

Dato: 18. april 2024

Udarbejdet af: Etikudvalget

Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering i non-PIEs

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	2
2. Corporate Sustainability Reporting Directive	2
3. Implementering i national lovgivning	3
4. Etikudvalgets notat	4
5. Afgrænsning.....	5
6. Reguleringen af revisors uafhængighed	6
6. 1. Revisorloven	6
6.2. IESBA Code of Ethics	6
7. Trusler mod revisors uafhængighed	7
7. 1. Kundens modenhed	7
7.2. Sikkerhedsforanstaltninger	8
8. Eksempler på bæredygtighedsrelaterede ydelser og læsevejledning	9
a) Workshops med kunden.....	10
b) Undervisnings-/uddannelsesaktiviteter	12
c) Dobbelt væsentlighedsvurdering	14
d) Fra dobbelt væsentlighedsvurdering til datapunkter	16
e) Vurdering af kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering	18
f) Gap-vurdering i forhold til ESRS.....	20
g) Modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre (KPIs)	22
h) Intern kontrol relateret til bæredygtighedsrapportering.....	24
i) Anskaffelse og implementering af IT-systemer	26
j) Indsamling og/eller registrering af bæredygtighedsdata	28
k) Opstilling af bæredygtighedsrapportering	30
Bilag 1. IESBA Code of Ethics, del 5.....	32



1. Indledning

Revisors uafhængighed er afgørende for at sikre tillid til virksomhedernes rapportering. Derfor er der både detaljeret lovgivning og klare branchestandarder for uafhængighed, som revisorerne skal dokumentere, at de overholder.

Myndighederne fører tilsyn med, at revisorerne overholder reglerne. Det gælder for bæredygtighedsoplysninger på samme måde, som det gælder for de finansielle oplysninger.

Uafhængighedsreglerne for bæredygtighedsrapportering er grundlæggende de samme som de regler, der gælder for revisors erklæringer på den finansielle rapportering. Det betyder, at hvis virksomheden anmoder en revisor om at levere ikke-erklæringsydelse (eksempelvis rådgivning) relateret til bæredygtighed, skal revisor vurdere sin uafhængighed på samme måde, som når revisor bliver anmodet om at levere ikke-revisionsydelser til den virksomhed, hvor revisor er valgt til at udføre den lovpligtige revision af det finansielle årsregnskab.

Fordi reguleringen af uafhængighed er principbaseret, kan revisionsvirksomheder og revisionskunder have behov for vejledning. Der foreligger pt. ikke vejledning eller fortolkning fra EU eller Erhvervsstyrelsen om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

I dette notat fremsætter Etikudvalget i FSR – danske revisorer sine foreløbige overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering for non-PIEs (kunder, der ikke er EU-PIEs eller IESBA PIEs), som reglerne forventes implementeret i dansk lovgivning. Det er ikke aktuelt planen, at der udarbejdes notat for virksomheder, der er PIEs men ikke EU-PIEs (dvs. IESBA-PIEs).

2. Corporate Sustainability Reporting Directive

EU's vedtagelse af direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering (*Corporate Sustainability Reporting Directive* – CSRD¹) betyder, at virksomheder skal aflægge bæredygtighedsrapportering på tilsvarende måde, som disse skal aflægge finansielle årsrapporter. Det betyder også, at en revisor (eller i de lande, som tillader det, en anden uafhængig tredjepart²) skal afgive en erklæring med begrænset sikkerhed om bæredygtighedsoplysningerne.

Revisors erklæringsemne omfatter følgende:

- Den af virksomheden gennemførte proces til identifikation og vurdering af relevante rapporteringsforhold (dobbelt væsentlighedsanalyse).
- Bæredygtighedsrapporteringens overholdelse af kravene i ESRS'erne.
- Bæredygtighedsrapporteringens overholdelse af kravene til elektronisk rapportering i artikel 29d i ESEF.
- Bæredygtighedsrapporteringens overholdelse af taksonomiforordningens artikel 8.

CSRD medfører ændringer i revisionsdirektivet,³ transparensdirektivet⁴ og i revisorforordningen.⁵ De dele af CSRD, der ændrer i direktiver, skal implementeres i national lovgivning. På nuværende tidspunkt ligger den danske implementering af CSRD som lovudkast, der blev fremsat i Folketinget i februar 2024, og som forventes vedtaget ultimo april 2024. Da lovgivningen således ikke er vedtaget, tager nærværende notat afsæt i det aktuelle lovudkast.

¹ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 om ændring af forordning (EU) nr. 537/2014, direktiv 2004/109/EF, direktiv 2006/43/EF og direktiv 2013/34/EU for så vidt angår virksomheders bæredygtighedsrapportering.

² En eventuel anden uafhængig udbyder af erklæringsydelser skal være akkrediteret til at kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering og være underlagt samme eller tilsvarende uafhængighedsregler som revisorerne. Det danske lovudkast indeholder ikke p.t. mulighed for, at andre end godkendte revisorer kan udføre denne erklæringsopgave.

³ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF af 15. december 2004 om harmonisering af gennemsigtighedskrav i forbindelse med oplysninger om udstedere, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked, og om ændring af direktiv 2001/34/EF.

⁵ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF.

De større virksomheder i virksomhedsklasse C er allerede i dag underlagt visse krav i årsregnskabsloven om ikke-finansiell rapportering om samfundsansvar mv. De kommende krav fra EU medfører en betydelig udvidelse af virksomhedernes lovkrævede rapporteringsforpligtelser om bæredygtighed. Virksomhederne vil i den forbindelse efterspørge ikke-erklæringsydelse⁶ (eksempelvis gap-vurderinger, undervisning eller rådgivning) om det nye regelsæt, om forståelse af reglerne, samt om hvordan virksomheden kan efterleve kravene fremadrettet. Når virksomhederne efterspørger rådgivning, kan de vælge at spørge deres revisor og/eller en anden udbyder af ESG-rådgivning.

Virksomhedernes bæredygtighedsrapportering skal ifølge direktivet fremover forsynes med en erklæring. Ifølge lovudkastet vil denne erklæring i Danmark kunne afgives af 1) virksomhedens nuværende revisionsvirksomhed eller 2) en anden revisionsvirksomhed.

Såvel den europæiske som den danske regulering af godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed er baseret på en principbaseret tilgang, dvs. at reguleringen ikke opstiller en eksakt facitliste, men er baseret på overordnede principper for vurdering af revisors uafhængighed. Dette gælder også inden for bæredygtighedsrapportering.

Inden for både den finansielle revision og erklæring om bæredygtighedsrapportering skal revisor tage stilling til, om der foreligger omstændigheder, herunder levering af ikke-revisionsydelse eller ikke-erklæringsydelse, der kan true revisors uafhængighed.

3. Implementering i national lovgivning

Forslaget til den danske implementeringslov viser, at CSRD særligt medfører ændringer i årsregnskabsloven og i revisorloven. Hertil kommer ændringer af bekendtgørelser, der er udstedt med hjemmel i de to love.

Der sker en gradvis udrulning af kravene til bæredygtighedsrapportering, hvor de virksomheder, der først omfattes, er store børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber. Se nedenstående oversigt.⁷

2024	Børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber, som er store efter beløbsgrænserne for regnskabsklasse "C-stor" og i gennemsnit for året har over 500 medarbejdere. Derudover omfattes visse finansielle virksomheder. ⁸
2025	Alle andre store virksomheder, såvel børsnoterede som ikke-børsnoterede, som er store efter grænserne for regnskabsklasse C-stor, samt visse finansielle virksomheder. ⁹
2026	De resterende børsnoterede virksomheder, som er små eller mellemstore efter størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne B og C-mellem, samt visse finansielle virksomheder. ¹⁰ Disse virksomheder har dog i to år mulighed for at "springe over" med en kort forklaring i ledelsesberetningen om, hvorfor denne mulighed udnyttes. Små og mellemstore børsnoterede modervirksomheder omfattes ikke (direkte) af kravet om at rapportere for hele koncernen.

⁶ Der sondres i notatet mellem ikke-revisionsydelse og ikke-erklæringsydelse. Disse ydelser kan bestå af det samme, eksempelvis undervisning, men begrebet er bestemt ud fra, om revisionsvirksomheden er valgt som finansiell revisor (ikke-revisionsydelse) eller erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen (ikke-erklæringsydelse).

⁷ Lovforslaget til den danske implementering af CSRD indeholder endvidere forslag om forøgelse af grænserne for de respektive regnskabsklasser i årsregnskabsloven. Dette vil – hvis vedtaget – føre til, at færre virksomheder end hidtil bliver omfattet af rapporteringskravet i første omgang.

⁸ Kreditinstitutter (pengeinstitutter og realkreditinstitutter), forsikringsvirksomheder (inklusive pensionsvirksomheder) med over 500 medarbejdere.

⁹ Finansielle virksomheder måles også efter grænserne for regnskabsklasse C-stor (målemetode fastlagt i direktivet). Selvom captive-forsikringsvirksomheder samt små og ikke-komplekse pengeinstitutter opfylder størrelsesgrænsen, forventes bæredygtighedsrapportering for disse først at være gældende fra regnskabsåret 2026. UCITS- og AIF-fonde er undtaget fra bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD.

¹⁰ Der henvises til fodnote 8. Fra dette tidspunkt vil børsnoterede finansielle virksomheder, der ikke hidtil har været omfattet, skulle aflægge bæredygtighedsrapportering.

2028	Tredjelande-virksomheder med væsentlige aktiviteter i EU. Rapporten skal offentliggøres senest 12 måneder efter balancedagen.
------	---

I det år, hvor en virksomhed bliver omfattet af kravet om bæredygtighedsrapportering, skal generalforsamlingen vælge revisionsvirksomhed til to erklæringsopgaver, dels til den finansielle revision, dels til gennemgang af bæredygtighedsrapporteringen.

Generalforsamlingen kan vælge den samme revisionsvirksomhed til begge opgaver, eller den kan vælge to forskellige revisionsvirksomheder.

4. Etikudvalgets notat

Etikudvalget i FSR – danske revisorer har udarbejdet dette notat, hvor der gives vejledning om de principper, der kan indgå i vurderingen af, om en revisionsvirksomhed kan levere en given ikke-erklæringsydelse uden at udsætte revisor og virksomheden for en selvrevisionstrussel.

Etikudvalget udgav den 29. november 2023 notatet "Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering" vedrørende EU PIEs.¹¹ Nærværende notat vedrører non-PIEs, dvs. virksomheder, der ikke er EU PIEs efter revisorlovens § 1 a, stk. 1, nr. 3, eller IESBA PIEs.

Det er helt afgørende for revisors troværdighed, at revisor fremstår uafhængig. Det følger af revisorlovens § 24, at der ikke må foreligge omstændigheder, som hos en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed, eksempelvis i forhold til revisors integritet, objektivitet og professionelle skepsis.

Etikudvalget ønsker at fremhæve følgende centrale forhold vedrørende revisors afhængighed i forbindelse med levering af ikke-erklæringsydelser om bæredygtighed mv.:

- Det er den rapporterende virksomhed, der har ansvaret for bæredygtighedsrapporteringen.
- Virksomhedens modenhed inden for bæredygtighed vil have betydning for omfanget af de ydelser, som den efterspørger hos sine rådgivere. Er virksomheden i en tidlig fase i sit arbejde med bæredygtighed, vil den i højere grad søge hjælp og assistance, hvilket kræver skærpet opmærksomhed hos revisor i forhold til overholdelse af uafhængighedsreglernes betydning for omfanget af ekstern bistand. Se afsnit 7.1.
- Revisorerne, som skal erklære sig på bæredygtighedsrapporteringen fra de store unoterede virksomheder, som skal rapportere fra og med 2025, er underlagt de almindelige uafhængighedsregler, hvorimod revisorerne, som skal erklære sig på bæredygtighedsrapporteringen fra EU PIEs er underlagt skærpede uafhængighedsregler.
- Revisors rådgivning til ikke-erklæringskunder er ikke underlagt uafhængighedsregler.
- Revisors uafhængighed skal vurderes separat for de to erklæringsområder, bæredygtighedsrapportering hhv. finansielle revision. Hvis en revisionsvirksomhed for eksempel er valgt til at gennemføre den finansielle revision for en kunde, men ikke er valgt til at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringen, er revisionsvirksomheden således ikke underlagt uafhængighedsreglerne relateret til erklæring på bæredygtighedsrapportering. Der er dog stadig grænser for, hvilke ydelser revisor kan levere i forhold til kundens bæredygtighedsrapportering, f.eks. kan revisor ikke træffe beslutninger på kundens vegne, herunder f.eks. etablere eller gennemføre interne kontroller vedrørende bæredygtighedsrapporteringen.
- En velinformeret tredjemand skal have kendskab til, hvilke uafhængighedsregler der gælder for den pågældende virksomhed ("uafhængighedsstatus") for at kunne vurdere, hvorvidt revisors integritet, objektivitet eller professionelle skepsis er kompromitteret.

¹¹ Notatet kan tilgås her: [FSR – danske revisorer vil skabe klarhed om revisors uafhængighed](#).

- Uafhængighedsreglerne for bæredygtighedsrapportering er grundlæggende de samme som de regler, der gælder for revisors erklæringer på den finansielle rapportering. Det betyder, at hvis virksomheden anmoder en revisor om at levere ikke-erklæringsydelse (eksempelvis rådgivning) relateret til bæredygtighed, skal revisor vurdere sin uafhængighed på samme måde, som når revisor bliver anmodet om at levere ikke-revisionsydelse til den virksomhed, hvor revisor er valgt til at udføre den lovpligtige revision af det finansielle årsregnskab.
- Fordi lovgivningen er principbaseret, kan revisionsvirksomheder og revisionskunder have behov for vejledning om, hvilke typer af ikke-erklæringsydelser der er tilladte, og under hvilke omstændigheder de er tilladte, hvis revisor samtidig afgiver erklæring om bæredygtighedsrapportering. Der foreligger pt. ikke vejledning eller fortolkning fra EU eller Erhvervsstyrelsen herom, hverken vedrørende non-PIEs eller EU PIEs/IESBA PIEs.
- Revisionsvirksomheder er underlagt regler om et kvalitetsstyringssystem, som bl.a. stiller krav til revisors uafhængighed og dokumentation heraf. Dette indebærer bl.a., at revisionsvirksomhederne skal have systemer, ressourcer og procedurer, der understøtter kunde- og opgaveaccepten og den løbende opgavestyring, herunder uafhængighed. Dette indebærer tillige, at den opgaveansvarlige revisor skal godkende de ikke-erklæringsydelser, som f.eks. revisionsvirksomhedens bæredygtighedsspecialister ønsker at levere til en revisionskunde.
- Revisorer, som skal erklære sig på virksomhedens bæredygtighedsrapportering, skal gennemgå en lovpligtig (efter)uddannelse, som bl.a. omfatter revisors uafhængighed.
- Revisionsvirksomheder er underlagt tilsyn fra Erhvervsstyrelsen. Dette tilsyn omfatter også efterlevelse af uafhængighedsreglerne, såvel på kunde- som på enkeltsagsniveau, samt en kontrol af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. En manglende overholdelse af reglerne kan betyde, at revisor og/eller revisionsvirksomheden indbringes for Revisornævnet.

5. Afgrænsning

I dette notat fremsætter Etikudvalget sine foreløbige overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering for non-PIEs, som reglerne forventes implementeret i dansk lovgivning.

I forbindelse med vurdering af revisors ikke-erklæringsydelser inden for bæredygtighed inddrages jævnligt forhold, som ikke relaterer sig direkte til uafhængighedsreglerne, men mere har karakter af forhold, som skal iagttages ved risikostyring (risk management) knyttet til opgaven. Dette kan f.eks. være situationer, hvor kunden ønsker en eller anden form for sikkerhed (assurance), som risikerer at give et fejlagtigt indtryk af, at kunde er "på plads" (compliant). Uagtet at der er visse risk management-overvejelser knyttet til ydelser inden for bæredygtighed, behandles disse ikke i dette notat.

Det forventes, at levering af bæredygtighedsrelaterede ydelser til non-PIEs vil være omfattet af de almindelige uafhængighedsregler. Det betyder, at trusler mod uafhængigheden ved levering af bæredygtighedsrelaterede ydelser til non-PIEs som udgangspunkt fortsat kan håndteres ved brug af tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger, jf. revisorlovens § 24 og IESBA Code of Ethics, afsnit 600.18 A3 og 950.12 A3.

I IESBA-regi arbejdes med en ny del 5 til IESBA Code. Udkastet forventes vedtaget i december 2024. Det er Etikudvalgets opfattelse, at del 5 tidligst kan træde i kraft for kalenderåret 2026 og derfor ikke kan være gældende for CSRD-rapporteringer for 2024 og 2025. I bilag 1 er det foreløbige udkast til del 5 omtalt.

6. Reguleringen af revisors uafhængighed

6.1. Revisorloven

Revisors erklæring på en virksomheds bæredygtighedsrapportering er en erklæring med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 2. Derfor gælder revisorlovens § 24 om uafhængighed for revisors erklæring om bæredygtighedsrapportering, uanset om revisor 1) alene er generalforsamlingsvalgt finansiel revisor, 2) alene er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen eller 3) begge dele.

Revisorlovens § 24 samler de væsentligste uafhængighedsregler i én bestemmelse, som blandt andet omfatter forbud mod deltagelse i virksomhedens beslutningstagning, krav om uafhængighed i opgaveperioden, hvem i revisionsvirksomheden der er omfattet af uafhængighedskravet, samt forbud mod visse økonomiske interesser i den virksomhed, der afgives erklæring om.

Revisorlovens § 24 skal blandt andet fortolkes i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed,¹² og det må derfor antages, at fortolkningsbidrag herfra også skal anvendes på revisors uafhængighed i forhold til erklæringer om bæredygtighedsrapporteringen. Uafhængighedsbekendtgørelsen,¹³ der udmønter den principbaserede tilgang i revisorlovens § 24, og uafhængighedsvejledningen¹⁴ vil også være gældende for revisors erklæring på bæredygtighedsrapporteringen.

6.2. IESBA Code of Ethics

Som medlem af FSR – danske revisorer skal revisor udover lovreguleringen også følge IESBA Code of Ethics,¹⁵ der sondrer mellem afgivelse af erklæringer om regnskabsmæssige forhold (revision eller review) (del 4A) og andre (opgavespecifikke) erklæringer (del 4B).

Hvis en generalforsamlingsvalgt bæredygtighedsrevisor tillige er valgt af generalforsamlingen til at foretage revision af årsregnskabet (del 4A), er det Etikudvalgets opfattelse, at uafhængighedsreglerne vedrørende bæredygtighedsrapporteringen alene omfatter del 4B, men at en række uafhængighedsregler fra del 4A generelt vil gælde for revisor og revisionsvirksomheden (se afsnit 6.1 ovenfor vedrørende revisorlovens § 24). Det er Etikudvalgets opfattelse, at ovenstående fortolkning kan anvendes frem til ikrafttrædelsestidspunktet for del 5 til IESBA Code, jf. bilag 1.

I IESBA Code of Ethics er der krav om, at der skal foretages en såkaldt two-pronged test af ikke-revisionsydelser og ikke-erklæringsydelser.¹⁶ Før opgaveaccepten skal revisor vurdere, om der foreligger en selvrevisionstrussel. Hvis en sådan foreligger, skal revisor overveje, om der kan etableres tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger til at eliminere uafhængighedstruslen eller reducere den til et acceptabelt niveau.

Bæredygtighedsrapportering udarbejdes efter de nye europæiske rapporteringsstandarder (ESRS'erne).¹⁷ Der knytter sig en særlig usikkerhed til fortolkningen af de nye rapporteringsstandarder og deres praktiske implementering. Virksomhederne vil derfor generelt efterspørge rådgivning om fortolkning, og omfanget af rådgivningen vil afhænge af virksomhedernes egne interne kompetencer og kapacitet.

¹² Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 "Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper".

¹³ Bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

¹⁴ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, maj 2022.

¹⁵ Jf. vedtægternes pkt. 12.4.2.

¹⁶ Testen indebærer, at revisor skal vurdere, 1) om resultatet af ydelsen vil påvirke bogføringen, virksomhedens interne kontroller vedrørende den finansielle rapportering eller regnskabet, og 2) endvidere hvorvidt erklæringsteamet vil basere sig på resultatet af denne ydelse eller et skøn foretaget i forbindelse hermed. Såfremt der svares "ja" til begge elementer, er ydelsen forbudt og kan ikke udføres på grund af selvrevisionstruslen. Se IESBA Code of Ethics afsnit R600.14.

¹⁷ [CSR og europæiske bæredygtighedsstandarder | erhvervsstyrelsen.dk](https://www.csr.dk/erhvervsstyrelsen.dk).

En del virksomheder vil søge rådgivning om bæredygtighedsrapportering hos deres revisor. I de situationer, hvor revisor er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen, skal revisor dokumentere, at de ikke-erklæringsydelse, som revisor leverer vedrørende bæredygtighed, ikke medfører en uafhængighedstrussel.

Notatet indeholder derfor en række praktiske eksempler på ydelser, som revisor kan blive anmodet om, med en vurdering af, om revisor kan udføre disse, når revisor er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen, samt eventuelle sikkerhedsforanstaltninger revisor kan træffe.

7. Trusler mod revisors uafhængighed

Når revisor afgiver en erklæring på bæredygtighedsrapporteringen, samtidigt med at revisionsvirksomheden leverer bæredygtighedsrelaterede ydelser til samme kunde, kan der opstå en trussel mod revisors uafhængighed. Bæredygtighedsrapportering efter CSRD er et nyt fagområde for såvel de virksomheder, der skal aflægge bæredygtighedsrapportering, som for revisor. Dette skal ses i modsætning til regnskabsaflæggelse, der er foretaget i årtier. Revisor skal derfor være særligt opmærksom på de trusler, der kan opstå, når der ikke eksisterer en meget lang praksis på området. De trusler, som revisor særligt skal være opmærksom på, udspringer især af selvrevisions-truslen og herunder risikoen for, at revisor træffer ledelsesmæssige beslutninger på vegne af kunden.

Erhvervsstyrelsen¹⁸ anvender samme definition af selvrevisionstruslen som i IESBA Code of Ethics:

”Selvrevision (egenkontroltrussel): dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når revisor træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af kundens ledelse.”

Selvrevisionstruslen kan i forhold til bæredygtighedsrapportering omfatte, at revisor udarbejder et grundlag, der efterfølgende skal indgå i bæredygtighedsrapporteringen, uden at kunden er involveret og træffer beslutninger herom. Herved er det reelt revisor, der beslutter,¹⁹ hvad der eksempelvis skal indgå i en bæredygtighedsrapportering, og hvad der skal holdes uden for, lige som revisor er for involveret i fremstillingen, indholdet eller betoningen af erklæringskundens bæredygtighedsrapportering.

Da non-PIEs ikke er underlagt de skærpede uafhængighedsregler, men de almindelige uafhængighedsregler, kan det være muligt at håndtere trusler mod uafhængigheden ved levering af bæredygtighedsrelaterede ydelser ved brug af tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger.

7. 1. Kundens modenhed

Inden revisor påbegynder sine overvejelser om sikkerhedsforanstaltninger, skal revisionsvirksomheden sikre sig, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer vedrørende bæredygtighedsrapportering, således at kunden kan og vil træffe selvstændige beslutninger vedrørende den rådgivning og assistance, der efterspørges hos revisionsvirksomheden (kundens modenhed).

En sådan modenhedsvurdering kan være særlig vanskelig på bæredygtighedsområdet, idet der ikke på samme måde som på det finansielle område findes institutionaliserede normer som uddannelse, erhvervs erfaring mv. På det finansielle område kunne det f.eks. være, at kundens CFO har en relevant uddannelsesmæssig baggrund og erfaring, hvorved vedkommende er i stand til selvstændigt og kritisk at tage stilling til de udkast, som revisionsvirksomheden har udarbejdet. Sådanne normer findes imidlertid ikke (endnu) på bæredygtighedsområdet.

¹⁸ Erhvervsstyrelsens vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, version 2, maj 2022.

¹⁹ På engelsk omtales dette som "acting as management".

Revisionsvirksomheden må derfor nøje vurdere kundens modenhed ud fra virksomhedens stade forhold til forbedelse af bæredygtighedsrapportering, ledelsens erfaring med bæredygtighedsrapportering og ledelsens generelle uddannelses- og arbejdsmæssige baggrund i øvrigt, og de eventuelle andre parter, der rådgiver ledelsen.

Modenhedsvurdering skal ses i forhold til revisionsvirksomhedens ydelse. Er der tale om rådgivning, stilles der mindre krav til modenhed, hvor der ved assistance tilsvarende stilles større krav til kundens modenhed og evne til at træffe beslutninger.

Hvis revisionsvirksomheden vurderer, at kunden er for umoden til selvstændigt at kunne vurdere indholdet af den rådgivning og assistance, der efterspørges hos revisionsvirksomheden, skal revisionsvirksomheden vurdere, om kundens modenhed kan bringes op på et niveau, der sikrer, at kunden selvstændigt kan træffe beslutninger. Dette vil kunne ske ved, at kunden deltager i f.eks. efteruddannelsesaktiviteter, at der ansættes personer hos kunden med de nødvendige kvalifikationer, eller at en nødvendig videnopbygning hos kunden tænkes ind som en del af revisionsvirksomhedens ydelse. I større virksomheder har f.eks. kundens CFO ofte en uddannelsesmæssig baggrund og/eller erfaring, som medfører, at vedkommende relativt hurtigt kan bringe sin viden om bæredygtighed op på et niveau, hvor vedkommende vil være i stand til selvstændigt og kritisk at tage stilling til de udkast, som revisionsvirksomheden har udarbejdet.

Vurderer revisionsvirksomheden, at kunden ikke ved sådanne tiltag kan opnå en tilstrækkelig modenhed, bør revisionsvirksomheden ud fra ydelsens karakter overveje at afstå fra at udføre opgaven, da revisionsvirksomheden skal undgå at komme til at træffe ledelsesmæssige beslutninger (assuming management responsibility), jf. IESBA Code, afsnit R400.18.

Hvis revisionsvirksomheden vurderer, at kunden har en tilstrækkelig modenhed, skal revisor vurdere, om der kan opstilles sikkerhedsforanstaltninger, der kan reducere truslen til et acceptabelt niveau.

7.2. Sikkerhedsforanstaltninger

Vurderer revisor, at revisionsvirksomhedens levering af rådgivningsydelser mv. til brug for bæredygtighedsrapporteringen skaber en trussel mod revisors uafhængighed, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Revisor skal afstå fra at udføre opgaven, hvis sikkerhedsforanstaltninger ikke kan reducere truslen til et acceptabelt niveau.

Eksempler på handlinger, der kunne udgøre sikkerhedsforanstaltninger til at håndtere en sådan uafhængighedstrussel (selvrevisionstrussel), omfatter:

- anvendelse af forskellige partnere og opgaveteams for levering af ydelser, der ikke er en erklæringsopgave med sikkerhed, til en erklæringskunde,
- gennemgang af det udførte arbejde af en passende reviewer, der ikke har været medlem af erklærings-teamet eller medlem af teamet, der leverer den bæredygtighedsrelaterede ydelse.

Sikkerhedsforanstaltninger kan også være indbygget i assistanceopgaven, således at det reelt er kunden selv, der beslutter, hvorledes bæredygtighedsrapporteringen kommer til at se ud. Hvis revisionsvirksomheden f.eks. leverer en skabelon for en dobbelt væsentlighedsanalyse, hvor virksomheden herefter selv vurderer, hvilke elementer der skal indgå og med hvilken vægt, er det reelt virksomheden selv, der udfører den dobbelte væsentlighedsanalyse, og revisor har alene stillet en skabelon (der er fastlagt i regelsættet) til rådighed.

Andre sikkerhedsforanstaltninger kan være, at der i assistanceopgaver præsenteres en række alternativer, som kunden skal vælge iblandt, førend der ligger et færdigt produkt, og at kunden bekræfter sit ansvar for ydelserne.

Såfremt de trufne sikkerhedsforanstaltninger ikke kan reducere truslen til et acceptabelt niveau, skal revisor afstå fra at påtage sig opgaven.

8. Eksempler på bæredygtighedsrelaterede ydelser og læsevejledning hertil

Uafhængighedsvurderingen for non-PIEs tager afsæt i den danske regulering og vil iagttage reglerne om selvrevision i IESBA Code.

Grundlæggende skal revisionsvirksomheder vurdere ikke-erklæringsydelser inden for bæredygtighed på samme måde, som revisor allerede vurderer ikke-revisionsydelser relateret til kundens finansielle årsrapport.

Nedenfor er oplistet eksempler på ydelser inden for bæredygtighedsrapportering.

Idet rapporteringskrav mv. relateret til CSRD stadig udvikler sig, ligesom kunders behov udvikles over tid, afspejler vejledningen nedenfor Etikudvalgets forståelse af de tilladte ydelser, der kan tilbydes på nuværende tidspunkt, og det er muligt, at der kan gives yderligere eksempler i fremtiden.

Truslerne under de enkelte eksempler opdeles i:

- begrænsede trusler
- trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau, og
- trusler, der ikke kan reduceres til acceptabelt niveau.

Ved *begrænsede trusler* er der typisk tale om rådgivning af generisk karakter, eller rådgivning, som målrettes kundens virksomhed, men som kræver en aktiv stillingtagen fra kundens ledelse for at kunne anvendes. Ligeledes omfatter det situationer, hvor kunden udarbejder udkast mv., som revisionsvirksomheden kommenterer. Ved sådanne begrænsede trusler kan revisionsvirksomhedens dokumentation af uafhængighedsovervejelser bestå af konklusioner, der dokumenteres i revisionsvirksomhedens opgaveacceptsystem. Nøgleord er her: Rådgivning og kommentering.

Ved *trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau*, er der typisk tale om ydelser, hvor revisionsvirksomheden yder assistance til kunden, og revisionsvirksomheden udarbejder udkast til oplæg til bestemte områder, men hvor beslutninger skal tages af kundens ledelse. Ved sådanne opgaver skal revisionsvirksomheden implementere og dokumentere de iværksatte sikkerhedsforanstaltninger. Nøgleord er her: Assistance og udarbejde udkast.

Ved *trusler, der ikke kan reduceres til acceptabelt niveau*, er det ikke nødvendigt at foretage dokumentation, da det ikke vil være muligt at opstille sikkerhedsforanstaltninger, der kan imødegå uafhængighedstruslen, og derfor kan opgaven ikke udføres af revisionsvirksomheden. Det vil være de tilfælde, hvor revisionsvirksomheden foretager beslutninger på vegne af kundens ledelse, revisionsvirksomheden fastsætter procedurer eller lignende, eller hvor kundens ledelse implementerer oplæg fra revisionsvirksomheden uden ledelsens selvstændige stillingtagen, hvorved revisionsvirksomheden de facto eller indirekte foretager beslutninger på vegne af kundens ledelse. Nøgleord er her: Deltagelse i kundens ledelse og beslutningstagning.

Eksemplerne nedenfor omfatter (p.t.) følgende:

- a) Workshops med kunden
- b) Undervisnings-/uddannelsesaktiviteter
- c) Dobbelt væsentlighedsvurdering
- d) Fra dobbelt væsentlighedsvurdering til datapunkter
- e) Vurdering af kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering
- f) Gap-vurdering i forhold til ESRS
- g) Modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre (KPIs)
- h) Intern kontrol relateret til bæredygtighedsrapportering
- i) Anskaffelse og implementering af IT-systemer
- j) Indsamling og/eller registrering af bæredygtighedsdata
- k) Opstilling af bæredygtighedsrapportering

a) Workshops med kunden omfatter ydelser, som f.eks. når kunden ønsker afholdelse af workshops, hvor deltagerne drøfter den kommende regulering og ESG, samt bæredygtighedsrapportering.

Workshops kan være on-site workshops eller virtuelle e-learnings, der dækker en bred vifte af ESG-/CSRD-/ESRS-relaterede emner. Workshops kan være relativt generiske og dække det grundlæggende, eller de kan være detaljerede med fokus på specifikke elementer af reguleringen, såsom CSRD og dobbelt væsentligheds-vurdering, EU-taksonomi etc.

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til afholdelse af workshops med kunden. Ydelsen har visse lighedstræk med møder, som kunden ønsker at afholde, når der opstår forhold uden for den ordinære virksomhedsdrift, f.eks. i forbindelse med introduktion til ny regulering, udbredelse af viden om nye forretningsområder, systemer etc. Revisors deltagelse i sådanne workshops kan være en del af erklæringsarbejdet.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Afholde møder, hvor deltagerne identificerer og diskuterer målgruppe(r) og læringsbehov hos kunden.</p> <p>Udvikle generisk materiale til brug for kundens workshop.</p> <p>Deltage i workshops med kunden baseret på revisionsvirksomhedens kendskab til kunden samt generelt branche- og industrikendskab.</p> <p>Give faktabaserede noter om kundens overvejelser og beslutninger som resultat af workshoppen. Virksomheden udarbejder selv mødereferater og anden relateret dokumentation, herunder træffer beslutninger.</p>	<p>Være katalysator for afviklingen af workshoppen og dens indhold samt præsentere kundebesluttet og godkendt retning og formål.</p> <p>Assistere med struktur og vedligeholdelse af dokumentation fra workshops – alt med reference til et ledelsesmedlem eller bæredygtighedsansvarlig som har tilstrækkelig kompetence til at påtage sig denne opgave.</p>	<p>Være eneansvarlig (uden ledelsens involvering) for afviklingen af en workshop og dens indhold samt udstikke retning og formål.</p> <p>Fordele og uddelegere opgaver til kunden uden ledelsens medvirken.</p> <p>Fastsætte tidsfrister for kundens videre CSRD-arbejde uden ledelsens involvering.</p> <p>Indtage ledelsens rolle som projektleder for kundens workshop, herunder assistere med struktur og vedligeholdelse af dokumentation fra workshops.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser vedrørende workshop til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none">- At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet.- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.	
---	--

<p>b) Undervisnings-/uddannelsesaktiviteter omfatter ydelser, som f.eks. når kunden ønsker, at revisionsvirksomheden medvirker til at afholde kurser for virksomhedens medarbejdere, som kan øge deres indsigt i regelsættet og deres faglige niveau inden for CSRD/ESRS mv.</p> <p>IESBA Code: Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til afholdelse af workshops med kunden. Ydelsen svarer til lignende undervisningsaktiviteter, som revisionsvirksomheder tilbyder kunder inden for f.eks. regnskab, bogholderi og skatter/afgifter. Undervisningsaktiviteterne baseres ofte på gældende eller kommende regler samt best practice i forhold til, hvad andre lignende virksomheder gør.</p>		
Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Tilbyde generiske standardkurser og -materiale eller teknisk træning om ESG- og bæredygtighedsrapportering og dertil hørende regulering.</p> <p>Levere generisk kursusmateriale, som anvendes på kundens interne kurser, uddannelse mv.</p> <p>Levere generisk litteratur, materiale og eksempler på kursusplaner med henblik på, at kundens ledelse selv kan designe og udvikle virksomhedens egen ESG-træning.</p> <p>Drøfte den mulige deltagerkreds med virksomheden, hvorefter kundens ledelse træffer endelig beslutning om deltagerkredsen.</p> <p>Drøfte kundespecifikke spørgsmål ud fra "best practice", såfremt revisor ikke deltager i en eventuel beslutningsproces.</p>	<p>Tilbyde kurser, som er tilpasset den konkrete kundes forhold og branche.</p> <p>Forberede eller lede størstedelen af undervisningssessionen, hvor de særlige fakta og forhold hos kunden drøftes.</p> <p>Udarbejde kursusmateriale tilpasset specifikt til kunden, som denne kan bruge i sin interne undervisning.</p> <p>Besvare konkrete spørgsmål, som drøftes under kursusforløbet.</p> <p>Lede den kundespecifikke del af undervisning.</p>	<p>Udarbejde kursusmateriale til kunden, som har en sådan karakter, at kunden kan anvende dette i sit design og implementering af kontroller på bæredygtighedsområdet, uden kundens efterfølgende stillingtagen og godkendelse.</p> <p>Identificere og fastsætte deltagerkreds, som skal deltage i kurser, træningssessioner etc.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser</p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<p>vedrørende undervisnings- og uddannelsesaktiviteter til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none">- At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet.- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.	
---	--

c) Dobbelt væsentlighedsvurdering

omfatter ydelser, som f.eks. når kunden beder om at få foretaget en gennemgang af deres udkast til dobbelte væsentlighedsvurdering på tidspunktet for dennes udarbejdelse og ønsker råd og anbefalinger om tiltag, der kan tages for at forbedre vurderingen.

Kunden kan i den forbindelse bede revisionsvirksomheden gennemgå og kommentere det af ledelsen udarbejdede udkast, som kan omfatte virksomhedens:

- Identifikation af relevante interessenter
- Udarbejdelse af en liste over potentielt relevante bæredygtighedsforhold
- Definition af påvirkninger, risici og muligheder
- Vurdering af påvirkninger, økonomiske muligheder og risici
- Opsummering af resultatet og fastlæggelse af, hvad der er væsentligt
- Evaluering af de strategiske implikationer

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til en erklæringskundes dobbelte væsentlighedsvurdering. Ydelsen har visse lighedstræk med revisors rådgivning til en virksomhed i forbindelse med dennes udarbejdelse af årsrapport, herunder ledelsesberetning, noteapparat mv, hvor virksomheden anmoder om revisors rådgivning i forbindelse med udarbejdelsen. Endvidere har det lighedstræk med kundens udfærdigelse af anvendt regnskabspraksis hvor kunden ønsker faktuel rådgivning om regler og best practice om regnskabsmæssige skøn. Endelig har ydelsen lighedstræk med den rådgivning revisorer yder når kunder ønsker sparring om virksomhedens forretningsmæssige risici og muligheder.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Udarbejde generiske planer for, hvordan væsentlighedsvurderingen kunne udføres i en virksomhed inden for kundens branche.</p> <p>Deltage i kickoff-møder med kunden for at præsentere ESRS-krav om dobbelt væsentlighedsvurdering, herunder afholde workshops om reguleringskrav og "best practice".</p> <p>Understøtte og deltage i workshops vedrørende dobbelt væsentlighedsvurdering, så kunden selv kan fastsætte en liste over relevante bæredygtighedsspørgsmål og relaterede vurderingsmetoder.</p> <p>Dele viden og standarder for identifikation af påvirkninger, risici og muligheder ("Impacts, Risks and Opportunities" – IRO) baseret på markedspraksis.</p> <p>Deltage i workshops, så kunden kan tilpasse ovenstående viden</p>	<p>Assistere med at udarbejde udkast til plan for, hvordan væsentlighedsvurderingen kan gennemføres i kundens virksomhed med henblik på efterfølgende gennemgang med kunden.</p> <p>Assistere med at udarbejde udkast til en indledende vurdering af, hvilke emner og/eller underemner der kunne være væsentlige og dermed kan indgå i kundens prioriteringsbeslutninger.</p> <p>Assistere med at vurdere valg, herunder fravalg, af, hvilke emner og/eller underemner der skal indgå i selve rapporteringen.</p> <p>Assistere med at udarbejde et udkast, der kan danne grundlag for kundens væsentlighedsvurdering.</p> <p>Udlåne medarbejder(e) fra revisionsvirksomheden, i en kortere periode, som skal assistere kunden</p>	<p>Selvstændigt og uden ledelsens efterfølgende stillingtagen udarbejde detaljerede planer for, hvordan væsentlighedsvurderingen skal udføres i kundens virksomhed.</p> <p>Identificere og fastsætte emner og/eller underemner, der skal eller ikke skal indgå i væsentlighedsvurderingen.</p> <p>Foretage en vurdering – uden ledelsens involvering – af, hvilke emner og/eller underemner der er væsentlige og dermed skal indgå i prioriteringsbeslutninger.</p> <p>Foretage valg, herunder fravalg – uden ledelsens involvering – af, hvilke emner og/eller underemner der skal indgå i selve rapporteringen.</p> <p>Udarbejde selve væsentlighedsvurderingen.</p>

<p>og standarder til dens egen virksomhed.</p> <p>Yde generisk rådgivning og informere om "best practice" inden for kundens branche/industri om de elementer i væsentlighedsvurderingen, som skal tages i betragtning af kunden i dennes egen vurdering.</p> <p>Gennemgå og kommentere på ledelsens udkast til dobbelt væsentlighedsvurdering, komme med overordnede forslag og tiltag, kunden kan arbejde med for at forbedre vurderingen og foretage nødvendige beslutninger.</p> <p>Gennemgå og kommentere på kundens identificerede IRO.</p>	<p>med at udarbejde et udkast der kan danne grundlag for kundens udarbejdelse af væsentlighedsvurderingen.</p> <p>Assistere med implementering af "standard"-software til bæredygtighedsrapporteringen.</p>	
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser vedrørende dobbelt væsentlighedsvurdering til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet. ○ At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen. 	<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen.</p>	

d) Fra dobbelt væsentlighedsvurdering til datapunkter

Når kunden har udarbejdet sin dobbelte væsentlighedsvurdering, skal de identificerede væsentlige påvirkninger, risici og muligheder ("Impacts, Risks and Opportunities" – IROs) knyttes til de relaterede ESRS-oplysningskrav og anvendelseskrav samt deres underliggende datapunkter.

Kunden kan i den forbindelse bede revisionsvirksomheden om at gennemgå og kommentere det af ledelsen udførte arbejde med at identificere væsentlige oplysningskrav (disclosure requirements) og væsentlige anvendelseskrav (application requirements) samt deres underliggende datapunkter baseret på dobbelt væsentlighedsvurderingen.

Dette indbefatter en gennemgang af, om de af ledelsen identificerede oplysningskrav og anvendelseskrav inklusiv deres underliggende datapunkter "matcher" de væsentlige IROs og ESRS-emner (topics), underemner (sub-topics) og under-underemner (sub-sub-topics), der er identificeret.

Revisionsvirksomheden kan udlevere en generisk template (standardcheckliste) til kunden, som indeholder en samlet oversigt over ESRS-standardernes væsentlige oplysnings- og anvendelseskrav, samt relaterede datapunkter.

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til en erklæringskundes arbejde med at knytte/matche påvirkninger, risici og muligheder (IROs) til de relaterede ESRS oplysningskrav og anvendelseskrav inkl. deres datapunkter.

Ydelsen har visse lighedstræk med revisors rådgivning til en virksomhed i forbindelse med dennes udarbejdelse af årsrapport, herunder især noteapparat mv., hvor virksomheden anmoder om revisors rådgivning i forbindelse med udarbejdelsen. Til brug herfor har revisionsvirksomheder udarbejdet standard-templates på årsregnskaber under et givent framework (f.eks. ÅRL/IFRS) til udlevering til virksomheden.

Tilsvarende har revisionsvirksomheder udarbejdet standard-checklister med lovgivningens og regnskabsstandards krav til oplysningskrav i noter. Disse er ofte interaktive afhængig af virksomhedens udfyldelse/svar.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Facilitere møder/workshops om lovkrav, ekspertise og best practice.</p> <p>Facilitere et kickoff møde med kunden for at præsentere ESRS-kravene og processen med at gå fra dobbelt væsentlighedsvurdering til at identificere oplysningskrav og datapunkter, som kunden skal rapportere om i deres bæredygtighedserklæring.</p> <p>Udlevere en generisk template (en standard-checkliste), som indeholder en samlet oversigt over ESRS oplysningskrav og anvendelseskrav, herunder de underliggende datapunkter samt link til de</p>	<p>Baseret på de af ledelsen identificerede ESRS-emner/underemner/under-underemner sammenligne kundens liste over væsentlige oplysningskrav og anvendelseskrav (dvs. bruttolisten over datapunkter) med bruttolisten over datapunkter i template (standardcheckliste).</p> <p>Udarbejde udkast til en generisk plan for, hvordan kunden identificerer datapunkter til brug for dennes videre bearbejdning og tilpasning til egne forhold.</p> <p>Give kunden feedback om, hvor denne kan overveje at revurdere de identificerede oplysningskrav og anvendelseskrav, inkl. de underliggende datapunkter, hvis de ikke</p>	<p>Udvikle detaljerede, specifikke planer for, hvordan man identificerer oplysningskrav og datapunkter, som uden videre kan medtages og implementeres af kunden, uden at kunden selv har vurderet og/eller tilpasset disse til egne forhold.</p> <p>Træffe beslutning om hvilke oplysningskrav og anvendelseskrav, der skal omfattes og udelukkes.</p> <p>Udarbejde argumentation på vegne af kunden for, hvorfor det er korrekt, at kunden ikke har medtaget visse datapunkter.</p> <p>Fastsætte hvilke datapunkter, som kunden kan scope ud (ja/nej-svar).</p>

<p>relaterede ESRS-emner, under-emner og under-underemner.</p> <p>Give input til ESRS-krav, og hvad ESRS-kravene anfører om væsentlighed i relation til de krævede informationer.</p> <p>Give input til, om kunden forstår bestemte datapunkter korrekt.</p>	<p>stemmer overens med bruttolisten i template (standardchecklisten)</p> <p>Forud for erklæringsarbejdet at udfordre kundens argumenter for ikke at medtage ("de-scope") visse datapunkter. Det er vigtigt, at tilbagemelding til kunden ikke udgør en endelig konklusion og dermed ikke giver sikkerhed.</p>	<p>Fastsætte hvilke grænseværdier og kriterier, der skal lægges til grund for fastlæggelse af væsentlighed i relation til de krævede informationer.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der er opstået ved levering af ydelser vedrørende identificering af væsentlig bæredygtighedsinformation til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet. - At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde. 		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved betydelige trusler:</p> <p>Ingen</p>

e) Vurdering af kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering omfatter ydelser, som f.eks. når en kunde ønsker en overordnet vurdering af virksomhedens (ledelsens) parathed ("readiness") til at rapportere efter CSRD.

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til kundens parathed til at kunne rapportere efter et givent regelsæt, framework etc. Ydelsen har visse lighedstræk med de rådgivningsydelser, som revisionsvirksomheder yder til ikke-noterede kunder i forbindelse med deres overvejelser om at overgå til rapportering efter f.eks. IFRS, eller hvor virksomheden ønsker en vurdering af dens parathed til en eventuel børsnotering.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Gennemgå virksomhedens egne planer for tilrettelæggelse af arbejdet med bæredygtighedsrapportering og kommer med overordnede vurderinger af de enkelte elementer som ledelse/organisering, dobbelt væsentlighed, taksonomi etc.</p> <p>Gennemgå virksomhedens selvevaluering og deltage i drøftelser med ledelsen om virksomhedens stadi i CSRD-parathed.</p> <p>Vurdere ledelsens parathed til, at virksomheden kan opfylde forudsætningerne for at etablere et grundlag for bæredygtighedsrapportering og revisors erklæringsafgivelse.</p>	<p>Assistere kunden med at foretage en vurdering af dennes parathed på de enkelte elementer i CSRD, som er udvalgt af kunden.</p> <p>Udarbejde udkast til notat som viser forskelle mellem virksomhedens nuværende stadi for bæredygtighedsrapportering ("as-is") i forhold til de krav der stilles i CSRD ("to-be").</p> <p>Assistere med at dokumentere, analysere og evaluere kundens nuværende systemer og it-understøttelse til brug for bæredygtighedsrapportering, og komme med generelle (ikke detaljerede) anbefalinger med hensyn til systemdesignet.</p> <p>Assistere en kunde med at udvikle og udføre sin projektplan for CSRD-arbejdet, herunder assistere med planlægning og stille lokaler til rådighed for projektteam møder, udarbejdelse af udkast til projektrelateret dokumentation (f.eks. mål, detaljerede planer, fremskridt/statusrapporter) og måling af projektets effekt efter afslutning.</p>	<p>Løbende overvåger fremdriften i virksomhedens planlægning og idriftsættelse af bæredygtighedsrapportering på vegne af kunden.</p> <p>Udføre review af kundens CSRD-parathed med hyppige intervaller i kundens rejse mod CSRD-efterlevelse for at vurdere fremskridt, hvorved revisionsvirksomheden kan blive en del af virksomhedens interne kontrolmiljø eller have karakter af intern revision.</p> <p>Uden ledelsens efterfølgende stillingtagen at levere (for) detaljerede procedurer, tidsplaner etc. med henblik på, at virksomheden kan blive klar til at kunne rapportere, og disse kan blive gennemgået af revisor.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

Sikkerhedsforanstaltninger ved mulige trusler:

Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser vedrørende vurdering af kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:

- At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet.
- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.

f) Gap-vurdering i forhold til ESRS

omfatter mange forskellige ydelser, f.eks. at kunden ønsker en vurdering af, hvilke udeståender ("gaps"), der er mellem virksomhedens allerede offentliggjorte oplysninger og de kommende europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS), herunder en plan for de nødvendige tiltag for at afhjælpe de identificerede gaps.

Formålet med en gap-vurdering er at identificere forskelle mellem organisationens nuværende tilstand ("as-is") og det ønskede mål ("to-be").

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af gap-vurderinger, men en aktivitet, der omfatter kommentering herpå, har visse lighedstræk over til en gennemgang af - og kommentering på - oplysninger mv. i den finansielle årsrapport, herunder revisors opfattelse af hvad der skal til for at virksomheden sikre fuldstændighed således at alle krav er opfyldt. Endvidere er der lighedstræk til når revisor udarbejder forslag til forbedring af forretningsgange og interne kontroller (Management Letter), men som ikke må have en så detaljeret form, at revisor medvirker til at designe selskabets interne kontroller.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Foretage en overordnet vurdering af generiske forskelle (gaps) mellem den aktuelle ESG-rapportering efter ÅRL § 99 a eller tilgængelige data og ESRS-kravene.</p> <p>Med afsæt i ESRS-kravene identificere specifikke områder, som ledelsens egen plan ikke adresserer - eller ikke fuldt ud adresserer - med henblik på at ledelsen tilpasser virksomhedens projektplan for færdiggørelse.</p> <p>Rådgive om mulige tilgange til ledelsens egen prioritering af virksomhedens mangelfhjælpning og handlinger.</p> <p>Overordnet vurdere graden af mangler på det enkelte område (f.eks. kategoriseret som høj/medium/lav). Dette kan ske i form af et brev til ledelsen (management letter), som revisor kan udarbejde i forbindelse med gennemførelsen af den finansielle revision.</p>	<p>Udarbejde et notat til kunden over gaps i forhold til ESRS-kravene og fremkomme med overordnede anbefalinger for kundens videre arbejde med de identificerede mangler, forudsat at kunden har sat rammerne i form af en robust dobbelt væsentlighedsanalyse.</p> <p>Med afsæt i en generisk skabelon assistere kunden med at udarbejde et udkast til en køreplan med de overordnede temaer, der skal hjælpe med at få klarlagt, hvordan kunden kan opfylde de regulatoriske krav og/eller de af ledelsen fastsatte interne politikker og mål.</p> <p>Med udgangspunkt i en gennemgang og vurdering af de eksisterende kontroller give input til forbedring af kontrollernes design til ledelsens videre bearbejdning og implementering.</p> <p>Give virksomhedsspecifikke anbefalinger til, hvordan kunden kan afhjælpe identificerede mangler i relation til bæredygtighedsrapporteringen.</p>	<p>Fremkomme med (for) detaljerede planer for, hvordan identificerede gaps lukkes, uden ledelsens efterfølgende stillingtagen.</p> <p>Udarbejde en (for) detaljeret køreplan for, hvordan kunden kan opfylde de regulatoriske krav og/eller interne politikker og mål, uden ledelsens efterfølgende stillingtagen.</p> <p>Give (for) detaljerede anbefalinger om interne kontroller relateret til rapporteringsforhold under ESRS, uden ledelsens efterfølgende stillingtagen.</p> <p>Give nogen form for sikkerhed ("assurance") forud for arbejdet med erklæring på bæredygtighedsrapporteringen, som indikerer, at kunden har opfyldt et konkret krav. Det vil sige, at afrapportering ikke må konkludere, at målet er opnået/opfyldt, men derimod blot, at der ikke er identificeret mangler/gaps.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de</i></p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p>

<p><i>nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser vedrørende gap-vurdering i forhold til ESRS til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet. - At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen. 	<p>Ingen</p>
---	--------------

g) Modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre (KPIs) omfatter ydelser, som f.eks. når kunden som forberedelse til fremover at kunne rapportere på en række ESG-indikatorer ønsker en vurdering af virksomhedens evne/modenhed til at kunne rapportere på parametre mv.

IESBA Code:

Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af modenhedsvurderinger, men har visse lighedstræk til når revisor udarbejder forslag til forbedring af forretningsgange og interne kontroller (Management Letter), men som ikke må have en så detaljeret form, at revisor medvirker til at designe selskabets interne kontroller.

Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Foretage test (kontrol) af virksomhedens identificerede parametre. Dette kan f.eks. ske i form af forespørgsler, (gen-beregninger og vugge-til-grav-analyse af data).</p> <p>Opnå en forståelse af udvalgte parametre, herunder definitioner af parametre, metodikker, rapporteringsprocesser og -kontroller, og giver anbefalinger på helt overordnet niveau.</p> <p>Gennemgå grundlaget for udarbejdelsen af parametre og kvaliteten af de underliggende data i forhold til kundens "regnskabs"-/opgørelses-praksis.</p> <p>Komme med generelle anbefalinger til forbedringspunkter i form af brev til ledelsen (management letters).</p> <p>Give generiske ("best practice") eksempler på, hvordan virksomheden kan dokumentere sine overvejelser, kriterier mv. for de valgte parametre.</p> <p>Udlevere generisk template (eksempel) til brug for ledelsens vurdering af, hvorledes ledelsesrapporteringen skal opbygges.</p>	<p>Assistere med at fastsætte kriterier, definitioner og opgørelse af parametre etc.</p> <p>Udarbejde udkast til procedurer og retningslinjer for registreringer af data, der ligger til grund for parametre.</p> <p>Evaluer og mål stedet for modenhed op imod gældende parametre, metodikker, samt komme med udkast til anbefalinger til fokuspunkter.</p> <p>Gennemgå kundens modenhedsvurdering op imod en standard template og rådgive om hvilke parametre, som virksomheden skal fokusere på.</p> <p>Evaluer og mål stedet for modenhed op mod gældende processer og kontroller samt rådgive om konkrete forbedringsmuligheder. Dette kan være i et "management letter-format.</p>	<p>Fastsætte kriterier, definitioner etc. for opgørelse af parametre.</p> <p>Fastsætte procedurer og retningslinjer for registreringer af data, som ligger til grund for parametre.</p> <p>Evaluer og mål stedet for modenhed op imod gældende processer og kontroller og selvstændigt komme med (for) detaljerede forslag til design af interne kontroller, uden ledelsens efterfølgende stillingtagen.</p> <p>Give nogen form for sikkerhed for, at virksomheden har identificeret alle relevante parametre forud for arbejdet med erklæring på bæredygtighedsrapporteringen.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser vedrørende modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre (KPIs) til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none">- At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet.- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.	
---	--

<p>h) Intern kontrol relateret til bæredygtighedsrapportering omfatter ydelser som f.eks.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Udarbejde udkast til politikker og procedurer for intern kontrol vedrørende bæredygtighedsrapportering • Assistance med at udføre intern kontrol og rapportere herom hos kunden • Rådgivning vedrørende interne kontroller og rapportering etc. <p>IESBA Code: Der er ikke i IESBA Code nogen direkte omtale af ydelser relateret til rådgivning og assistance med intern kontrol. Ydelsen har visse lighedstræk med de assistance- og rådgivningsydelser, som revisionsvirksomheder yder til en kunde vedrørende intern økonomistyring, eksempelvis afstemningsarbejde. Der vil også være visse lighedstræk med de interne revisionsydelser, der omtales i afsnit 5605 i udkast til den nye del 5 i IESBA Code.</p>		
<p>Begrænsede trusler</p>	<p>Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau</p>	<p>Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau</p>
<p>Yde generisk rådgivning med etablering af politikker og procedurer for intern kontrol vedrørende bæredygtighedsrapportering når dette sker generelt og ikke er målrettet kunden.</p> <p>Yde generisk rådgivning vedrørende interne kontroller og rapportering etc. når dette ikke sker målrettet kundens forhold og organisation mv.</p>	<p>Udarbejde udkast til politikker og procedurer for intern kontrol vedrørende bæredygtighedsrapportering baseret på kundens systemer, organisation og forhold i øvrigt og baseret på input og løbende dialog med kunden.</p> <p>Assistere med at udføre intern kontrol opgaver og rapportere herom hos kunden, hvis dette sker baseret på et scope defineret af kunden, og ligeledes at kunden er ansvarlig for håndtering af observationer og rapportering til ledelsen mv.</p> <p>Rådgive vedrørende interne kontroller og rapportering etc. målrettet kundens forhold og organisation mv.</p>	<p>Træffe beslutninger på vegne af kunden vedrørende etablering af politikker og procedurer for intern kontrol vedrørende bæredygtighedsrapportering.</p> <p>Udføre intern kontrol, håndtere observationer og rapportere herom til ledelsen hos kunden.</p> <p>Påtage sig ansvaret for at designe, implementere, overvåge og vedligeholde virksomhedens interne kontroller.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>I relation til egenkontroltruslen vil en relevant sikkerhedsforanstaltning ofte være at lade de personer, som indgår i erklæringsteamet, være andre end dem, som leverer ikke-revisionsydelsen. Alternativt kan en sikkerhedsforanstaltning være at lade en kompetent person som hverken har deltaget i erklæringsarbejdet eller i revisionsydelsen foretage review af erklæringsarbejdet.</p> <p>Revisor må ikke i forbindelse med opgaven påtage sig ledelsesansvar, herunder:</p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<ul style="list-style-type: none">• Træffe eller godkende beslutninger vedr. kontroller, risici og procedurer• Vælge strategisk retning og styring på de interne revisionsaktiviteter• Tage ansvar for at udforme, implementere og overvåge interne kontroller• Fastlægge interne revisionspolitikker, procedurer og forretningsgange• Beslutte hvilke anbefalinger der skal implementeres• Gennemgå og godkende af ændringer til adgangsrettigheder til kundens systemer• Rapportere om kontrolaktiviteter til den øverste ledelse på vegne af den daglige ledelse	
---	--

<p>i) Anskaffelse og implementering af IT-systemer omfatter ydelser som f.eks.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rådgivning ved valg af IT-systemer både indenfor og udenfor bæredygtighed • Assistance med implementering af software til registrering og rapportering af bæredygtighedsregnskab. • Assistance med vedligeholdelse, overvågning og opdatering af IT-systemer <p>IESBA Code: Dette er omfattet af afsnit 5606 i udkast til den nye del 5 i IESBA Code.</p>		
<p>Begrænsede trusler</p>	<p>Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau</p>	<p>Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau</p>
<p>Rådgive om anskaffelse og implementering af forskellige systemer til registrering og rapportering af data og informationer vedrørende bæredygtighed.</p> <p>Rådgive om opbygning af kontoplener og rapportformater i forbindelse med bæredygtighed.</p>	<p>Assistere med - eller levere - IT-systemydelser, der er uden forbindelse til bæredygtighedsrapporteringen.</p> <p>Assistere med implementering af "standard"-software til registrering eller rapportering af data- og informationer om bæredygtighed.</p> <p>Assistere med design og implementering af it-systemer, der anvendes til at generere informationer, der indgår i kundens bæredygtighedsrapportering.</p>	<p>Beslutte valg af system og/eller funktionalitet ved levering og implementering af IT-systemer.</p> <p>Gemme eller hoste kundens data, herunder stå for sikkerhedskopiering eller være en del af kundens nødplan.</p> <p>Drifte, vedligeholde og overvåge kundens IT-systemer, netværk eller hjemmeside.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>I relation til egenkontroltruslen vil en relevant sikkerhedsforanstaltning ofte være at lade de personer, som indgår i erklæringsteamet, være andre end dem, som leverer IT-systemydelser. Alternativt kan en sikkerhedsforanstaltning være at lade en kompetent person, som hverken har deltaget i erklæringsarbejdet eller IT-systemydelser, fortage et review af erklæringsarbejdet.</p> <p>IT-systemydelser kan skabe en egenkontrol-trussel. Egenkontroltruslen afhænger af en samlet vurdering af nedenstående forhold:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Art og omfang af IT-systemydelser, der skal leveres, herunder bl.a. i hvilket omfang systemerne har indflydelse på kundens registreringer og informationer om bæredygtighed . ○ Graden af tilpasninger der sker til et standardsystem. 		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

- Graden af tillid, der er fæstet til IT-systemet ved erklæringsopgaven for kunden.

Ved levering af IT-system ydelser skal det sikres:

- At kunden træffer alle ledelsesbeslutninger i relation til implementering og drift af IT-systemer, herunder:
 - Anerkender ansvar for udformning, tilstrækkelighed, betjening og overvågning af IT-systemet.
 - Udpeger en passende og kompetent person fra ledelsen som ansvarlig.
 - Træffer alle centrale beslutninger i design og implementeringsfasen.
 - Anerkender ansvar for betjening af IT-systemet og de informationer systemet anvender eller genererer.

<p>j) Indsamling og/eller registrering af bæredygtighedsdata omfatter ydelser, som f.eks. når kunden ønsker bistand med at få indsamlet og registreret data til brug for sin kommende bæredygtighedsrapportering.</p> <p>IESBA Code: Dette er omfattet af afsnit 5601 i udkast til den nye del 5 i IESBA Code of Ethics.</p>		
Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reduceres til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Yde rådgivning om indsamling og registrering af bæredygtighedsdata, der ikke er målrettet den konkrete kunde men alene generel rådgivning i forhold til kundens branche/virksomhedstype.</p> <p>Yde kundekonkret rådgivning om indsamling og registrering af bæredygtighedsdata.</p>	<p>Assistere med indsamling af bæredygtighedsdata (herunder også tekst) til brug for kundens kommende bæredygtighedsrapportering, hvor kunden har fastlagt og godkendt den anvendte indsamlingsmetodik.</p> <p>Assistere med registrering (mekanisk og rutinemæssig) af bæredygtighedsdata, begivenheder eller andre forhold der er en del af bæredygtighedsrapporteringen, hvor kunden har fastlagt den anvendte registreringsmetodik og kunden godkender de data der registreres.</p> <p>Assistere med at klarlægge unøjagtigheder i bæredygtighedsdata.</p> <p>Assistere med bogføringsmæssige ydelser (mekanisk og rutinemæssig) i relation til den finansielle rapportering, som kan påvirke bæredygtighedsrapporteringen.</p>	<p>Godkende, udføre eller fuldende en transaktion eller en registrering på vegne af kunden.</p> <p>Udarbejde grundbilag eller generering af bæredygtighedsdata til registrering eller gennemføre ændringer i sådanne dokumenter, data eller lignende.</p> <p>Træffe beslutninger om forudsætninger for opgørelsesmetoder, der ligger til grund for udarbejdelse af bæredygtighedsdata eller udgør bæredygtighedsdata, der registreres.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Der er derudover alene muligt at anvende sikkerhedsforanstaltninger, hvor den leverede ydelse er af rutinemæssig og mekanisk karakter.</p> <p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>mulige</u> trusler:</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af ydelser</p>		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<p>vedrørende indsamling og/eller registrering af bæredygtighedsdata til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none">- At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet.- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.	
---	--

<p>k) Opstilling af bæredygtighedsrapportering omfatter ydelser som f.eks.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Assistance med opstilling af bæredygtighedsrapportering - Assistance med XBRL-opmærkning af bæredygtighedsrapportering <p>IESBA Code: Dette er omfattet af afsnit 5601 og 5602 i udkast til den nye del 5 i IESBA Code.</p>		
Begrænsede trusler	Trusler, der formentlig kan reducere til et acceptabelt niveau	Betydelige trusler, der ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau
<p>Levere en generel regnskabsskabelon med underliggende XBRL-opmærkning og vejlede om bæredygtighedsrapportering, som ikke er målrettet den pågældende kunde men alene branche/virksomhedstype.</p> <p>Rådgive om opgørelsesprincipper og præsentation af bæredygtighedsdata/-informationer.</p> <p>Foretage mekanisk XBRL-indbetretning til offentlige systemer af kundens bæredygtighedsrapportering.</p>	<p>Assistere med opstilling af bæredygtighedsrapportering på grundlag af informationer i et kundefodkendt registreringssystem og udarbejdelse af tilhørende noter/specifikationer baseret på modtagne informationer fra kunden med kundens efterfølgende godkendelse af rapporteringens indhold.</p> <p>Udarbejde forslag til XBRL-tagging af bæredygtighedsrapportering til kundens efterfølgende gennemgang og godkendelse.</p> <p>Komme med forslag til ændringer til kundens registreringssystem for bæredygtighedsdata/-informationer eller andre ændringer til kundens grundlag for bæredygtighedsrapportering. Det forudsættes at kunden gennemgår og godkender disse forslag til reguleringer/ændringer.</p>	<p>Udøve vurderingsmæssige skøn, samt vurderinger af væsentlig betydning for bæredygtighedsrapportering mv. på erklæringskundens vegne, herunder træffe beslutning om hvordan oplysningerne i bæredygtighedsrapporteringen skal XBRL-tagges.</p> <p>Træffe beslutning om opgørelsesprincipper og præsentation af bæredygtighedsdata/informationer.</p> <p>Udarbejde bæredygtighedsrapportering i egenskab af at være ansvarlig ledelse.</p>
<p><i>Det er alene relevant at overveje sikkerhedsforanstaltninger, hvis revisor har vurderet, at der er trusler, som revisor skal reducere til et acceptabelt niveau, og revisor har vurderet, at kundens ledelse har de nødvendige kompetencer og ressourcer til at kunne udfordre, evaluere og beslutte på grundlag af revisors assistance. Der henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 7.1 Kundens modenhed.</i></p> <p>Der er derudover alene muligt at anvende sikkerhedsforanstaltninger, hvor den leverede ydelse er af rutinemæssig og af mekanisk karakter.</p> <p>Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der alt efter risikoniveauet kan håndtere en egenkontroltrussel, der kan opstå ved levering af assistance med opstilling af bæredygtighedsrapportering til en erklæringskunde, omfatter bl.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - At have en adskillelse mellem erklæringsteamet og rådgivningsteamet. 		<p>Sikkerhedsforanstaltninger ved <u>betydelige</u> trusler:</p> <p>Ingen</p>

<ul style="list-style-type: none">- At lade en passende reviewer, der ikke har været involveret i leveringen af ydelsen, gennemgå det udførte arbejde relateret til erklæringsafgivelsen.	
---	--

Bilag 1. IESBA Code of Ethics, del 5

I IESBA-regi arbejdes med en ny del 5 til IESBA Code. Udkastet forventes vedtaget i december 2024. Det er Etikudvalgets opfattelse, at del 5 tidligst kan træde i kraft for kalenderåret 2026 og derfor ikke være gældende for CSR-rapporteringer for 2024 og 2025.

Den nye del 5 regulerer revisors og andre erklæringsafgiveres uafhængighed ved afgivelse af erklæring om bæredygtighedsrapportering, hvor del 4A omhandler revisors uafhængighed ved revision og review, mens del 4B omhandler revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, som ikke er revision eller review.

Del 5 til IESBA Coden tager udgangspunkt i del 4A, hvilket blandt andet betyder, at revisors uafhængighedsvurderinger skal følge de samme principper som ved revision eller review af det finansielle regnskab, hvor en two-pronged test skal foretages ved levering af ikke-revisionsydelse. Denne test bliver derfor også obligatorisk ved levering af ikke-erklæringsydelser inden for bæredygtighed.

Revisor skal før opgaveaccept af ikke-erklæringsydelser vurdere, om der foreligger en selvrevisionstrussel. Hvis der foreligger en sådan, kan revisor ikke udføre opgaven, hvis der er tale om en PIE-virksomhed, og skal overveje, om der kan etableres tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger til at afhjælpe truslen, hvis der er tale om en non-PIE-virksomhed.

Alle erklæringer om ESG-rapportering, som ikke er bæredygtighedsrapportering efter CSRD og ÅRL § 99 a, vil ikke være omfattet af del 5 og skal derfor stadig følge uafhængighedsreglerne i del 4B.