksomheden var nødt til ligesom at
93 starte forfra igen, fordi det simpelthen var for generisk til at kunne understøtte den her
94 opdatering.

95 0:6:5.520 --> 0:6:6.100

96 Christensen, Mads Djernis

97 OK. Så du ser nogle helt konkrete udfordringer i forhold til at få udviklet noget AI værktøj der er
98 godt nok. Også det her med at dataen ligger i excel. Det er ikke strømlinet.

99 0:6:26.520 --> 0:6:39.70

100 Hillebrand, Lars

101 Nej det er ikke strømlinet, og så vil jeg også sige at altså siges at CSRD'erne er jo meget
102 omfangsrige og det stiller ofte store krav at forstå, hvad der ligesom ligger i det. Og det at så, få
103 det koblet over på en konkret virksomhed. Altså virksomheder er jo virksomheder. Men der er
104 bare rigtig stor forskel på om du er Aalborg Portland i den ene ende eller du er en it-virksomhed i
105 den anden ende, så selvom at det alt sammen er virksomheder, så bliver det sådan lidt skåret
106 over en liste i CSRD-standarderne og der er bare rigtig mange vurderinger i det frem mod den
107 første afrapportering, og jeg tænker at der hvor, de her digitale værktøjer begynder at kan få en
108 større berettigelse. Det er jo når man er på den anden side at man har lavet alle de her
109 vurderinger og man ligesom begynder at kan sige, at jamen det er de her punkter vi skal
110 rapportere på, så tænker jeg at AI værktøjerne vil være bedre i hvert fald ud fra det vi har set
111 indtil videre.

112 0:7:53.630 --> 0:7:54.170

113 Christensen, Mads Djernis

114 Ja. Okay så man kan sige, at det måske kan have en større værdi i forhold til AI når man kommer
115 over på den anden side, når man har rapporteret første gang.

116 0:8:4.980 --> 0:8:8.280

117 Hillebrand, Lars

118 Når man når man ligesom har fundet ud af hvad man skal rapportere på.

119 0:8:8.140 --> 0:8:8.530

120 Christensen, Mads Djernis

121 Ja. Okay.

122 Og hvordan tænker du, hvis man sådan revisionsmæssigt skal se det, hvor kunderne måske
123 allerede er kommet i den her proces, hvor de har fundet ud af hvad de skal, hvad de skal
124 rapportere på og bruger når AI-værktøjer til ligesom at få afsluttet de har rapporteringer. Er der
125 noget revisionsmæssige issue i, at der bliver anvendt AI værktøjer netop til det?

126 0:8:44.230 --> 0:8:47.10

127 Hillebrand, Lars

128 Jamen altså det kommer også an på hvad man anvender værktøjerne til.

129 Men i forhold til at få et revisionsbevis, så kræver det jo, at det her AI værktøj, at revisoren
130 forstår hvordan dataene er, er kommet frem, og man kan fæste lid til det. Og jeg tænker også for
131 rigtigt at kunne anvende det, så så skal man måske også kigge ind i at nogle af de der AI
132 løsninger skal være verificeret. Altså det er ligesom kender det fra 3402-erklæringer.
133 Noget erklæringsagtigt noget hvor der ligesom er nogle, der har lagt hånd på kogepladen og
134 siger, at det output der er kommer fra AI værktøjet, det er faktisk også rimeligt sobert, og det
135 baserer sig på nogle valide data. Uden at være ekspert, så synes jeg dog at jeg har den
136 opfattelse, at nogle af de værktøjer kigger jo på mere eller mindre alle data. Der er jo også nogle
137 data der bliver udviklet for eksempel i de enkelte revisionshuse og der kigger man jo på en
138 begrænset del af populationen. Når man trækker data ud, alene det at forstå: hvad er det for et
139 grundlag man har lavet de her en AI analyser på? Det er jo vanskeligt at vurdere om det er
140 fuldstændigt, og dermed om det kan bruges som en form for revisionsbevis. For eksempel hvis
141 man skal kigge på noget. Hvis en ting man kunne finde på at rapportere på, var var noget
142 branche statistik i en given branche.

143 Hvad er det så for en population har man kun kigget på de store udledere i den branche, har
144 man kun kigget på de små, har man kigget på dem alle sammen er det sammenligneligt med det
145 der ligger i den virksomhed. I det hele taget at forstå hvordan de her er i data kommer frem. Det
146 tænker jeg giver en udfordring i revisionsbeviset.

147 Og så kan man selvfølgelig diskutere, hvad er der så af AI i det her. Altså det har mange ansigter
148 fordi det kan jo også være AI at understøtte noget analyse.

149 I hvert fald med den erklærings type vi PT anvender, der er det jo en review erklæring, og det er
150 jo et eller andet sted noget analyse og noget forespørgsel og jo også noget efterprøvning og så
151 videre og så videre. Men altså analysedelen i hvert fald indenfor virksomheden kan man måske
152 godt forestille sig. Eller det tænker jeg er noget nemmere at bruge noget dag.

153 Måske noget datadrevet måske ikke AI altså hvad er AI egentlig i den her sammenhæng?

154 Men til at underbygge nogle udviklingstendenser og så videre, så så så tænker jeg godt man kan
155 bruge data til det, men om det er AI. Det kan man måske diskutere.

156 0:12:13.120 --> 0:12:13.430

157 Christensen, Mads Djernis

158 Ja. OK.

159 0:12:18.320 --> 0:12:24.210

160 Hillebrand, Lars

161 Og så tænker jeg jo også at når nu vi har alle de her CSRD-rapporter. Der bliver udarbejdet her
162 nogen her fra 24 årsrapporterne og en ordentlig bunke fra 25 årsrapporterne.

163 Så tænker jeg at dem, der analyserer regnskaberne formentlig vil lægge en eller anden form for
164 AI indover, så det vil blive brugt til sådan noget mere tværgående kontrol af det. Det kan
165 selvfølgelig give noget inspiration til.

166 Hvis man har en autoforhandler, for at sige noget der udarbejder et regnskab, så kan det måske
167 give noget inspiration til at kigge på tværs af branchen og måske også give nogle refleksioner om
168 man nu har de rigtige subtopics med i rapporteringen.

169 Men lige PT er det er jo ikke moden til det, fordi der er ikke rigtig nogen der har afleveret de her
170 rapporter.

171 0:13:26.290 --> 0:13:37.710

172 Christensen, Mads Djernis

173 Nej. Hvordan tænker du at udbyderne kommer til at se ud? Altså AI-udvikleren? Tænker du, at
174 det bliver virksomhederne selv, revisionshuse eller nogle som du snakker om nogle helt tredje.

175 0:13:38.910 --> 0:13:40.670

176 Hillebrand, Lars

177 Jeg tror at der vil være nogle af de her store tech-udbyder som kommer med noget på det her.
178 Jeg tænker SAP kommer med noget. Jeg tænker nogle, at de store konsulenthuse måske
179 kommer med noget. Og jeg tænker jo også going forward, at dem der udbyder ERP systemer
180 også vil tilbyde en eller anden form for løsning til at understøtte de her data. Det er jo også det
181 man sådan har set i gamle dage. Man skriver manuelle fakturaer ud og så kom de jo egentlig et
182 debtorsystem på et eller andet tidspunkt. Så jeg tænker også at den der systemunderstøttelse
183 vil jo også være åbenlys, og jeg kan jo også se allerede på nogle af de store virksomheder, når
184 man nu kigger ind i sådan nogle systemer. Der er jo allerede begyndt at være parametre til
185 ligesom at kunne rapportere på. Det er måske den nemme del af det, men på virksomhedens
186 eget energiforbrug og sådan noget. Der er jo allerede nogle af de her systemer som samler op
187 på den del. Men det handler jo ikke så meget om AI det handler jo mere om det ERP-system som
188 man anvender.

189 0:15:7.410 --> 0:15:7.770

190 Christensen, Mads Djernis

191 Ja. OK. Jeg tænker også sådan for lige at køre den over i noget lidt mere revisionsteoretisk. Den
192 her forventningskløft, hvor vi har revisor på den ene side og så noget bestyrelse eller samfund
193 på den anden side, der har en forventning til hvordan revisor får udført jobbet.

194 Tænker du at der er noget? Altså er der noget påvirkning af det gap eller den kløft i forhold til nu
195 og måske fremtiden med henblik på AI? Når AI ligesom bliver lidt mere modnet end det er nu.

196 0:15:51.880 --> 0:15:55.930

197 Hillebrand, Lars

198 Tænker du i relation til CSRD eller spørger du generelt i forhold til AI.

199 0:15:56.390 --> 0:15:58.850

200 Christensen, Mads Djernis

201 Det er er i forhold til CSRD.

202 0:15:59.150 --> 0:15:59.430

203 Hillebrand, Lars

204 Ja. Altså i forhold til forventningskløft der tror jeg også man skal sådan kigge meget på hvad det
205 er for en virksomhed man laver CSRD-rapportering på, og så bliver man nødt til også at kigge
206 meget på hvad er det for et risikobillede der er.

207 Der er jo stor forskel på de virksomheder der er meget afhængige af deres CSRD-rapportering
208 på den måde, at det er en forudsætning for deres finansiering i den ene ende.

209 I den anden kunne være nogle af de her investeringsvirksomheder, eller andet som sikkert
210 baserer sig meget på at de kan dokumentere, at de har grønne investeringer, de har sociale
211 aspekter inde i det og så videre, så der er ét risikobillede.

212 Og så er der den ejer ledet C-stor virksomhed, som kommer i næste bølge, og hvor det er
213 ejerlederen, der mere eller mindre finansierer hele gildet. Måske med en eller anden
214 kassekredit eller et eller andet i en bank og der er bare kæmpestor forskel på det risikobillede
215 der er der.

216 Jeg tror på den ejer ledet virksomhed C-stor, som skal rapportere fra næste år, der, der tror jeg
217 ikke at der ville være så stor et forventningsgap.

218 Men der kunne godt være at det på de her store virksomheder, som er meget højtprofilerede og
219 måske skal ud at udstede grønne obligationer og så videre. Så der tænker jeg måske godt der
220 kunne være et forventningsgap.

221 Og det sagt, så tror jeg også der kan være et informationsgap eller måske mere informations
222 overload?

223 Fordi altså den her virksomhed og om det så tipper over til greenwashing eller det er bare
224 information overload fordi de her standarder er jo meget store. Man kan selvfølgelig fravælge
225 nogle ting ud fra sin dobbeltvæsentlighedsanalyse, men uagtet at man laver en meget
226 omhyggelig dobbeltvæsentlighedsanalyse analyse, så bliver der stadigvæk rigtig mange punkter
227 og rapportere på. Og jeg tænker, det bliver svært for regnskabsbrugerne, og så kan man jo
228 måske kigge på revisoren, men også på virksomheden. Og den investor, der skal ind og forholde
229 sig til de her ting. Kan let blive løbet over ende i forhold til den mængde oplysninger der kommer
230 ind i de her rapporter fremadrettet.

231 0:18:51.350 --> 0:18:51.640
232 Christensen, Mads Djernis
233 Ja. Godt jamen jeg ved ikke om Casper og Anne om I har et eller andet og supplere med.

234 0:19:2.40 --> 0:19:21.900
235 Christiansen, Casper
236 Jeg har et enkelt til det her du siger her Lars og det kan godt være det går lidt usagt og vi fire godt
237 ved hvordan det skal i praksis, men bare lige for at få det ud i det åbne, når du siger det her med
238 at der er en risiko der ikke. Altså Der er forskel på om du kigger på en C-stor ejerledet og måske
239 en børsnoteret eller nogen der skal ud og finansiere. Hvilke overvejelser får det så dig til at have
240 som erklæringsafgiver det her med at det er der nok er en større risiko på de børser eller den
241 bliver ud og finansiere, så hvilke overvejelser har det så for dig som erklæringsafgiver?

242 0:19:39.60 --> 0:19:41.240
243 Hillebrand, Lars
244 Altså det. Det falder også i lidt flere forskellige kasser.

245 Fordi jo højere risiko jo mere indsats bliver der også lagt i det og én ting er jo at man har en
246 dobbeltvæsentlighedsanalyse som virksomheden laver, men det bliver jo også afspejlet i den
247 væsentlighed, som bliver lagt ind i det for vores forhold til vores arbejde i forbindelse med
248 erklæringensafgivelsen, fordi der er jo også et væsentlighedsniveau i det. Så det er jo i hvert
249 fald en vinkel i det.

250 Den her risiko på greenwashing er jo større på den store komplekse virksomhed der er meget
251 afhængige af det her.

252 0:20:37.510 --> 0:20:42.20
253 Christiansen, Casper
254 Så din indhentning er revisionsbevis den vil du skal simpelthen ud. Dybere og mere bredt.

255 0:20:46.270 --> 0:20:48.410

256 Hillebrand, Lars

257 Ja det tænker jeg.

258 Og så så er der jo også bare rigtig mange steder, hvor vi også bliver nødt til at skal lave rigtig
259 meget på den lille C-stor virksomhed altså fordi altså en C-stor virksomhed er selvfølgelig en
260 stor virksomhed per definition men der er jo bare altså. Der er jo rigtig mange ting man ikke rigtig
261 til at vælge fra i revisionen så der bliver jo også et relativt stort compliance tryk på de her C-stor
262 virksomheder.

263 Og Det er jo en mega vigtig. Eller nogle meget vigtige agendaer der er i CSRD rapporteringen.

264 Men på mange af de her store virksomheder vil ved kontrol trykket nok føles meget højt.

265 Og vil måske ikke helt stå mål med de intentioner, der var bag ved bæredygtighedsdirektivet.

266 0:21:54.940 --> 0:22:6.210

267 Christiansen, Casper

268 Og bare lige, og Det er på grund af at, uden jeg forsøger ikke at lægge nogle ord i munden på dig.
269 Men du ved det er simpelthen er det af rapport bruger er det hvor henne ligger den altså den
270 misalignment, men hvis man kan sige det sådan, mellem indsats og outcome på C-stor
271 virksomheden.

272 0:22:14.420 --> 0:22:21.720

273 Hillebrand, Lars

274 Jamen på C-stor virksomhederne ligger det jo på at det her det er overimplementeret i dansk
275 lovgivning. Efter min opfattelse. Men det er jo ikke det. Det er jo politisk bestemt så det skal jeg
276 ikke kloge mig på men man har implementeret noget som er vanskeligt at håndtere i mindre
277 virksomheder.

278 0:22:57.670 --> 0:23:0.220

279 Christiansen, Casper

280 Jeg studsede lidt over det her du siger med de værktøjer, hvor du opridser det her med, at
281 jamen nu hvis man har nogle systemer det kan generere nogle data, jamen så er vi jo inde og
282 forholde os til 3402 erklæringer. Om der er nogen der ligesom anerkender det her system
283 fungerer efter hensigten. Jeg kunne ikke helt forstå om det lå lidt implicit i det du sagde Lars
284 eller eller ej, men er det samme tilgang du så vil have til de her AI værktøjer. Altså lidt den her IT
285 tilgang hvor vi inde altså lidt som IT revision. Er det det du mener eller hentyder til?

286 0:23:33.470 --> 0:23:40.580

287 Hillebrand, Lars

288 Jamen altså det jeg tænker i forhold til de her AI værktøjer. Det er jo at risikoen for at vi får Fake
289 news ud af de her AI værktøjer er bare mega høj. Hvis ikke vi ligesom har et eller andet solidt
290 fundament at stå på i forhold til det, som de her i værktøjer nu spytter ud. Og hvis vi ikke kan
291 efterprøve det.

292 Så så bliver vi jo nødt til enten at forkaste af AI værktøjet som løsning eller vi skal have en eller
293 anden form for tredjeparts verifikation af det, som i mangel på bedre ville være sådan en form
294 for 3402 erklæring. Om man så kan afgive sådan en, det er jeg nok ret tvivl overfor men der er
295 noget hvor vi bliver afhængige af en ubestemt data mængde og, og det skal vi jo finde en vej ind i
296 sådan rent revisionsmæssigt. Og jeg tænker også, hvis og når - Det er jo sikkert kommet for at
297 blive det her AI.

298 Men for at sådan rigtig for bund i revisionsbranchen, så tænker jeg også at det kræver, at der
299 bliver udarbejdet nogle særlige revisionsstandarder. For ligesom kunne understøtte hvad
300 egentlig revisors rolle og opgaver i forhold til AI værktøjer.

301 0:25:11.670 --> 0:25:12.120

302 Christiansen, Casper

303 Tak Lars. Jeg har ikke andet.

304 0:25:18.430 --> 0:25:19.530

305 Christensen, Mads Djernis

306 Har du mere Anne?

307 0:25:21.780 --> 0:25:25.320

308 Christensen, Mads Djernis

309 Jeg tænker at jeg stopper transskriberingen her