

FAKTA OM REVISOR-ERKLÆRINGER PÅ BÆREDYGTIGHEDSRAPPORTERING



April 2022

EU-Kommissionen præsenterede i april 2021 et nyt forslag om virksomheders bæredygtighedsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive eller "CSRD") med henblik på at styrke rapportering om de risici og muligheder, der er forbundet med bæredygtighedsspørgsmål, og med det ultimative mål at gøre europæisk økonomi mere bæredygtig.

I direktivforslaget stilles der krav om, at virksomheder skal rapportere på en sådan måde, at interessenterne, fx investorer, kan sammenligne bæredygtighedsoplysninger på tværs af virksomheder, at oplysningerne i højere grad er tilgængelige, og at oplysningerne er pålidelige og troværdige.

Fra EU's side ønsker man at indføre et krav om en erklæring fra en uafhængig tredjepart, eksempelvis en godkendt revisor. En revisorerklæring vil øge troværdigheden af bæredygtighedsrapporteringen, og den vil understøtte og imødekomme de stigende krav fra omverdenen om pålidelig information på virksomhedernes bæredygtighed.

Dette faktaark giver svar på nogle af de spørgsmål, der ofte bliver stillet om revisorerklæringer på bæredygtighedsområdet, herunder:

- **Erklæringsopgaver** med begrænset sikkerhed og med høj grad af sikkerhed
- **Forventninger til krav** til erklæringsopgaverne og de retlige rammer i den kommende EU-lovgivning
- **De tekniske aspekter** af revisionsstandarder.

De følgende spørgsmål og svar har til formål at informere politiske beslutningstagere og andre interesserede om revisorerklæringer på bæredygtighedsrapporteringen.



Erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed og med høj grad af sikkerhed

? **Hvad er en revisorerklæring på en bæredygtighedsrapportering?**

En virksomhed kan anmode en uafhængig tredjepart om at afgive en erklæring på virksomhedens bæredygtighedsrapportering. Det sker typisk på baggrund af forventninger eller krav fra interessenter om at øge

troværdigheden og tilliden til bæredygtighedsrapporteringen, herunder om de bæredygtighedsresultater, som virksomheden har opnået, og om virksomhedens fremtidige mål og målsætninger.

Den uafhængige tredjepart, der leverer en sådan erklæring, vil typisk være en godkendt revisor.

Godkendte revisorer er underlagt etiske og kvalitetsmæssige krav og tilsyn, og udfører deres arbejde i overensstemmelse med internationalt anerkendte standarder.

Betegnelsen "godkendte revisorer" er dansk og dækker over både statsautoriserede og registrerede revisorer. En revisor omtales også som "offentlighedens tillidsrepræsentant".

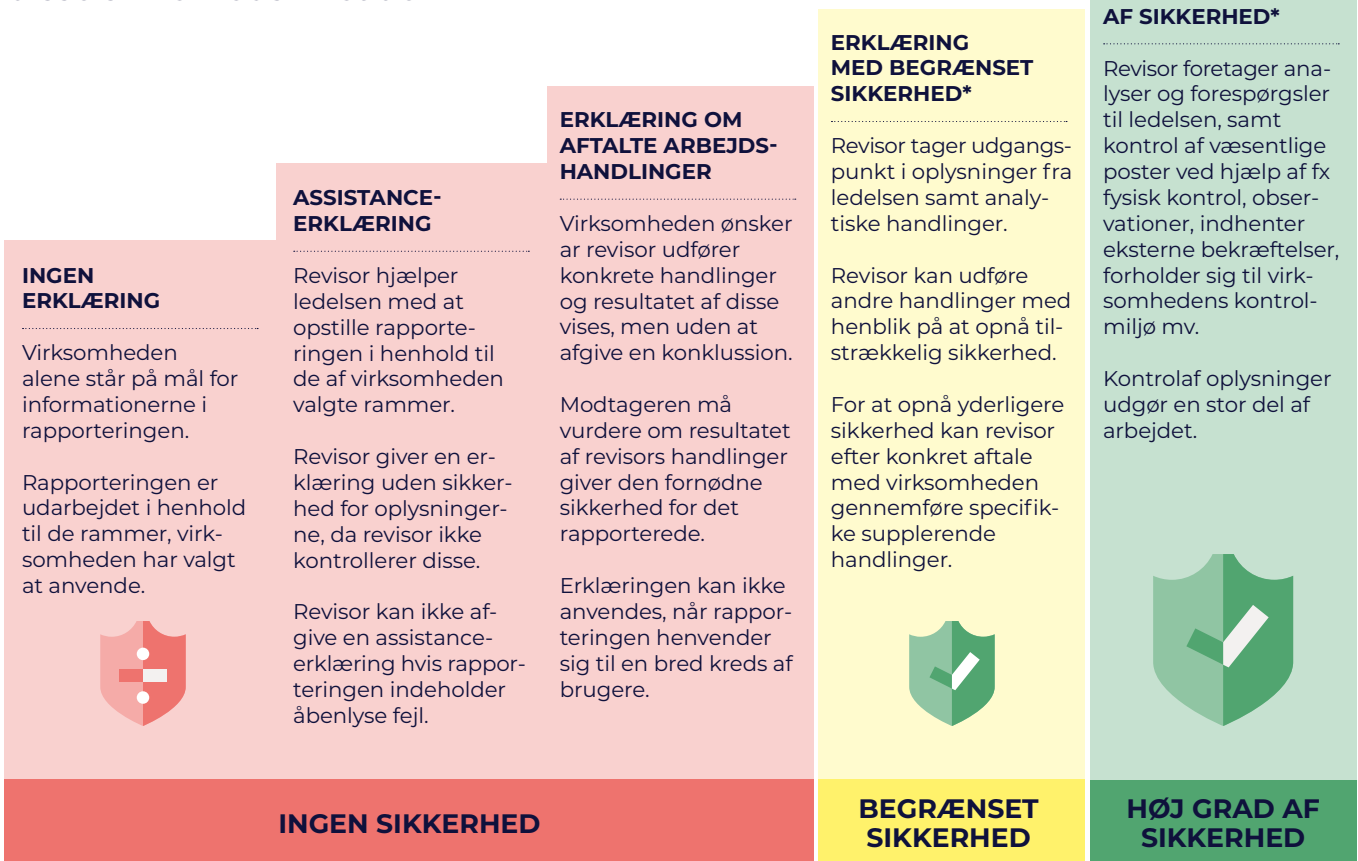
Se uddybning i FSR – danske revisorer publikation, **Fakta om godkendte revisorer – Hvad du bør vide om revision, godkendte revisorer, revisors uafhængighed, revisortilsyn mv.** (januar 2022).

? Hvilke typer revisorerklæringer findes der, og hvad er forskellen mellem dem?

Der findes forskellige typer revisorerklæringer, som giver forskellige grader af sikkerhed. Disse er illustreret i figuren nedenfor.

Valget af erklæringstype, og dermed graden af sikkerhed, afhænger af formålet og bør ske ud fra en konkret vurdering af virksomhedens behov og det signal, som virksomheden ønsker at sende til sine interessenter, fx investorer, långivere, kunder, samarbejdspartnere og leverandører m.fl. Virksomheden skal også være opmærksom på myndighedernes eventuelle krav til sikkerhedsniveau.

Revisorerklæringer kan afgives med disse sikkerhedsniveauer



* Erklæring med begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed kan sammenlignes med en hhv. 'reviewerklæring' og 'revisionspåtegning' i et finansielt regnskab. Afhængig af, hvad revisor skal erklære sig om, bruger revisor forskellige internationalt anerkendte standarder.

Revisors opgaver i forhold til erklæringstyperne

Revisors opgaver:	Ingen erklæring	Assistance-erklæring	Erklæring om aftalte arbejds handlinger	Erklæring med begrænset sikkerhed	Erklæring med høj grad af sikkerhed
Revisor opnår forståelse af virksomheden	NEJ	JA	JA	JA	JA
Revisor opstiller rapporteringen	NEJ	JA	NEJ	NEJ	NEJ
Revisor udfører analyser og forespørgsler	NEJ	NEJ	(JA) ²	JA	JA
Revisor udfører kontrol af væsentlige oplysninger	NEJ	NEJ	(JA) ²	NEJ ³	JA
Revisor afgiver konklusion om rapporteringen som helhed	NEJ	NEJ	NEJ	JA ⁴	JA ⁴
Revisor modificerer konklusion med uddybende begrundelse ¹	NEJ	NEJ	NEJ	JA	JA

¹ Det fremgår af konklusionen, hvis revisor på baggrund af de udførte handlinger er uenig, mangler dokumentation eller mener, at rapporten ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den anvendte begrebsramme.

² Revisor kan udføre analyser, forespørgsler og kontroller, hvis det aftales.

³ Revisor skal foretage yderligere handlinger og kan evt. udføre kontroller, når analyser og forespørgsler giver anledning til det.

⁴ Konklusionen er 'negativ' ved begrænset sikkerhed i modsætning til ved høj grad af sikkerhed, hvor der afgives en 'positiv' konklusion. Se uddybning nedenfor.

Arbejdet bag en erklæring med høj grad af sikkerhed er det mest omfattende, og denne erklæring giver derfor bæredygtighedsrapporteringen den største troværdighed.

Når revisor afgiver en erklæring med høj grad af sikkerhed, udfører revisor blandt andet kontrol af alle væsentlige oplysninger. Det er som udgangspunkt ikke tilfældet i en erklæring med begrænset sikkerhed. De to erklæringstyper adskiller sig derfor i forhold til den arbejdsmængde, som revisor udfører for at kunne afgive erklæringen samt udforme konklusionen.

Konklusionen afgives som 'negativ' ved begrænset sikkerhed og som 'positiv' ved høj grad af sikkerhed. Erklæring med begrænset sikkerhed og høj grad af sikkerhed kan sammenlignes med en hhv. 'review-erklæring' og 'revisionspåtegning' i et finansielt regnskab.

I en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed udtrykker revisor en positiv formuleret konklusion. Dvs. erklærer, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

I en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed udtrykker revisor en negativ formuleret konklusion. Dvs. erklærer, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet efter de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

? Hvad er betingelserne for at afgive erklæring?

Inden revisor kan afgive en erklæring med begrænset sikkerhed eller høj grad af sikkerhed, skal de rapporterede bæredygtighedsoplysninger være verificerbare.

- **Med passende erklæringsemner og passende rapporteringskriterier.** Det er afgørende, at rapporteringskriterierne er egnede, da de tjener som et referencepunkt for at evaluere erklæringsemnet. Rapporteringskriterierne er egnede, når de giver klare definitioner og har følgende egenskaber; Relevans, fuldstændighed, pålidelighed, neutralitet og forståelighed.
- **Med effektive og korrekt styrede interne forretningsgange og kontroller.** På denne måde sikres kvaliteten af de rapporterede data og til at få passende bevis. Det er langt fra alle virksomheder, som i dag har systemer og interne forretningsgange og kontroller til at indsamle og nøjagtigt rapportere bæredygtighedsrelaterede data.

Disse punkter er forudsætninger for, at revisor kan efterprøve om bæredygtighedsrapporteringen korrekt afspejler hvad der faktisk findes i virksomheden af opnåede resultater, dokumenterede beviser for handlinger mv.

? Hvilken revisionsstandard anvender revisor til at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringen?

I Danmark anvender revisorerne den internationale anerkendte revisionsstandard ISAE 3000 på bæredygtighedsrapporteringerne.

Der er i dag intet lovkrav om at bruge ISAE 3000 i EU, og det er også muligt for revisorer at anvende andre revisionsstandarder, eksempelvis ISAE 3410, som specifikt handler om klimarapportering.



Forventninger til krav til erklæringsopgaverne og de retlige rammer i den kommende EU-lovgivning

? Er der krav om revisorerklæring på bæredygtighedsrapporteringen i Danmark?

Med EU-Kommissionens nye forslag om virksomheders bæredygtighedsrapportering ønsker EU-Kommissionen, at indføre et krav om erklæring på bæredygtighedsrapporteringen for virksomheder i EU, der omfattes af CSRD'et.

EU-Kommissionen foreslår en gradvis indfasning af sikkerhed, så der ved implementeringen af CSRD'et indføres krav om en erklæring med begrænset sikkerhed, og senere (og senest 6 år efter) ændres kravet til en erklæring med høj grad af sikkerhed.

Bæredygtighedsrapporteringen er, ifølge EU-Kommissionens nuværende forslag, en delmængde af årsregnskabets ledelsesberetning.

Årsregnskabet vil fremover indeholde en erklæring fra revisor på det finansielle regnskab og en erklæring fra revisor på bæredygtighedsrapporteringen.

For virksomheder, som fra det tidspunkt, hvor direktivet træder i kraft, er modne til at erklæringen på bæredygtighedsrapporteringen kan afgives med høj grad af sikkerhed, vil der således være den samme grad af

tillid til det finansielle regnskab og til bæredygtighedsrapporteringen. For andre virksomheder, som ikke er lige så modne fra ikrafttrædelsestidspunktet, vil der i overgangsperioden på de 6 år være en tillidsvariabilitet, hvor tilliden til bæredygtighedsrapporteringen vil være begrænset (sikkerhed) og dermed lavere sikkerhedsniveau i revisorerklæringen end til det finansielle regnskab.

Det må formodes, at mange virksomheder vil arbejde på at opnå ligevægt så hurtigt som muligt – baseret på markedsforsventninger og sandsynligvis også sektorbestemt.

Det må også formodes, at virksomhedens revisor vil være det naturlige valg til også at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringen. Men reguleringen heraf er endnu ikke på plads (april 2022). Naturligheden følger af at bæredygtighedsrapporteringen er og fortsat bliver en delmængde af årsregnskabet; at der kommer til også at indgå finansielle data i bæredygtighedsrapporteringen; og at de forretningsgange, interne kontroller og datasystemer som virksomhederne implementerer, ofte vil komme til at bygge på de samme typer, som i dag benyttes i det finansielle regnskab, hvorfor det (ud fra et effektivitets og omkostningssynspunkt) vil være mest hensigtsmæssigt med den samme revisor på det finansielle regnskab og på bæredygtighedsrapporteringen.



De tekniske aspekter af revisionsstandarder

? Hvilke egenskaber skal den uafhængige tredjepart besidde?

Alle udbydere af erklæringer på bæredygtighedsrapportering skal overholde etiske principper og regler, herunder uafhængighed, som sikrer at erklæringsafgiver kan opretholde den nødvendige professionelle dømmekraft i sit arbejde.

Når en revisor anvender ISAE 3000 standarden på bæredygtighedsrapporteringen, skal revisor overholde krav om at have intern kvalitetskontrol og et internt kvalitetsstyringssystem som sikrer, at erklæringsarbejdet udføres med den samme høje kvalitet, som i forbindelse med erklæringer på de finansielle regnskaber.

Revisor skal udvise behørig etisk adfærd og professionel dømmekraft. De grundlæggende principper i de internationale etiske retningslinjer for revisorer (også kendt som 'IESBA Coden') anvendes dertil, herunder retningslinjer om:

- Integritet
- Objektivitet
- Professionel kompetence og fornøden omhu
- Fortrolighed
- Professionel adfærd.

? Hvad er forudsætningen for en erklæringsopgave?

I henhold til ISAE 3000 kræver en erklæringsopgave, at der er et underliggende erklæringsemne. Det kan eksempelvis være:

- En fuldstændig bæredygtighedsrapport eller dele heraf
- Specifikke ESG-elementer og/eller nøgletal
- Selve rapporteringsprocessen i virksomheden.

Forslaget fra EU-Kommissionen om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering indeholder pt. krav om en erklæring fra en uafhængig tredjepart, men erklæringsemnet er endnu ikke fastlagt.

? Hvad dækker ISAE 3000 erklæringen?

Revisionsstandarden ISAE 3000 beskriver de vigtigste elementer, som bør inkluderes i revisorerklæringen og som fortæller rapporteringsbrugeren hvilken tillid, der kan tillægges erklæringsemnet:

- En beskrivelse af erklæringens sikkerhedsniveau (begrænset sikkerhed eller høj grad af sikkerhed)
- Erklæringsopgavens omfang (scope) og erklæringsemnet
- Eventuelle væsentlige begrænsninger forbundet med at måle det underliggende emne i forhold til gældende kriterier
- Virksomhedens og revisorens respektive ansvarsområder
- Bekræftelser på overholdelse af:
 - ISAE (revisionsstandarden)
 - Kravet om intern kvalitetskontrol og internt kvalitetsstyringssystem
 - Kravet om uafhængighed, herunder overholdelse af de internationale etiske retningslinjer for revisorer (IESBA Coden)
- Den arbejdsindsats, der er udført som grundlag for konklusionen
- En samlet konklusion.

Kriterierne, der gælder i forbindelse med en erklæringsopgave, dækker hele erklæringsemnet (fx bæredygtighedsrapporteringen) og er følgende fem: Eksistens, rette periode, nøjagtighed, fuldstændighed og rigtig klassificering.