

Kandidatafhandling

Diversifikation af erklæringsafgivere under CSRD

”Hvordan kan reguleringen understøtte, at erklæringsarbejdet på bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD opretholder en høj og ensartet kvalitet på trods af forskellige erklæringsafgivere?”

Forfatter: Caroline Fredensborg (201903982)

Aarhus Universitet | Cand.merc.aud.

Vejleder: Søren Marquart Alsen

November 2024

Antal anslag: 131.688

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	1
Indledning.....	3
1. Problemformulering.....	4
1.1. Problemstilling.....	4
1.2. Problemformulering.....	4
1.3. Definitioner.....	5
1.4. Afgrænsning af projektet.....	6
2. Videnskabsteori.....	7
3. Metode.....	8
3.1. Undersøgelsesstrategi- og design.....	8
3.2. Metodeovervejelse.....	8
3.3. Dataindsamling.....	9
3.3.1. Sekundær empiri.....	9
3.3.2. Primær empiri.....	9
3.3.3. Kildekritik.....	9
3.3.4. Kvalitative interviews.....	10
3.4. Projektets struktur.....	12
4. CSRD-direktivet og dets krav til erklæringer.....	13
4.1. Corporate Sustainability Reporting Directive.....	13
4.1.1. Krav om erklæring med begrænset sikkerhed.....	15
5. Analyse – Revisorloven og uafhængig erklæringsudbyder-loven.....	17
5.1. Krav til revisorer og revisionsvirksomheder.....	17
5.1.1. Betingelser for registrering og godkendelse som revisionsvirksomhed.....	17
5.1.2. Vejen til at blive godkendt revisor.....	17
5.1.3. Fra godkendt revisor til bæredygtighedsrevisor.....	20
5.2. Krav til andre uafhængige erklæringsafgivere – Uafhængig erklæringsudbyder-loven.....	21
5.2.1. Centrale definitioner.....	21
5.2.2. Betingelser for registrering og godkendelse som uafhængig erklæringsudbyder.....	22
5.2.3. Betingelser for godkendelse som verifikator.....	22
5.3. Komparativ analyse – Krav til revisorer kontra krav til andre erklæringsafgivere.....	24
5.3.1. Indledning til analysen.....	24
5.3.2. Uddannelse, eksamination og efteruddannelse.....	25
5.3.3. Etik, uafhængighed, fortrolighed og tavshedspligt.....	29
5.3.4. Kvalitetskontrol, undersøgelser og sanktioner.....	30

5.4.	Delkonklusion.....	33
6.	Analyse: ISSA 5000 kontra ISO 17029	33
6.1.	Indledning til analysen.....	33
6.2.	Hovedpunkter i ISSA 5000 og ISO 17029	34
6.2.1.	ISSA 5000	34
6.2.2.	ISO 17029	39
6.3.	Komparativ analyse	41
6.3.1.	Kvalitetsstyringssystemer.....	41
6.3.2.	Præ-engagement aktiviteter.....	43
6.3.3.	Planlægningsaktiviteter	44
6.3.4.	Opgavens udførelse	44
6.4.	Delkonklusion.....	45
7.	Diskussion.....	46
8.	Konklusion.....	51
	Litteraturliste.....	53
	Bilagsoversigt	56

Abstract

The thesis examines the implementation of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in Denmark, focusing on its expanded requirements for assurance on sustainability reporting. As a case study, it explores the phenomenon of diversifying assurance providers beyond traditional financial auditors to include other independent assurance providers, investigating how this impacts the quality of assurance statements. The study analyzes the regulatory framework and assurance requirements set by both the Danish Auditors Act and the proposed law for other independent assurance providers to determine whether these frameworks can ensure consistent quality across different types of assurance providers. Using an abductive research approach, the study combines secondary data from publications by expert groups and professionals such as FSR, EFRAG, IAASB and ISO with primary data from interviews with professionals in the auditing and accreditation sectors, along with regulations and standards subject for in-depth analysis.

A comparative analysis of the Danish Auditors Act and proposed law for other independent assurance providers highlights significant differences in educational qualifications, ethical standards, and quality management. Auditors must be state-authorized public accountants to issue assurance statements, which requires a specific master's degree, three years of supervised practical experience, and passing an extensive authorization exam. In contrast, verifiers have broader educational requirements and need only eight months of experience. Additionally, the analysis shows that auditors follow ISQM 1 for comprehensive quality control, whereas verifiers adhere to ISO 17029, which requires quality management at a less detailed level; however, the analysis indicates that some verification bodies have implemented quality management procedures that exceed these baseline requirements. This discrepancy in baseline requirements, along with differing oversight bodies for quality control, the Danish Business Authority for auditors and DANAK for other independent assurance providers, may lead to inconsistencies in quality control, potentially affecting quality, trust and comparability of assurance statements.

A comparative analysis of the assurance standards for auditors, ISSA 5000, and for other independent assurance providers, ISO 17029, reveals that while the two standards share some similarities, ISSA 5000 is notably more comprehensive. Designed specifically for sustainability reporting, ISSA 5000 includes detailed guidelines for managing various conditions and risks. These findings support the EU Commission's decision to base the upcoming common assurance standard for CSRD reporting on ISSA 5000.

The thesis concludes that to uphold credibility and ensure uniform assurance quality under CSRD, the regulation should focus on concretizing and clarifying the educational requirements for other independent assurance providers, ensuring that their qualifications cover relevant sustainability topics

essential for high-quality assurance work. Additionally, auditors whose primary expertise is with financial accounting and assurance, might also benefit from more technical training in complex sustainability topics. Furthermore, harmonizing quality management systems between auditors and other independent assurance providers is crucial. More alignment on baseline requirements will ensure that both groups meet the same quality expectations, reducing the risk of varying practices that could undermine the reliability of the assurance statements. Finally, the thesis recommends improvements in regulatory oversight to minimize discrepancies in quality control practices between the Danish Business Authority and DANAK. Placing DANAK under the guidelines of the Danish Business Authority could unify quality control standards, fostering a more consistent assurance landscape and reinforcing public trust. Such regulatory adjustments would be particularly valuable in the interim period until a unified EU standard for CSRD assurance is introduced, helping to ensure that assurance work remains robust and credible across different assurance providers.

Indledning

Med introduktionen af nye regler fra EU står danske virksomheder og revisorer overfor en række nye krav og udfordringer. CSRD-direktivet er designet til at styrke virksomhedernes bæredygtighedsrapportering og gennemsigtighed, og medfører markante ændringer i de nuværende praksisser. Virksomhederne skal nu leve op til strengere krav i deres rapportering om miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold.

For revisorer, der traditionelt har været de primære erklæringsafgivere på virksomhedernes årsrapporter, medfører de nye regler også væsentlige ændringer. Revisorer skal nu besidde en bredere vifte af kompetencer indenfor bæredygtighed for at kunne afgive de lovpligtige erklæringer. Det øgede ansvar kommer på et tidspunkt, hvor der i forvejen er mangel på revisorer (Gade & Strøm, 2023), og Erhvervsministeriet har udtrykt bekymring om hvorvidt denne mangel potentielt kan skabe en flaskehals (Erhvervsministeriet, 2024). For at imødekomme denne udfordring, præsenterede Erhvervsministeriet i september 2024 lovforslaget til uafhængig erklæringsudbyder-loven, der skal gøre brug af en option i CSRD, der tillader andre erklæringsudbydere at give erklæringer på bæredygtighedsrapportering.

Når det historiske perspektiv er, at revisorer er de primære erklæringsafgivere, rejser dette imidlertid et spørgsmål om påvirkningen på erklæringsarbejdets kvalitet, hvis horisonten udvides, og ikke mindst hvordan reguleringen kan understøtte, at der ikke sker en skævvridning i kvaliteten af erklæringerne, når de kan gives af både revisorer og andre erklæringsudbydere, der potentielt er underlagt forskellige krav og praksis.

Revisorer har igennem mange år fungeret som offentlighedens tillidsrepræsentant, og har været underlagt strenge krav ved afgivelse af erklæringer. Deres uafhængighed, kompetence og erfaring har været afgørende for, at offentligheden har kunne have tillid til de erklæringer, der afgives. At overdrage denne funktion til ikke-revisorer kan på den ene side potentielt medføre forskelle i kvaliteten af de afgivne erklæringer, og offentlighedens tillid hertil. På den anden side stiller CSRD nye og mere komplekse krav, som kan være lettere at opfylde for erklæringsafgivere med specifik viden om bæredygtighed, og som måske besidder en dybere forståelse end traditionelle revisorer.

Det er en kompleks udfordring, som kræver en afbalanceret tilgang, hvor man både tager højde for behovet for flere erklæringsafgivere og nødvendigheden af at bevare den høje kvalitet og tillid, der er nødvendig for en succesfuld implementering af CSRD.

1. Problemformulering

1.1. Problemstilling

Med vedtagelsen af CSRD-direktivet står virksomheder og erklæringsudbydere over for væsentligt skærpede krav til bæredygtighedsrapportering. Direktivet udvider både omfanget og kompleksiteten af de informationer, virksomheder skal afreportere, hvilket stiller nye og mere omfattende krav til de fagfolk, der skal afgive erklæringer på disse rapporter. Traditionelt har revisorer haft en central rolle i at afgive erklæringer på finansielle årsrapporter og bæredygtighedsrapporter, hvor deres uafhængighed, kompetence og erfaring har været afgørende for offentlighedens tillid. Men med CSRD's større krav til teknisk ekspertise inden for områder som miljø- og sociale forhold udfordres revisors klassiske kompetencer inden for det finansielle område.

For at afhjælpe det kapacitetspres, der opstår ved det øgede erklæringsarbejde, behandler Folketinget i skrivende stund et lovforslag, som skal give andre uafhængige erklæringsudbydere mulighed for at afgive erklæringer på bæredygtighedsrapportering. Lovforslaget sigter ikke kun mod at reducere presset på de eksisterende revisorer, men også mod at skabe konkurrence og øget fleksibilitet på markedet for erklæringer på bæredygtighedsrapportering. Spørgsmålet er dog, hvordan man kan sikre en ensartet kvalitet i erklæringsarbejdet, når både revisorer og ikke-revisorer – med potentielt forskellige uddannelsesmæssige baggrunde, standarder og praksisser – kan agere erklæringsafgivere.

1.2. Problemformulering

På baggrund af indledningen og den identificerede problemstilling, opstilles følgende problemformulering og understøttende underspørgsmål:

Problemformulering:

Hvordan kan reguleringen understøtte, at erklæringsarbejdet på bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD opretholder en høj og ensartet kvalitet på trods af forskellige erklæringsafgivere?

Underspørgsmål:

- Hvilke krav stiller CSRD-direktivet til erklæringer, og hvordan udfordrer disse krav revisors traditionelle kompetencefelt?

Dette underspørgsmål har til formål at belyse de specifikke krav, CSRD-direktivet stiller til erklæringsarbejdet, og hvorledes disse krav ligger uden for revisors klassiske finansielle kompetencer. Det giver en grundlæggende forståelse af udfordringen med at opnå den nødvendige ekspertise inden for bæredygtighed og sætter scenen for den efterfølgende analyse af, hvordan forskellige erklæringsudbydere påvirker kvaliteten af arbejdet.

- Hvordan adskiller kvalifikationskravene og kravene til kvalitetsstyring- og kontrol sig for revisorer og andre erklæringsudbydere, og hvilke konsekvenser kan disse forskelle have for kvaliteten af erklæringsarbejdet?

Formålet med dette spørgsmål er at kortlægge og analysere de forskellige kvalifikationskrav og kvalitetsstyrings- og kontrolmekanismer for revisorer og andre erklæringsudbydere. Denne analyse bidrager til forståelsen af, hvordan forskellene kan påvirke kvaliteten og konsistensen i erklæringerne, hvilket er centralt for at vurdere, om reguleringen sikrer en ensartet kvalitet. Underspørgsmålet vil blive besvaret ved hjælp af en komparativ analyse af kravene til hver gruppe; Revisorloven og tilhørende regulering for revisorer, og Uafhængig erklæringsudbyder-loven og tilhørende regulering for andre uafhængige erklæringsudbydere.

- Hvordan adskiller kravene til udførelsen af erklæringsarbejdet sig for revisorer og andre uafhængige erklæringsudbydere, og hvilke konsekvenser kan disse forskelle have for kvaliteten og konsistensen af erklæringerne?

Dette underspørgsmål vil blive besvaret ved hjælp af en komparativ analyse af ISSA 5000 og ISO 17029 og har til formål at undersøge, hvordan forskelle i standarderne kan påvirke kvaliteten af erklæringsarbejdet. Besvarelsen vil give indsigt i, om brugen af forskellige standarder kan sikre samme kvalitetsniveau, hvilket understøtter den samlede problemformulering om, hvordan man opretholder kvalitet i en diversificeret erklæringsproces.

1.3. Definitioner

Der vil i løbet af rapporten blive anvendt en række forkortelser og udtryk. Forkortelserne er vedlagt i bilag 1. Centralt for problemformuleringen er særligt begrebet *kvalitet*, som defineres nedenfor.

Kvalitet i erklæringsarbejde handler om, hvorvidt en erklæring lever op til etablerede standarder og retningslinjer og dermed giver en pålidelig og troværdig vurdering af det rapporterede emne. Høj kvalitet i erklæringsarbejdet sikrer, at arbejdet er udført grundigt og efter gældende krav, hvilket styrker tilliden til erklæringen. Da erklæringsafgivere fungerer som offentlighedens tillidsrepræsentanter, er sammenhængen mellem kvalitet og tillid afgørende for, at erklæringen kan opfylde sin rolle i at skabe troværdighed omkring de rapporterede oplysninger.

Hvis der anvendes andre centrale forkortelser, begreber og udtryk i de enkelte afsnit, vil disse blive nærmere defineret i indledningen til det givne afsnit.

1.4. Afgrænsning af projektet

For at målrette afhandlingen er der foretaget en række afgrænsninger i projektet. Det antages, at læseren har grundlæggende kendskab til CSRD-direktivet og ESRS-standarderne, hvorfor disse kun kort gennemgås med primært fokus på erklæringsaspekterne frem for standardernes detaljer.

En central del af analysen omfatter lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere, der i skrivende stund er under behandling i Folketinget, og tilhørende bekendtgørelser, som endnu ikke er offentliggjort. Analysen baserer sig derfor nogle steder på antagelser inspireret af bekendtgørelser til Revisorloven, da lignende krav forventes at blive anvendt her.

Den komparative analyse af erklæringsstandarderne fokuserer på ISSA 5000 og ISO 17029. ISSA 5000, som er godkendt af IAASB i september 2024, skal bruges af revisorer fra 2027, trods tidligere implementering er mulig. Indtil da anvendes primært ISAE 3000 og ISAE 3410. Valget af ISSA 5000 skaber et fremadskuende perspektiv, da den fælles EU-standard, der forventes fremlagt inden oktober 2026 sandsynligvis bygger på ISSA 5000 (Bassi, 2024).

Selvom CSRD gælder i hele EU, fokuserer projektet på danske virksomheder og lovgivning for at belyse de specifikke danske krav og kvalifikationer for bæredygtighedserklæringer. Projektet analyserer primært store revisionshuses perspektiv, da de fleste virksomheder der skal rapportere efter CSRD betjenes af større revisionsfirmaer i Danmark.

Da forfatteren arbejder i revisionsbranchen, er der risiko for bias. For at minimere dette er analysen baseret på objektive krav og standarder, og der er valgt fagligt validerede kilder med perspektiver fra både revisions- og certificeringsbranchen. Desuden har forfatteren anvendt en kritisk tilgang til resultaterne og overvejet alternative fortolkninger for at sikre balance.

Da CSRD først træder i kraft fra regnskabsåret 2024, er der endnu ikke afgivet nogle erklæringer på området. Analysen bygger derfor primært på lovgivning og standarder og inddrager historisk praksis for frivillige bæredygtighedserklæringer og certificering af bæredygtighedsdata, som giver indsigt i mulige udfordringer og krav under CSRD-direktivet. Dette giver et fremadskuende perspektiv på CSRD-erklæringer i fraværet af praktisk erfaring.

2. Videnskabsteori

Projektet bygger på en pragmatisk videnskabsteoretisk tilgang, som søger at skabe en praktisk forståelse af både objektiv og subjektiv viden og balancerer mellem fakta og kontekstuel indsigt. Pragmatismen vurderer teorier, ideer og forskningsresultater ud fra deres anvendelighed i praksis og deres konsekvenser i specifikke situationer (Saunders, et al., 2023, pp. 153-154).

Ontologisk ser pragmatismen virkeligheden som kompleks og mangfoldig, hvor forståelsen af virkeligheden formes gennem de praktiske konsekvenser af ideer og handlinger i konkrete kontekster. Det betyder, at viden ikke kun betragtes som noget, der kan forstås i isolation, men som noget, der giver mening gennem dens evne til at påvirke og forbedre praksis. Epistemologisk prioriterer pragmatismen viden, der muliggør handling og problemløsning, og værdsætter teorier, der beviser deres værdi gennem deres anvendelighed.

Pragmatismen er dermed handlingsorienteret og søger at skabe viden, der kan løse reelle problemer og forbedre praksis fremadrettet. Forskningsprocessen er værdidrevet og udspringer af forskerens undren eller tvivl, hvilket betyder, at forskeren inddrager sin egen refleksion og praksiserfaring i arbejdet, som skaber et grundlag for at udvikle relevant og anvendelig indsigt (Saunders, et al., 2023, pp. 153-154).

3. Metode

3.1. Undersøgelsesstrategi- og design

Formålet med undersøgelsesdesignet er at udarbejde en overordnet plan for, hvordan problemformuleringen og tilhørende underspørgsmål skal besvares. Undersøgelsesdesignet forsøger at specificere datakilder, dataindsamling og analysemetoder, og tager samtidig højde for etiske overvejelser og begrænsninger (Saunders, et al., 2023, p. 178).

Problemformuleringen og de tilhørende underspørgsmål indikerer, at projektet overordnet er et eksplorativt studie, som det er beskrevet af Sanders et al. (2023, p. 179) hvor det forsøges at afklare og forstå et emne. Et sådant studie er fleksibelt, men kan også betyde, at retningen skal ændres, i takt med at der indsamles data og opnås dybere indsigt. Projektet er designet som et casestudie, der defineres som en empirisk undersøgelse, som belyser et samtidigt fænomen inden for det virkelige livs rammer (Andersen, 2019, p. 143). Et fænomen kan ifølge Andersen tage mange former, men i dette projekt anses fænomenet som værende *implementeringen og kvalitetssikringen af erklæringsarbejde under CSRD i en dansk kontekst, hvor der potentielt åbnes op for, at andre end revisorer kan afgive erklæringer på bæredygtighedsrapportering*. Fænomenet undersøges med særlig fokus på, hvordan kvaliteten kan opretholdes i en situation, hvor flere typer erklæringsudbydere er involveret. Casestudiet belyser dermed, hvordan diversificeringen af erklæringsudbydere potentielt kan påvirke kvaliteten og ensartetheden i erklæringerne. Casen undersøges gennem dokumentanalyse af relevante lovgivninger og standarder, og ved hjælp af komparativ analyse sammenlignes de forskellige lovgivninger og standarder, med henblik på at identificere forskelle, der kan påvirke kvalitet og konsistens i erklæringerne. Dokumentanalysen sikrer en systematisk gennemgang af de reguleringsmæssige rammer og eksisterende standarder og skaber et grundlag for at forstå, hvordan kvalitetssikring skal tilrettelægges på tværs af både revisorer og potentielle nye erklæringsudbydere. For at inddrage et praktisk perspektiv så vidt muligt, under forudsætning af, at der endnu ikke er afgivet erklæringer på CSRD-rapportering, suppleres analysen af interviews med repræsentanter fra både revisorbranchen og akkrediteringsbranchen.

3.2. Metodeovervejelse

Projektet anvender en abduktiv tilgang, som muliggør en dynamisk vekslen mellem empiriske observationer og eksisterende teori for at skabe en dybere forståelse af de krav og standarder, der forventes at gælde for erklæringsarbejde under CSRD. Den abduktive metode giver plads til at udvikle og justere forståelsen af kvalitet ved at kombinere observationer fra eksisterende lovgivning og lovforslag, standarder som ISSA 5000 og ISO 17029, samt praksis fra historisk arbejde med erklæring- og verifikation på bæredygtighedsdata.

Dataindsamlingen omfatter analyser af regulering og standarder, sammenholdt med erfaringer fra bæredygtighedserklæringer og certificeringspraksis. Gennem denne tilgang kan specialet identificere mønstre og udvikle nye indsigter, som tilpasses den praktiske kontekst, hvor både revisorer og andre erklæringsudbydere spiller en rolle. Den abduktive tilgang understøtter dermed en fleksibel teoriudvikling, hvor eksisterende teorier og standarder tilpasses i lyset af empiriske fund og nye reguleringskrav. På den måde bidrager specialet til at udvikle anvendelig viden, der kan styrke fremtidig praksis inden for CSRD-erklæringsarbejde, uanset erklæringsafgiver.

3.3. Dataindsamling

3.3.1. Sekundær empiri

De sekundære data i projektet udgøres hovedsageligt af publikationer fra ekspertgrupper og fagfolk, herunder FSR, EFRAG, IAASB og ISO. Derudover inddrager projektet høringssvar til både lovforslaget L107, som implementerer CSRD i dansk lovgivning, og lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere. Særligt høringssvarene fra *FSR – danske revisorer* og *COF – Certificerende Organers Forum* er centrale, da de repræsenterer de to primære grupper af erklæringsudbydere og giver værdifuld indsigt i forskellige holdninger og perspektiver på lovgivningens indvirkning.

Endelig omfatter de sekundære data også artikler fra nyhedsmedier, kommentarbreve fra forskellige interesseorganisationer samt faglitteratur og teoritekster. Disse kilder bidrager med nuancerede forståelser og forskellige vinkler på den regulering og praksis, som danner baggrunden for CSRD-erklæringsarbejdet i Danmark.

3.3.2. Primær empiri

De primære data i projektet består af to dele: først og fremmest udvalgte standarder og lovgrundlag, herunder Revisorloven og tilhørende regulering, lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere samt ISSA 5000 og ISO 17029. Disse standarder anses som primære data, da de er genstand for analyse (AU Studypedia, 2022). Derudover er der indsamlet kvalitative data i form af interviews med specialister og eksperter, der arbejder indenfor bæredygtighed.

3.3.3. Kildekritik

Kildekritik er nøje overvejet i projektet for at sikre dataenes pålidelighed og relevans. Primært er der anvendt officielle og anerkendte kilder, såsom publikationer fra FSR, EFRAG, IAASB og ISO, samt høringssvar fra centrale brancheorganisationer. Disse kilder er valgt på grund af deres ekspertise og faglige autoritet inden for bæredygtighedsrapportering, erklæringsstandarder og certificering. Derudover er der taget højde for kildernes aktualitet og eventuelle bias, især i høringssvarene, hvor afsendernes interesser kan påvirke deres synspunkter. Samlet set er kildekritikken med til at sikre, at projektets analyser bygger på troværdige og alsidige data.

3.3.4. Kvalitative interviews

3.3.4.1. Udvælgelse af informanter

For at opnå indsigt i akkrediteringsbranchens arbejdsmetoder indenfor verifikation, deres historiske arbejde med bæredygtighed og deres forventninger til det fremtidige erklæringsarbejde på bæredygtighedsrapportering, er der udvalgt informanter fra virksomheder, der i dag er akkrediteret af DANAK efter ISO 17029 til at udføre validering og verifikation. Det fremgår af DANAK's register, at *Bureau Veritas Denmark A/S*, *FORCE Certification A/S* og *DNV Business Assurance Denmark A/S* er akkrediteret efter ISO 17029 (DANAK, 2024). Der er rettet forespørgsel til alle tre virksomheder angående et interview, men det har ikke været muligt at få et interview med *FORCE Certification A/S*. Derfor er der som supplement afholdt interview med *TEKNIQ Kvalitet ApS*, som ifølge DANAK's register er akkrediteret til certificering af miljøledelsessystemer efter ISO 17021.

Der er afholdt følgende interviews med repræsentanter fra akkrediteringsbranchen:

Virksomhed	Informant
Bureau Veritas Denmark A/S	Charlotte Thy, Senior Product Developer and Lead Auditor
DNV Business Assurance Denmark A/S	Kåre Weng, Sales Manager
TEKNIQ Kvalitet ApS	Peter Baggøe Larsen, Direktør

For at få dybere indblik i revisorbranchens erfaringer og holdninger, er der indhentet interview med *FSR – danske revisorer* og *PwC*. *FSR* vurderes som en bredt dækkende kilde, der repræsenterer hele branchens synspunkter, hvilket er grunden til, at flere brancheaktører ikke er interviewet.

Følgende interviews med revisorbranchens repræsentanter er blevet afholdt:

Virksomhed	Informant
FSR – danske revisorer	Marianne Ploug, Chef for bæredygtighed, kvalitet og hvidvask
PwC	Jens Pultz Pedersen, Partner

Der er også forespurgt interview med Erhvervsstyrelsen, som ikke havde mulighed for at deltage mundtligt. De tilbød i stedet at besvare spørgsmål skriftligt, men har ikke svaret inden aflevering af specialet. Ligeledes blev DANAK forespurgt, men har heller ikke responderet.

3.3.4.2. Forberedelse af kvalitative interviews

For at sikre de ønskede resultater fra interviewene, blev der forberedt grundigt forud for hver samtale. Inspireret af Saunders et al. (2023, pp. 459-465) blev semistrukturerede interviews valgt som den optimale metode, da noget af lovgivningen i fokus, herunder *Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering*, endnu ikke er endeligt vedtaget. På grund af den manglende

praksis for CSRD-erklæringer blev der indsamlet viden om revisorers og andre erklæringsudbyderes *historiske* erfaringer med bæredygtighed samt deres fremtidige forventninger. Denne interviewform muliggør brug af overordnede temaer og spørgsmål, men tilbyder også fleksibilitet til at udforske nye emner. Interviewguides med overordnede temaer og spørgsmål findes i bilag 2, 6 og 8.

3.3.4.3. Afholdelse af interviews

Under afholdelsen af interviewene har der været særlig fokus på at undgå interviewer bias. Alle informanter er gjort opmærksomme på interviewerens baggrund i revisionsbranchen. Hvert interview indledtes med en introduktion af intervieweren, formålet med projektet og generelle samtaleregler, herunder godkendelse til lydoptagelse og transskribering. For at reducere egen bias blev spørgsmålene stillet så objektivt som muligt (Saunders, et al., 2023, p. 452). Derudover er der taget højde for aktørbias, da informanterne repræsenterer forskellige virksomheder eller interessegrupper, og derfor er deres positioner blevet mødt med en kritisk tilgang (Saunders, et al., 2023, p. 453).

I forbindelse med interviewene er der gjort flere etiske overvejelser med fokus på at skabe en tillidsfuld og tryk relation mellem informant og interviewer. De fleste interviews blev gennemført som videoopkald via Microsoft Teams, og alle samtaler foregik en-til-en (Saunders, et al., 2023, p. 449). Målet var at skabe en tryk samtale, hvor informanten kunne udtrykke sig frit og belyse emner uden for de forberedte spørgsmål. Et enkelt interview blev afholdt telefonisk. Da alle interviews foregik virtuelt eller telefonisk, blev ordvalg og formuleringer nøje overvejet, da kropssprog ikke kunne aflæses. Informanterne har godkendt eventuelle citater i afhandlingen og er informeret om konteksten.

3.3.4.4. Bearbejdning af interviews

De fleste af interviewene er efterfølgende blevet transskriberet for at gengive indholdet af de samtaler, der er blevet lydoptaget med en iPhone. Lydkvaliteten har generelt været høj, hvilket har betydet, at der ikke har været uklare sætninger, der kunne komplicere transskriberingen. Informanternes udsagn er primært gengivet i talesprog, hvilket har reduceret behovet for større omskrivning af den mundtlige diskurs. Kun i få tilfælde er overflødige ord fjernet for at gøre transskriberingen læsbar på skrift. For de videobaserede interviews er der anvendt transskriberingsfunktionen i Microsoft Teams, som baserer sig på kunstig intelligens. Disse interviews er også blevet lydoptaget, og transskriberingen er blevet justeret manuelt for at sikre, at alt er gengivet præcist, som det blev sagt. Deklaration for anvendelse af GAI-værktøjer er vedlagt i bilag 10, og transskriberingen af interviewene er vedlagt i bilag 3-5 og 7.

3.4. Projektets struktur

Problemformulering: Hvordan kan reguleringen understøtte, at erklæringsarbejdet på bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD opretholder en høj og ensartet kvalitet på trods af forskellige erklæringsafgivere?				
Underspørgsmål		Primært data	Sekundært data	Afsnit
1	Hvilke krav stiller CSRD-direktivet til erklæringer, og hvordan udfordrer disse krav revisors traditionelle kompetencefelt?	- Interviews med fagfolk	- CSRD direktivet - ESRS standarder - Publikationer fra ekspertgrupper og fagfolk	4
2	Hvordan adskiller kvalifikationskravene og kravene til kvalitetsstyring- og kontrol sig for revisorer og andre erklæringsudbydere, og hvilke konsekvenser kan disse forskelle have for kvaliteten af erklæringsarbejdet?	- Revisorloven - Uafhængig erklæringsudbyder-loven - Interviews med fagfolk	- Publikationer fra ekspertgrupper og fagfolk, herunder FSR - Høringssvar til love og lovforslag - BEK nr. 522 af 24/05/2024 - BEK nr. 525 af 24/05/2024	5
3	Hvordan adskiller kravene til udførelsen af erklæringsarbejdet sig for revisorer og andre uafhængige erklæringsudbydere, og hvilke konsekvenser kan disse forskelle have for kvaliteten og konsistensen af erklæringerne?	- ISSA 5000 - ISQM 1 - ISO 17029 - Interviews med fagfolk	- ISO 9001 - Publikationer fra ekspertgrupper og fagfolk, herunder FSR - Høringssvar til love og lovforslag	6

Figur 1 - Projektets struktur (Egen tilvirkning)

4. CSRD-direktivet og dets krav til erklæringer

Dette afsnit har til formål at give en overordnet gennemgang af CSRD-direktivet og ESRS-standarderne samt at identificere de krav, der stilles til erklæringer i forbindelse med CSRD-rapportering. Afsnittet bruges som en del af besvarelsen af underspørgsmål 1.

4.1. Corporate Sustainability Reporting Directive

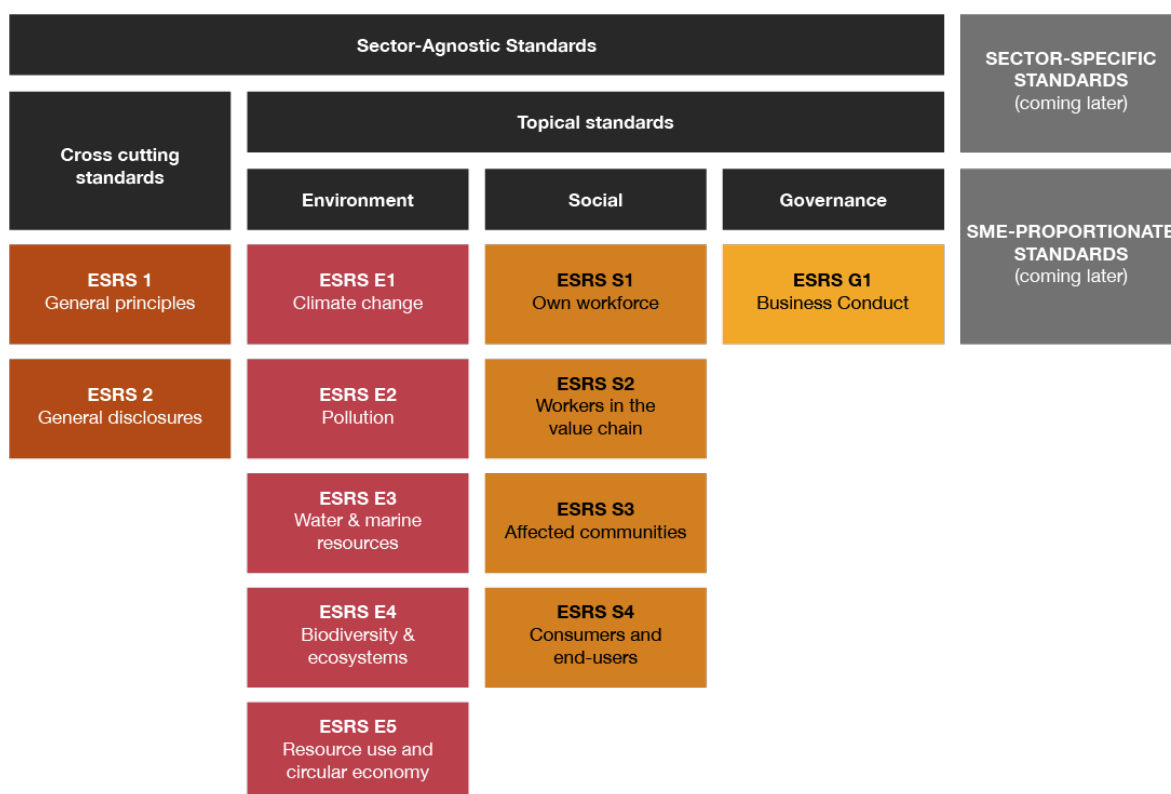
I april 2021 vedtog Europa-Kommissionen et lovforslag til et direktiv om virksomheders bæredygtighedsrapportering; *Corporate Sustainability Reporting Directive*. Direktivet er en revision og erstatning af EU's hidtidige direktiv om ikke-finansiell rapportering, *Non-Financial Reporting Directive*, som har været lovpligtigt for danske virksomheder i regnskabsklasse stor C og D som følge af den danske implementering af direktivet i Årsregnskabsloven. NFRD-direktivet er baseret primært på kvalitative beskrivelser af virksomheders politikker, mål, handlinger og risici indenfor fire overordnede områder, som er beskrevet i ÅRL §99a: *Miljøforhold, sociale- og personaleforhold, respekt for menneskerettigheder og bekæmpelse af antikorruption og bestikkelse* (ÅRL, 2022).

I den danske implementering af CSRD fremgår det, at virksomheder skal rapportere efter direktivet, hvis de i to på hinanden følgende regnskabsår overskrider to af følgende grænseværdier (PwC, 2024a):

- En balancesum på 195 mio. DKK
- En nettoomsætning på 391 mio. DKK
- Et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 250 personer

Direktivet trådte i kraft med virkning fra regnskabsåret 2024, hvorfra der sker en trinvis udvidelse af de omfattede virksomheder. I første omgang er det primært børsnoterede virksomheder med over 500 ansatte, der skal rapportere efter de nye regler for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2024 eller senere. For regnskabsår der begynder den 1. januar 2025 eller senere, skal øvrige store virksomheder rapportere efter de nye regler. I Danmark er størstedelen i denne pulje virksomheder i regnskabsklasse stor C, som i mellemtiden stadig skal rapportere efter de gamle regler i ÅRL §99a. Fra 2026 skal børsnoterede små og mellemstore virksomheder også rapportere om bæredygtighed, men de endelige regler for denne gruppe er fortsat under udarbejdelse. De har desuden mulighed for at udskyde implementeringen indtil 2028 (PwC, 2024a).

CSRD stiller krav om at de omfattede virksomheder skal rapportere en lang række kvantitative og kvalitative datapunkter på miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold i overensstemmelse med de europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering, *European Sustainability Reporting Standards*. Der er 12 standarder i alt, hvoraf to er tværgående og de resterende 10 er emnespecifikke:



Figur 2 – ESRS Struktur (PwC, 2024b)

ESRS skelner desuden mellem sektor-agnostiske og sektorspecifikke standarder. I skrivende stund er det kun de sektor-agnostiske, der er vedtaget. ESRS 1 fastlægger de generelle principper for rapporteringen, og ESRS 2 fastlægger en række generelle oplysningskrav, som alle virksomheder skal følge uagtet væsentlighed. I relation til de emnespecifikke standarder, skal virksomhederne udarbejde en dobbelt væsentlighedsanalyse, for at fastlægge hvilke emner og underemner der er væsentlige for dem. Analysen skal udføres ud fra både et indefra og udefra perspektiv; ESRS 1 angiver dette som *impact materiality* og *financial materiality* (EFRAG, 2023, p. 8). Indefra skal virksomheden vurdere de positive og negative indvirkninger på forskellige bæredygtighedsemner, og udefra skal de vurdere de bæredygtighedsrelaterede risici og muligheder ud fra et finansielt perspektiv. Et emne kan være væsentligt ud fra et af de to parametre, eller begge - heraf den dobbelte væsentlighedsvurdering.

Et andet centralt begreb i ESRS og i forbindelse med dobbelt væsentlighedsvurderingen, er indvirkninger, risici og muligheder, angivet som *impacts, risks and opportunities* i ESRS 1 og forkortet IRO. I praksis skal virksomhederne igennem dobbelt væsentlighedsvurderingen identificere IRO'er, som efterfølgende skal kobles til de forskellige emner og underemner i ESRS-standarderne. Hvis virksomheden har identificeret en IRO, som ikke er omfattet af en af de ti generelle standarder, skal virksomheden rapportere det som en virksomhedsspecifik oplysning (EFRAG, 2023, p. 11).

4.1.1. Krav om erklæring med begrænset sikkerhed

I det hidtidige NFRD-direktiv, har det ikke været et krav at oplysningerne skulle underlægges revision eller review – revisor har blot skulle kontrollere, at den ikke-finansielle redegørelse indgik og at den var konsistent med revisors forståelse af virksomheden og den øvrige årsrapport. Det nye CSRD-direktiv har fundet dette som en trussel mod troværdigheden af bæredygtighedsoplysningerne. Direktivet skildrer desuden, at det er målet at have samme grad af sikkerhed for finansiell rapportering og bæredygtighedsrapportering, men at manglen på en fælles aftalt standard for erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering er en risiko for forskellige opfattelser og forventninger til omfanget af en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, særligt hvad angår fremadrettede og kvalitative oplysninger (Europa-Parlamentet, 2022, pp. 20-21). Direktivet sigter således mod progressiv forøgelse af graden af sikkerhed, og i første omgang vil forpligtelsen være, at der skal afgives en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. Den skal overordnet indeholde fire elementer:

- En udtalelse om bæredygtighedsrapporteringens overensstemmelse med ESRS
- En udtalelse om virksomhedens proces for den dobbelte væsentlighedsvurdering, der danner grundlag for de oplysninger, der rapporteres
- En udtalelse om kravet om opmærkning af bæredygtighedsrapportering (ESEF-tagging)
- En udtalelse om hvorvidt virksomheden opfylder rapporteringskravene i EU-taksonomien

Direktivets afsnit 60 tilkendegiver, at revisorer i forvejen kontrollerer årsrapporter og ledelsesberetninger, og at der er nogle positive aspekter ved at det også er revisor, der gennemgår bæredygtighedsrapporteringen, da et samspil mellem de finansielle oplysninger og bæredygtighedsoplysningerne er essentielt for brugeren af rapporteringen. Imidlertid nævner direktivet en frygt for en yderligere koncentration af revisionsmarkedet, der vil kunne føre til trusler mod uafhængigheden og øge revisionshonorarerne for erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering (Europa-Parlamentet, 2022, p. 21). Kommissionen har meddelt, at det for at skabe et mere åbent og diversificeret erklæringsmarked er *”ønskeligt, at virksomheder får et bredere udvalg af uafhængige udbydere af erklæringsudbydere med henblik på erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering”* (Europa-Parlamentet, 2022, p. 21). Direktivet tillader derfor Medlemsstaterne at give mulighed for at akkreditere uafhængige udbydere af erklæringsudbydere i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 765/2008. Akkreditering i henhold til denne forordning defineres ifølge artikel 9 som det at *frembyde en autoritativ erklæring om den tekniske kompetence i de organer, der har til opgave at sikre overholdelse af de gældende krav* (Europa-Parlamentet, 2008, p. 2). Forordningen er implementeret i dansk lovgivning i BEK 913 af 25. september 2009, og i Danmark er det DANAK – Den danske akkrediteringsfond, der er myndige til at akkreditere i henhold til forordningen (Sørig & Horsman, 2009). Det er ligeledes DANAK, der har samarbejdet med ERST om udarbejdelse af en ordning om akkreditering af uafhængige erklæringsudbydere i henhold CSRD. Et lovforslag om denne ordning, *uafhængig erklæringsudbydere*

loven, udkom i september 2024, og ifølge dette er det forventningen, at akkrediteringen kommer til at ske efter standarden DS/EN ISO/IEC 17029:2019 *Overensstemmelsesvurdering – Generelle principper og krav for validerings- og verifikationsorganer*. Standarden og de supplerende krav i lovforslaget vil angiveligt afspejle kravene til revisor i forbindelse med gennemførelse og afgivelse af erklæringer. (UEL, 2024, p. 42).

5. Analyse – Revisorloven og uafhængig erklæringsudbyderloven

5.1. Krav til revisorer og revisionsvirksomheder

For at blive godkendt bæredygtighedsrevisor, og dermed få lov til at afgive erklæring på bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD, kræves det først og fremmest, at man er godkendt revisor. I det følgende afsnit gennemgås de krav, der stilles til revisionsvirksomheder samt revisorer, der uddanner sig til bæredygtighedsrevisorer.

5.1.1. Betingelser for registrering og godkendelse som revisionsvirksomhed

Revisorer og revisionsvirksomheder reguleres i Revisorloven (RL). Der er ERST, der er ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, herunder eksamen og efteruddannelse, kvalitetskontrol, undersøgelser, disciplinære sanktioner og samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder (RL, §32). Ifølge §13 er det også ERST, der godkender en revisionsvirksomhed, under forudsætning af at de opfylder en række krav; herunder at revisionsvirksomheden har en **intern organisation**, herunder et **kvalitetsstyringssystem**, med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod uafhængighed og objektivitet, samt sikre, at kvalitet, integritet og grundighed overholdes ved udførelse af en erklæringsopgave. Det er også et krav, at revisionsvirksomheden har en **whistleblower ordning**, hvor medarbejderne kan indberette overtrædelser og potentielle overtrædelser med muligheden for at være anonym.

Afslutningsvist skildrer §13, at revisionsvirksomheden har pligt til at undergive sig reglerne om kvalitetskontrol efter §29. En sådan kvalitetskontrol foretages som hovedregel af ERST, og omfatter en vurdering af kvalitetsstyringssystemet, samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som en revisor beskæftiger sig med (RL, §29 stk. 2). For revisionsvirksomheder, der reviderer mellemstore og store virksomheders regnskaber, udføres kvalitetskontrollen med højst 6 års mellemrum, og for andre virksomheder, vurderes hyppigheden ud fra risikoanalyse. For revisionsvirksomheder, der reviderer regnskaber aflagt af PIE virksomheder, gælder der strengere regler for hyppighed af kvalitetskontrol.

5.1.2. Vejen til at blive godkendt revisor

Betegnelsen ”godkendt revisor” må kun benyttes af personer, der er godkendt som revisor efter RL §3 og §10, stk. 1. Af bestemmelserne i §3 fremgår det, at ERST kan godkende en person som statsautoriseret revisor, hvis vedkommende:

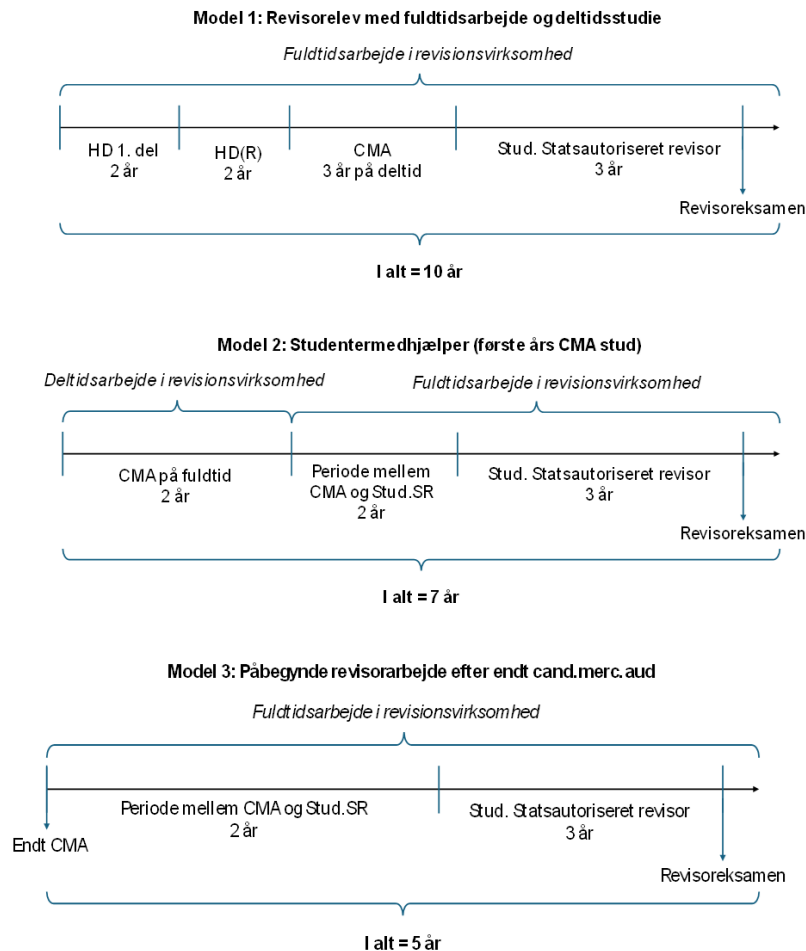
- 1) *”Har bopæl her i landet, i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med,*
- 2) *er myndig og ikke er under værgemål eller samværgemål,*
- 3) *ikke er under rekonstruktionsbehandling eller konkurs,*

- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. regler udstedt i medfør af §33,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, der måtte blive rejst i forbindelse med udførelsen af opgaver efter §1, stk. 2 og 3.”

Derudover fremgår det af §3 stk. 2, at opgaverne i henhold til pkt. 5 skal være udført i en revisionsvirksomhed, og at godkendelsen som statsautoriseret revisor kun kan opnås, hvis opgaverne er udført under tilsyn af en godkendt revisor.

Ifølge bestemmelserne i RL, har ERST bemyndigelse til at fastsætte reglerne om betingelser for at indstille sig til revisoreksamen. De nærmere bestemmelser fremgår af *Bekendtgørelse om eksamener m.v. for godkendte revisorer*. I kapitel 2 fremgår det, at revisoreksamen består af både en skriftlig og mundtlig prøve, og for at kunne indstille sig til den skriftlige prøve, er det et krav, at man på tidspunktet for tilmelding enten har bestået en revisorkandidateksamen (cand.merc.aud), eller har bestået en anden candidateksamen, der som minimum opfylder adgangskravene til cand.merc.aud og indeholder fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret, som har et omfang på minimum 60 ETCS-point (Jensen & Krogslund, 2024b). Derudover er det et krav, at man har **minimum 3 års erfaring** med udførelse af opgaver i revisionsbranchen under tilsyn af en godkendt revisor – tilmed kræves det, at mindst ét af de 3 år er foregået efter kandidatuddannelsen er bestået, og mindst to år har ligget indenfor de seneste tre år forud for fristen for tilmelding til revisoreksamen.

Der er forskellige måder hvorpå man kan arbejde i en revisionsvirksomhed og studere ved siden af. De to klassiske modeller er enten at starte fuldtid som elev og tage HD på deltid, eller at starte som studentermedhjælper, typisk i forbindelse med cand.merc.aud.-studiet. Der er også dem, som starter i branchen efter cand.merc.aud. uden tidligere erfaring som studentermedhjælper. Begge modeller er baseret på "mesterlære", hvor man udfører revisoropgaver under opsyn af godkendte revisorer og opnår erfaring til revisoreksamen. Afhængigt af modellen varierer antallet af år med erfaring forud for SR-studiet. Illustrationerne i figur 3 viser tidshorisonten under de forskellige modeller under forskellige antagelser.



Figur 3 – Forskellige modeller for "mesterlære-setup" i en revisionsvirksomhed (Egen tilvirkning)

Under disse antagelser, vil det tage mellem 5 og 10 år fra arbejdet i revisionsvirksomheden påbegyndes, til revisoreksamen tages. Det er selvsagt en mulighed at ændre på antagelserne, og i praksis vil det afvige fra person til person. I en hurtig analyse af 13 udvalgte statsautoriserede revisorer, hvoraf 6 har læst fuldtid på cand.merc.aud og 7 har læst HD, har vist at det i gennemsnit har taget 10 år fra de startede i revisionsbranchen, til de blev færdige som statsautoriserede revisorer. For de fuldtidsstuderende er gennemsnittet 8 år, og for HD'ere er gennemsnittet 12 år. Se de nærmere beregninger og antagelser i bilag 11.

5.1.2.1. Revisoreksamen – skriftlig og mundtlig

Når betingelserne om teoretisk og praktisk erfaring er opfyldt, kan kandidaten tilmelde sig den skriftlige revisoreksamen, der afholdes over 2 dage af hver 6 timers varighed, og har til formål at afprøve kandidatens kompetencer indenfor områder, som ligner de arbejdsopgaver der ofte forekommer i en revisionsvirksomhed. Opgaverne ved den skriftlige revisoreksamen er case-baserede, og det faglige indhold i prøven spænder bredt; blandt andet faglig etik og uafhængighed, revision, retlige krav, internationale regnskabsstandards, risikostyring, intern kontrol og diverse retslige emner, såsom selskabsret, skatteret, konkursret med videre (ERST, 2022a). Der er generelt en lav

beståelsesprocent på ved den skriftlige eksamen på mellem 60% og 72% (FSR, 2024c), hvilket indikerer, at den skriftlige revisoreksamen er svær at komme igennem.

Når den skriftlige revisoreksamen er bestået, kan kandidaten gå op til den mundtlige eksamen, som i almindelighed varer 30-40 minutter plus forberedelse. Det forventes, at eksaminanden selv tilrettelægger forløbet for eksaminationen, og det er eksaminators rolle at sikre, at eksaminandens kompetencer afprøves i et nødvendigt omfang. Opgaverne ved den mundtlige eksamen er ligeledes case-baseret, og kan omhandle flere forskellige emner indenfor revisors almindelige virkefelt. Det forventes også, at eksaminanden besidder en naturlig paratviden (ERST, 2022a). Afgørende for at bestå den mundtlige eksamen, er evnen til at bevise praktisk egnethed og duellighed i at fremlægge og argumentere for forskellige situationer med kunder, myndigheder og lignende.

5.1.3. Fra godkendt revisor til bæredygtighedsrevisor

Hvis man allerede er godkendt revisor, eller består revisoreksamen frem til den 1. januar 2026, kan man uddanne sig til bæredygtighedsrevisor ved at gennemføre FSR's Bæredygtighedsakademiet uddannelse. Denne uddannelse består af tre moduler på i alt 30 timer, og baserer sig på henholdsvis 1) Grundlæggende introduktion til bæredygtighed og ESG, 2) Bæredygtighedsrapportering og 3) Erklæringsopgaven. I første modul er der fokus på diverse EU-lovgivning om bæredygtighed, herunder hvordan der hidtil har været rapporteret på bæredygtighed. I det andet modul er der fokus på ESRS-standarderne og i tredje modul er der fokus på erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. Den tredje session fokuserer blandt andet på erfaringer med frivillige erklæringer på bæredygtighedsrapportering, revisors ansvar, rolle og uafhængighed i forbindelse med CSRD-erklæringen (FSR, 2024a).

Hvis man består revisoreksamen og bliver godkendt revisor efter den 1. januar 2026, skal man bestå en fire timers skriftlig eksamen i bæredygtighed. For at kunne tilmelde sig denne, kræves der 8 måneders erfaring i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver, før man kan tilmelde sig en særskilt prøve med henblik på at blive godkendt bæredygtighedsrevisor (Jensen & Krogslund, 2024b).

Bæredygtighed bliver desuden indarbejdet i den obligatoriske efteruddannelse for revisorer. Ifølge *BEK nr. 522 af 24/05/2024 - Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer*, er der krav om at godkendte revisorer over en periode på 3 år skal deltage i mindst 120 timers efteruddannelse, som skal være på et passende fagligt niveau. De to fagområder er revisions- og erklæringsområdet og anden relevant lovgivning og faglige standarder, og bæredygtighedsrapportering er blevet indarbejdet som en del af bestemmelserne i bekendtgørelsen (Jensen & Krogslund, 2024a).

5.2. Krav til andre uafhængige erklæringsafgivere – Uafhængig erklæringsudbyder-loven

CSRD-direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at tillade andre uafhængige erklæringsudbydere at afgive erklæringer på CSRD-rapportering. I *L 107 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, Revisorloven og forskellige andre love* er der ikke specifikt hjemlet hertil, til trods for at CSRD angiver en række specifikke krav, som andre uafhængige erklæringsudbydere skal opfylde. Flere organisationer har rettet kritik mod ignoreringen af denne mulighed i det fremsatte lovforslag, herunder COF, der i et høringssvar til lovforslaget angiver, at en akkreditering stiller specifikke krav til den, der arbejder under akkreditering, og at disse krav i et vidt omfang er de krav, der stilles i CSRD (COF, 2023).

I forbindelse med vedtagelsen af L 107 i Folketinget i maj 2024, meddelte Erhvervsministeriet, at man ville fremsætte et lovforslag, der tillader uafhængige erklæringsudbydere at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, fordi man frygtede at revisorer ville blive en flaskehals for rapporteringen (Erhvervsministeriet, 2024). Lovforslaget til **uafhængig erklæringsudbyder-loven** blev sendt i høring den 3. september 2024, og har til formål at udnytte optionen i CSRD og lade andre end revisorer afgive erklæring, så virksomhederne har et alternativt valg til de traditionelle revisorerklæringer. Loven er bygget op som en hovedlov, hvor de specifikke akkrediteringskrav for, at en uafhængig erklæringsudbyder kan afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering fastsættes i bekendtgørelser til loven. Ifølge høringsbrevet, skal de sikre at der stilles sammenlignelige krav til den uafhængige udbyder af erklæringsydelser som til revisor, med henblik på at sikre offentlighedens tillid til rapporteringen (ERST, 2024). I det følgende afsnit gennemgås lovforslaget og dets krav.

5.2.1. Centrale definitioner

I det følgende afsnit anvendes begrebet ”uafhængig erklæringsudbyder” og ”verifikator” gentagende gange, da disse er centrale i lovforslaget. Ifølge §2 er definitionen på en uafhængig erklæringsudbyder et overensstemmelsesvurderingsorgan, der er akkrediteret i henhold til *Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 765/2008 af 9. juli 2008* om kravene til akkreditering med henblik på afgivelse af erklæring om bæredygtighedsrapportering. I praksis kunne det være virksomheder som Bureau Veritas Denmark A/S, FORCE Certification A/S og DNV Business Assurance Denmark A/S, der allerede i dag er akkrediteret til verifikation i henhold til ISO 17029. En verifikator er en person, der efter lovforslagets §§11, 19 eller 20 er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Det kunne i praksis være medarbejdere fra de ovennævnte virksomheder, der kunne søge godkendelse som verifikator. Grundlæggende kan det altså siges, at den uafhængige erklæringsudbyder er på virksomhedsniveau, og verifikatoren er på personniveau.

5.2.2. Betingelser for registrering og godkendelse som uafhængig erklæringsudbyder

Betingelserne for registrering som uafhængig erklæringsudbyder fremgår af lovforslagets kapitel 2. Ifølge §3 påhviler det ERST at føre offentligt register over de virksomheder, der er registreret som uafhængige erklæringsudbydere samt personer, der er godkendt som verifikatorer.

For at blive registreret som uafhængig erklæringsudbyder, kræves det at man er akkrediteret af DANAK til at udføre erklæringsopgaver vedrørende bæredygtighedsrapportering, og for at det kan lade sig gøre, er der en række betingelser jf. §5, der skal være opfyldt. Først og fremmest skal den uafhængige erklæringsudbyder jf. §6 have en **intern organisation**, herunder et **kvalitetsstyringssystem**, med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod virksomhedens og verifikatorens uafhængighed og objektivitet samt sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af erklæringsopgaver. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget, skal dette være med til sikre troværdigheden og pålideligheden af erklæringerne. §6 stk. 3 giver ERST bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om kravene til intern organisation og indholdet af kvalitetsstyringssystemet. Det fremgår ikke af hverken lovforslaget eller bemærkningerne, hvad sådanne regler kunne lyde på, men det oplyses, at bestemmelsen skal sikre fleksibiliteten til at tilpasse reglerne efter udviklingen inden for området og sikre, at kvalitetsstyringssystemerne forbliver effektive og relevante. Derudover er det en betingelse i henhold til §7, at den uafhængige erklæringsudbyder som led i sit kvalitetsstyringssystem har en **whistleblower ordning**, hvor dens ansatte kan indberette overtrædelser og potentielle overtrædelser med mulighed for at være anonym. Det er tilmed et krav ifølge §8, at den uafhængige erklæringsudbyder **underkaster sig kvalitetskontrol**, som varetages af DANAK.

§5 i lovforslaget er således meget central, da den sætter rammerne for de grundlæggende betingelser der skal være opfyldt, før man kan akkrediteres af DANAK. I paragraffens stk. 2 fremgår det, at akkrediteringen skal ske efter internationale (ISO/IEC) standarder og regler i loven samt regler fastsat i medfør af loven. Det er forventningen, at kravene kommer til at bygge på standarden *DS/EN ISO/IEC 17029:2019 – Overensstemmelsesvurdering – Generelle principper og krav for validerings- og verifikationsorganer*. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget vil en ordningen således basere sig på både generelle standarder, og på specifikke krav og regler fastsat i lovgivningen (UEL, 2024, p. 78). Lovforslaget i dets nuværende form hjemler en mulighed for, at ERST kan fastsætte nærmere regler om hvordan akkrediteringskravene skal vurderes, herunder angive andre ISO-standarder eller øvrige krav til akkreditering.

5.2.3. Betingelser for godkendelse som verifikator

I lovforslagets §11 angives det, at ERST kan godkende en person som verifikator, hvis vedkommende:

- 1) *"Har bopæl her i landet, i et andet EU-land, i et EØS-land eller i et andet land, som EU har indgået aftale med,*
- 2) *Er myndig og ikke er under værgemål eller samværgemål,*

- 3) *Ikke er under rekonstruktionsbehandling eller konkurs,*
- 4) *Ikke er pålagt konkurskarantæne eller inden for de seneste 2 år har været pålagt konkurskarantæne,*
- 5) *Har bestået en særskilt prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, jf. regler udstedt i medfør af §35,*
- 6) *I mindst 8 måneder efter det 18. fyldte år har deltaget i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver,*
- 7) *Er forsikret mod økonomiske krav, som måtte blive rejst i forbindelse med udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering”*

I henhold til §11, stk. 2 fremgår det, at de opgaver der nævnes i nr. 6 ovenfor, skal være udført i en uafhængig erklæringsudbyder eller en godkendt revisionsvirksomhed, og at godkendelse kun kan opnås, hvis opgaverne er udført under tilsyn af en godkendt verifikator eller revisor, som selv er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

§35 angiver, at det er ERST der fastsætter regler om betingelser for at indstille sig til prøven jf. nr. 6 ovenfor, men det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der vil blive stillet krav om en kandidatuddannelse. Forslaget i bemærkningerne går på, at ERST kan godkende en person som verifikator, hvis vedkommende først og fremmest opfylder kravene i loven, har bestået enten en **samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse**, og gennem efteruddannelse har dokumenteret at have tilegnet sig den nødvendige viden om bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering (UEL, 2024, p. 53).

Hvis lovforslaget godkendes i nuværende form, træder det i kraft den 1. januar 2025. Der er indfløjet en overgangsbestemmelse i §67, der skildrer at ERST indtil den 1. januar 2026 kan godkende en person som verifikator, hvis vedkommende opfylder betingelserne i §11 nr. 1-4, 6 og 7 samt stk. 4, har bestået en relevant kandidatuddannelse og har gennemført den nødvendige efteruddannelse. Det vil altså sige alle kravene fra §11, på nær nr. 5 vedrørende den særskilte prøve om udførelse af erklæringsopgaver. Dog har ERST mulighed for at dispensere fra kravet om kandidatuddannelse jf. §67, stk. 2, og kan ifølge bemærkningerne være i tilfælde, hvor der er bestået en bacheloruddannelse eller overbygning indenfor de nævnte kandidatuddannelser, eller hvis uddannelsen har fået nyt navn eller i mindre grad har fået ændret indholdet. Man kunne forestille sig, at der vil være tale om en individuel vurdering, der skal foretages af ERST.

Kravet om praktisk erfaring jf. nr. 6 kan ifølge bemærkningerne til lovforslaget opnås fra arbejde med at opstille rapportering om bæredygtighed i en virksomhed eller andet lignende arbejde. Det anses også som erfaringsgivende arbejde, hvis en person har været ansat i akkrediteringsbranchen og arbejdet med bæredygtighedsrelaterede emner. I lovforslagets §11 stk. 4 fremkommer desuden en

dispensationsmulighed, der tillader ERST af undvige fra kravet om 8 måneders erfaring, og i stedet kræve minimum 2 måneders erfaring under tilsyn fra en person, der har den tilstrækkelige evne til at kunne varetage den praktiske uddannelse. Et eksempel kunne ifølge bemærkningerne være, at der under instruktion af en verifikator eller revisor, med eller uden godkendelse, arbejdes med udarbejdelse af en virksomheds bæredygtighedsrapportering.

Der er i lovforslaget også krav om efteruddannelse i §12. En verifikator har pligt til at deltage i et passende efteruddannelsesprogram for at sikre, at teoretisk viden, faglige kvalifikationer og viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant vedligeholdes på et tilstrækkeligt højt niveau. Sammensætningen af efteruddannelsesprogrammet, herunder det forventede timeantal, er endnu ukendt, da det ifølge paragraffens stk. 3 er op til ERST at fastsætte de nærmere regler om efteruddannelse og kontrol heraf.

5.3. Komparativ analyse – Krav til revisorer kontra krav til andre erklæringsafgivere

5.3.1. Indledning til analysen

I de foregående afsnit (5.1 og 5.2) blev reguleringen for revisionsvirksomheder, revisorer, uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer gennemgået. Det følgende afsnit indeholder en komparativ analyse af disse krav med fokus på at identificere ligheder og særligt forskelle samt deres potentielle påvirkning på kvaliteten af erklæringsarbejdet. CSRD-direktivet kræver, at hvis medlemsstaterne tillader andre uafhængige erklæringsudbydere at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, skal de fastsætte tilsvarende krav inden for følgende områder (Europa-Parlamentet, 2022, p. 22).:

- 1) Uddannelse og eksamination**
- 2) Efteruddannelse**
- 3) Kvalitetsstyringssystemer**
- 4) Faglig etik, uafhængighed og objektivitet**
- 5) Fortrolighed og tavshedspligt**
- 6) Udnævnelse og afskedigelse**
- 7) Tilrettelæggelse af arbejdet**
- 8) Undersøgelser og sanktioner**
- 9) Rapportering af uregelmæssigheder**

Analysen fokuserer på udvalgte områder, især hvor der findes forskelle. Bestemmelser om kvalitetskontrol behandles under “undersøgelser og sanktioner.” Udnævnelse, afskedigelse og rapportering af uregelmæssigheder udelades fra analysen. “Tilrettelæggelse af arbejdet” relaterer primært til krav om ressourcer og personale, hvilket behandles under krav til uddannelse, eksamination og efteruddannelse, og derfor ikke i et særskilt afsnit. Som led i den komparative

analyse af ISSA 5000 og ISO 17029 vil der være mere fokus på planlægning og udførelse af erklæringsopgaven. Gennemgangen af kvalitetsstyringssystemer indgår i den komparative analyse af ISSA 5000 og ISO 17029 i afsnit 6.3, da lovgivningen ikke specificerer detaljer på dette område.

5.3.2. Uddannelse, eksamination og efteruddannelse

Både revisorer og verifikatorer er underlagt krav om en kandidatuddannelse. For revisorer, er der krav om en cand.merc.aud eller tilsvarende, hvor mulighederne for verifikatorer er bredere, idet de skal have enten en samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse. Ovenpå kandidatuddannelsen, gælder det for revisorer, at de skal være statsautoriserede revisorer, hvilket er et forløb, der typisk tager 2-3 år og afsluttes med en omfattende 2-dages skriftlig eksamen, som skal bestås for at kunne gå op til den endelige mundtlige eksamen. Først når denne er bestået, kan revisor blive godkendt, og efterfølgende påbegynde efteruddannelsen som bæredygtighedsrevisor, der tager 30 timer. Efter overgangsperioden, vil man skulle bestå en 4 timers skriftlig eksamen for at kunne blive bæredygtighedsrevisor. For verifikatorer gælder det, at der skal bestås en særskilt prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, men de specifikke krav hertil er endnu ikke fastlagt – i lovforslaget er ERST bemyndiget til at fastsætte de nærmere regler (UEL, 2024, p. 14).

Det er også et krav til både revisor og verifikator, at de har praktisk erfaring med erklæringsafgivelse på bæredygtighedsrapportering. Den væsentligste forskel her er, at der for revisorer er et krav om minimum 3 års praktisk erfaring under tilsyn af en godkendt revisor, for at kunne indstille sig til revisoreksamen – som er en forudsætning for at kunne blive bæredygtighedsrevisor. Her gælder det for verifikatorer, at man i mindst 8 måneder har deltaget i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver. Det bemærkes desuden, at det ikke er angivet i lovforslaget hvornår erfaringen skal være oparbejdet – hvilket i praksis kan betyde, at erfaringen kan være oparbejdet flere år tilbage, men stadig blive godtaget som erfaring i henhold til bestemmelsen i lovforslaget. I *bekendtgørelse om eksamener m.v. for godkendte revisorer* er det en betingelse, at mindst ét års erfaring skal være oparbejdet efter endt kandidatuddannelse, og mindst to års erfaring skal ligge inden for de seneste tre år forud for fristen til tilmelding til revisoreksamen (Jensen & Kroglund, 2024b)

FSR har i deres høringssvar udtrykt bekymring for efteruddannelsesomfanget for verifikatorer, herunder at der ikke er øremærket timer til erklæringsafgivelse. Der er krav om efteruddannelse for revisorer på 120 timer fordelt på 3 år, hvoraf de 30 skal vedrøre bæredygtighed. For verifikatorer er kravet 40 timer, hvoraf de 30 skal vedrøre ”bæredygtighedsområdet”, men de resterende ikke er øremærket. FSR lægger i deres høringssvar vægt på, at erklæringsafgivelse er en selvstændig kompetence, som udover en lang uddannelse også kræver praktisk erfaring – en erfaring, som ifølge FSR kun kan opnås i en revisionsvirksomhed under tilsyn af en godkendt revisor (FSR, 2024b, p. 6).

Thy nævner, at man i certificeringsbranchen er vant til at arbejde med erklæringer, både med begrænset og høj grad af sikkerhed, og det samme understreger Weng (Weng, 2024). I disse tilfælde vil der verificeres op imod en eller flere standarder, og arbejdets udførelse og konklusion skal dokumenteres – og Thy fortæller, at det ikke er unormalt at tage forbehold, hvis der er elementer af arbejdet, der ikke har været verificerbart (Thy, 2024).

Uddannelseskrav og erfaringskrav i overgangsordningen

Nuværende godkendte revisorer, og personer, der bliver godkendte revisorer inden den 1. januar 2026 ville kunne blive bæredygtighedsrevisor ved at gennemgå efteruddannelsesforløbet, eksempelvis FSR's Bæredygtighedsakademi. Personer, der består revisoreksamen og bliver godkendt revisor efter den 1. januar 2026 ville skulle bestå en 4 timers skriftlig eksamen i bæredygtighedsrapportering, og her vil det gælde, at man skal have minimum 8 måneders erfaring med erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver, før man kan indstille sig til prøven. Det er altså objektivt de samme krav, der stilles til verifikatorer, men den væsentligste forskel er dog, at det for revisorer er en forudsætning, at man skal være godkendt revisor, hvor der for verifikatorer ikke på nuværende tidspunkt er andre krav end de 8 måneders erfaring og en relevant kandidatuddannelse. Derudover bemærkes det i lovforslaget, at der for verifikatorer er lempede krav i overgangsordningen. Udover den relevante kandidatuddannelse, kan ERST godkende en person der gennem efteruddannelse kan dokumentere at have tilegnet sig den nødvendige viden om bæredygtighedsrapporteringer og erklæringer heraf. Det samme gør sig gældende for revisorer, dog er det en forudsætning, at vedkommende er godkendt revisor (Folketinget, 2024). Heraf kan det således tolkes, at der ikke kan afviges fra kravet om uddannelse for revisorer i overgangsordningen. For verifikatorer fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at ERST også kan undtage fra kravet om erfaring, så det i stedet er 2 måneder under tilsyn af en person, der frembyder tilstrækkelig sikkerhed for evnen til at kunne varetage den praktiske uddannelse – herunder personer uden godkendelse (UEL, 2024, p. 87). ERST kan også dispensere fra kravet om kandidatuddannelse, så eksempelvis kun en bachelor er et krav.

I flere af høringssvarene til lovforslaget, er der udvist bekymring for de lempelige regler i overgangsordningen, herunder fra Danmarks Naturfredningsforening og FSR. Danmarks Naturfredningsforening nævner, at det er bekymrende, at der ikke stilles specifikt krav til, at den oparbejdede erfaring skal vedrøre erklæringsafgivelse, og at man derved kan nøjes med teoretisk viden på området (Håkansson, 2024). FSR mener, at dispensationsmulighederne for både efteruddannelse og erfaring krav helt bør slettes, da de i forvejen er lave sammenlignet med de krav, der stilles til revisorer (FSR, 2024b, p. 16).

I figur 4 er forskellene til kravene til henholdsvis uddannelse, erfaring, efteruddannelse og dispensationsmuligheder i overgangsordningen illustreret.

Krav	Revisorer	Verifikatorer
Uddannelse	Cand.merc.aud + Statsautoriseret revisor (godkendt revisor)	Samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse
Erfaring	Forud for revisoreksamen: 3 år – heraf 1 efter gennemført kandidat + 2 år forud for tilmelding Særsomt for bæredygtighed: 8 måneder	8 måneder P.t. Intet krav om hvornår erfaringen skal være oparbejdet
Efteruddannelse	Som SR: 120 timer fordelt på 3 år, heraf 30 omkring bæredygtighed	40 timer, heraf 30 på "bæredygtighedsområdet" og 10 ej øremærket
Dispensationsmuligheder i overgangsordningen	Intet forud for SR I overgangsordningen: Godkendes såfremt efteruddannelse er gennemført	Erfaring: kan nedsættes til 2 måneder Uddannelse: Kan undtages, så eksempelvis bachelor er nok

Figur 4 - Forskelle i krav til uddannelse, erfaring, efteruddannelse og dispensationsmuligheder (Egen tilvirkning)

Kompetencekrav og uddannelse i akkrediteringsbranchen i praksis

Certificerende Organers Forum (COF) angav i deres høringssvar til L107, at kernen i et certificerende organs forretning er at sikre, at man er i stand til at koble den rette kompetence til den rette opgave (COF, 2023). De skriver, at de faglige forudsætninger fastsættes fagområde for fagområde, og Weng fortæller, at det altid skal være dokumenteret i ledelsessystemet, at de medarbejdere der udfører opgaven, er kompetente til det.

"I forhold til kompetencer, så skal vi have et system på plads, hvor vi kan bevise overfor DANAK, at dem vi sender ud på audits, er kompetente. De skal først og fremmest være formelt kompetente, og så skal de overvåges internt, og så er der løbende krav til deres efteruddannelse og træning" (Weng, 2024, bilag 4 linje 230-233)

COF skriver, at de faglige forudsætninger typisk vil være en kandidatuddannelse eller tilsvarende, og så et antal års erhvervserfaring. De skriver tilmed, at et certificerende organ oftest vil rekruttere eksperter, som kan dokumentere mangeårig erfaring indenfor et givent fagområde og sektorer. De vil så gennemgå et længerevarende træningsforløb, som primært fokuserer på teknikker og arbejdsmetoder, og nogle af dem vil opnå en personlig certificering (COF, 2023). Denne metode adskiller sig fra den typiske uddannelsesvej for revisorer, der oftest vil være oplæring under tilsyn fra en godkendt revisor enten sideløbende eller efter endt uddannelse. Larsen understreger også, at kompetencer er centralt for de certificerende organers forretning, og at man er vant til strenge krav fra de akkrediteringsstandarder man arbejder under, og at der også sommetider stilles krav om kandidatuddannelse i dem (Larsen, 2024).

Kompetencekrav i revisionsbranchen i praksis

I nogle af høringssvarene til L107, bliver der udtrykt bekymring for det store ansvar der stilles til revisor i forhold til faglige kompetencer. Blandt andet COF, der giver udtryk for at det er nødvendigt at have kendskab til både naturvidenskab, såsom biologi, kemi, fysik og ingeniørvidenskab og samfundsmæssige forhold, såsom overenskomster, arbejdstidsregler, ILO-konventioner og menneskerettigheder (COF, 2023). Det er ikke umiddelbart de kompetencer, man forbinder med en klassisk revisor. En cand.merc.aud omhandler typisk regnskab, revision, skat og erhvervsjura, og hvis man læser videre til statsautoriseret revisor, vil det overvejende være de samme områder, dog med en mere praktisk vinkel. I eksamensbekendtgørelsen for revisorer, fremgår det at revisor skal besidde kompetencer indenfor følgende bæredygtighedsområder, for at kunne blive bæredygtighedsrevisor (Jensen & Kroghslund, 2024b):

- 1) Juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årlig og konsolideret bæredygtighedsrapportering
- 2) Bæredygtighedsanalyse
- 3) Due-diligence-procedurer for så vidt angår bæredygtighedsspørgsmål
- 4) Juridiske krav og standarder for erklæring om bæredygtighedsrapportering

COF udtrykker i deres høringssvar bekymring om, at disse områder er meget overordnede – og ikke i tråd med eksamensbekendtgørelsens §18, der skildrer at kandidaten skal besidde et passende fagligt niveau (masterniveau) indenfor fagområderne. De mener, at områderne bør specificeres mere, og at der blandt andet bør være mere fokus på miljømæssige og sociale forhold hos underleverandører.

Objektivt har COF ret i kritikken – bæredygtighed, herunder miljømæssige og sociale forhold som helhed og hos underleverandører, er ikke hovedelementer i uddannelsesvejen for revisorer. Pedersen giver ret i, at det ikke er klassiske kompetencer hos en revisor, men at man som revisor forstår risici, processer og rapportering godt som følge af arbejdet med revisioner og erklæringer. Han anerkender, at det kan være svært at læse ud fra en bæredygtighedsrevisors autorisation alene, at de har de rette kompetencer. Han fortæller, at det samtidig ikke kan aflæses i erklæringen, at revisor har de rette kompetencer, men at de i praksis vil have et stort team bag sig. Han tilføjer, at der for de store virksomheders regnskaber typisk vil være andre komplekse områder udover ESG, der kræver involvering fra eksperter, og derfor er det ikke nyt, at man skal gøre brug af eksperters arbejde, nu hvor det involverer bæredygtighedsrapportering. På en CSRD-erklæring, vil teamet typisk bestå af flere specialister, der har erfaring indenfor klima, sociale forhold og menneskerettigheder, alt afhængig af behovet for viden på opgaven (Pedersen, 2024). Han tilføjer desuden, at man i PwC trækker på det internationale netværk, hvis man står i særligt komplekse situationer – så man vil altid kunne finde eksperter, der har viden indenfor det område, hvor det er krævet.

5.3.3. Etik, uafhængighed, fortrolighed og tavshedspligt

5.3.3.1. Etik og uafhængighed

Det kan konstateres, at RL regulerer uafhængighed i kapitel 4, hvor enkelte paragraffer vedrører de specifikke krav til revision af PIE virksomheder. Disse paragraffer er specifikke på **revisionspåtegning** af regnskaber, som derved ikke er aktuel for andre uafhængige erklæringsudbydere. De generelle uafhængighedsbestemmelser findes i §24, §24c og §26, og i lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere går disse bestemmelser ordret igen i kapitel 4, nærmere bestemt i §28, §29, §30 og §31. I figur 5 er paragrafferne sammenholdt.

Revisorloven	Bestemmelsens indhold:	Uafhængig erklæringsudbyder-loven
§24	• Generel uafhængighed • Forbud mod involvering i beslutningstagning • Periodekrav	§28
§24, stk. 2	• Hvornår man ikke er uafhængig • Velinformeret tredjemand • Personkreds	§28, stk. 2
§24, stk. 3	• Sikkerhedsforanstaltninger ved trusler mod uafhængighed	§28, stk. 3
§24, stk. 4	• Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om hvornår man ikke er uafhængig	§28, stk. 5
§24, stk. 5	• Dokumentation af trusler mod uafhængighed	§28, stk. 4
§24, stk. 6	• Vurdering af uafhængighed ved overtagelser, fusioner mv	§29
§27, stk. 7	• Tidsramme for at afslutte interesser eller relationer, der kan bringe uafhængighed i fare	§29, stk. 2
§24c	• Forbud mod ledende stillinger i virksomheden, hvis rapportering man underskriver	§30
§24c, stk. 2	• Forbud mod ledende stillinger for alle tilknyttet opgaven	§30, stk. 2
§26	• Vederlagsbetingelser	§31

Figur 5 - Sammenholdelse af uafhængighedsbestemmelser i RL og UEL (Egen tilvirkning)

Kravene er således objektivt de samme i de to lovgivninger, dog afventes bekendtgørelsen om verifikatorer og uafhængige erklæringsudbyderes uafhængighed jf. § 28, stk. 5. Hvis kravene skal ligestilles med kravene til revisorer, må det forudsættes at denne bekendtgørelse alt andet lige vil være identisk med BEK 520 om revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Udover kravene i de to lovgivninger, stiller både ISSA 5000 og ISO 17029 krav til henholdsvis uafhængighed og upartiskhed. For at revisorer kan anvende ISSA 5000, er det en forudsætning at kravene i IESBA Code relateret til erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering overholdes, eller andre standarder, der er mindst lige så krævende. Her er der overvejende fokus på begrebet ”uafhængighed”, som er todelt: uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning. At være uafhængig i opfattelse er *den tilstand, der tillader at udtrykke en konklusion uden at være påvirket af indflydelse, der kompromitterer den professionelle dømmekraft og dermed tillader en person at agere med integritet og udøve objektivitet og professionel skepsis* (ERST, 2022b). Uafhængig i fremtoning

vil sige at undgå fakta og omstændigheder, der er så betydelige, at en fornuftig og velinformeret tredjemand sandsynligvis ville konkludere, at integriteten, objektiviteten eller den professionelle skepsis hos en revisionsvirksomhed eller et medlem af et revisions- eller erklæringsteam er kompromitteret (ERST, 2022b). FSR giver i deres høringssvar til uafhængig erklæringsudbyder-loven udtryk for et ønske om, at verifikatorer også omfattes af IESBA Code of Ethics' kommende del 5, der forventes vedtaget i december 2024. Argumentet er, at det vil øge tilliden til både revisorer og verifikatorer at være omfattet af de samme etiske regler (FSR, 2024b, p. 21).

I ISO 17029 er der overvejende fokus på begrebet "upartiskhed", men det står angivet, at andre termer kan være nyttige i formidlingen heraf; blandt andet uafhængighed, uvildighed, frihed for interessekonflikter og bias, og neutralitet. Upartiskhed i henhold til ISO 17029 defineres som værende *når beslutninger træffes baseret på objektive beviser indhentet gennem verifikationsprocessen, og ikke er influeret af andre interesser eller parter* (ISO/IEC, 2019, p. 5). I standarden er det angivet, at trusler mod upartiskheden kan være, men ikke er begrænset til egeninteresse, selvvurdering, familiaritet og intimidering – nogle af de begreber, der også går igen for revisorer. Thy fortæller, at man i akkrediteringsbranchen er vant til at arbejde med begrebet uvildighed – som i hendes optik er det samme som uafhængighed:

"Vi blev spurgt af Erhvervsstyrelsen, om vi kunne finde ud af at håndtere uvildighed, og det er jo et grundlæggende vilkår, når man arbejder under akkreditering. Vi har uvildigheds komiteer, og vi laver risikoanalyser. Så ja, det kan vi, og ellers ville vi slet ikke udføre akkrediteret arbejde, for det er bare et grundvilkår" (Thy, 2024, bilag 2 linje 135-138)

COF skriver tillige i deres høringssvar til L107, at det er sædvanligt at de enkelte certificerende organer her en "upartiskhedspolitik" som alle medarbejderne skal følge, og at der foretages risikovurderinger på alle engagementer – herunder vurdering af trusler mod upartiskhed fra egeninteresse, selvvurdering, fortrolighed og risiko for intimidering (COF, 2023).

5.3.3.2. Fortrolighed og tavshedspligt

Det kan konstateres, at revisorer og verifikatorer med udgangspunkt i henholdsvis RL og lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere er underlagt de samme krav til fortrolighed og tavshedspligt. I begge lovgivningerne underlægges henholdsvis revisor og verifikator tavshedspligtbestemmelserne i straffelovens §§144, 150-152 f og 155-157.

5.3.4. Kvalitetskontrol, undersøgelser og sanktioner

For revisionsvirksomheder og revisorer, er det ERST, der er ansvarlig for gennemførelsen af kvalitetskontrollen jf. RL §34. Bestemmelsen giver ERST beføjelser til at fastlægge nærmere regler for kvalitetskontrol, herunder hvem der kan udføre kvalitetskontrol, udvælgelse af kvalitetskontrollanter, udvælgelse af revisionsvirksomheder, omfang og gennemførelse af

kvalitetskontrollen samt offentliggørelse af resultatet. Disse regler er fastsat i BEK nr. 521 af 29/04/2024, og i figur 6 er de relevante bestemmelser fremhævet (Jensen & Kroglund, 2024d).

§	Overordnet område	Bestemmelser
§4	Udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol	- Revisionsvirksomheder udvælges på baggrund af en risikoanalyse - Revisionsvirksomheder, der afgiver lovpligtige erklæringer om bæredygtighedsrapportering undergår kvalitetskontrol højst med 6 års mellemrum
§4, stk. 2		- Revisionsvirksomheder, der reviderer OMXC25 cap kunder underlægges årlig kvalitetskontrol efter risikovurdering
§7 §7, stk. 2		- ERST kan beslutte, at en revisionsvirksomhed udtages til ekstraordinær kvalitetskontrol, hvis der foreligger begrundede omstændigheder - Stk. 2: En ekstraordinær kvalitetskontrol kan omfatte alene enkelte bestanddele af en kvalitetskontrol
§18	Kvalitetskontrol i PIE revisionsvirksomheder	- Kvalitetskontrollant er ansat i Erhvervsstyrelsen, men ERST kan udpege andre personer som kvalitetskontrollanter
§19		- Kontrollanten skal have tilstrækkelig uddannelse og relevant erfaring indenfor revision og regnskab, og hvis relevant bæredygtighedsrapportering og andre bæredygtighedsrelaterede opgaver, og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol - Kontrollanten skal være uafhængig
§22	Kvalitetskontrollens udøvelse	- Revisionsvirksomheden skal deltage aktivt i kvalitetskontrollens gennemførelse
§26	Kvalitetskontrollens indhold	- Intern organisation og kvalitetsstyringssystem - Politikker og procedurer for uafhængighed - Erklæringsopgaver er tilrettelagt, planlagt, udført og dokumenteret i overensstemmelse med kvalitetsstyringssystemet og god revisionsskik - Efteruddannelse for godkendte revisorer

Figur 6 - Overordnet indhold i BEK 521

Det kan altså konstateres, at revisionsvirksomheder, der afgiver lovpligtige erklæringer på bæredygtighedsrapportering skal have gennemført kvalitetskontrol senest hvert 6. år, dog oftere for revisionsvirksomheder, der reviderer PIE virksomheder. Udover punkterne fremhævet ovenfor, har ERST mulighed for at offentliggøre resultatet af en kvalitetskontrol, hvis det konstateres, at der ikke er fulgt op på henstillinger fra tidligere kvalitetskontrol. Den årlige kvalitetskontrol af PIE revisionsvirksomheder offentliggøres uanset, og vil bestå af et sammendrag af de væsentligste konklusioner og styrelsens eventuelle forbedringspunkter – dog vil revisionsvirksomheden være anonymiseret.

For uafhængige erklæringsudbydere, er DANAK ansvarlig for kvalitetskontrollen i henhold til lovforslagets §§36 og 37, herunder kontrol af uafhængigheden og udførelsen af erklæringsopgaven, mens ERST er ansvarlig for tilsynet med prøver og efteruddannelse, undersøgelser og disciplinære sanktioner. I bemærkningerne til lovforslaget fremgår det desuden, at DANAK som led i deres kvalitetskontrol skal sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden af de udførte erklæringsopgaver. Det fremgår af lovforslagets §36, stk. 4 at ERST vil fastlægge nærmere regler om kvalitetskontrollen og dens gennemførelse, herunder kriterier for udvælgelse af kontrollanter og erklæringsudbydere, omfanget af kontrollen, samt hvordan resultaterne skal offentliggøres (UEL, 2024, p. 108). Hvis en kvalitetskontrol giver anledning til nærmere undersøgelser, er det DANAK der skal anmode ERST om

at iværksætte denne. Det er tilmed ERST, der iværksætter generelle undersøgelser, hvis der er mistanke om eller konstateret overtrædelse af pligter.

Der er således to forskellige instanser inde over kvalitetskontrollen af uafhængige erklæringsudbydere, nemlig DANAK og ERST, hvor udelukkende sidstnævnte er involveret i kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder og revisorer. Der kan være en risiko forbundet med, at ansvaret er placeret hos to forskellige instanser, da der på nuværende tidspunkt ikke er nærmere regler fastlagt for kvalitetskontrollen af andre uafhængige erklæringsudbydere. Det er således ikke sikret, at omfanget af kvalitetskontrollen vil være den samme, hvis den foretages af to forskellige myndigheder. Da det er ERST, der skal fastlægge de nærmere regler, ligesom det er tilfældet for revisorer, må det formodes at reglerne kommer til at lægge sig op ad reglerne for kvalitetskontrol af revisorer.

I Norge har man vurderet, hvorvidt det var muligt at lave en ordning for andre erklæringsudbydere, som var på niveau med ordningen for revisorer, men konstaterede, at det ikke var muligt. I det undersøgende arbejde forud for beslutningen, fandt man det centralt, at tilsynet blev foretaget af den samme myndighed som for revisorer, da en udfordring af den traditionelle tilsynsmodel ville svække tilliden til de erklæringer, der er afgivet af andre erklæringsafgivere (Finansdepartementet, 2024). De fremhæver desuden, at de fravælger at gøre brug af optionen, fordi det endnu er usikkert om og hvordan andre EU-medlemsstater vil udarbejde sådan en ordning – de afviser dog ikke, at man vil oprette en ordning på et senere tidspunkt, når man har set andre landes erfaringer med ordningen.

Kvalitetskontrol i praksis i akkrediteringsbranchen

Til trods for, at de endelige regler om kvalitetskontrol for andre erklæringsudbydere ikke er fastlagt endnu, er kvalitetskontrol ikke et ukendt fænomen i branchen. Thy fortæller, at DANAK laver stikprøver på de opgaver, der udføres af det certificerende organ, og at de i praksis oplever et højt tilsynstryk.

”DANAK er på besøg hos os flere gange om året, og de er også med på markbesøg på hvert produkt, som vi leverer under akkreditering” (Thy, 2024, bilag 2 linje 338-339)

Hun fortæller, at et besøg fra DANAK vil resultere i en rapport med en række bemærkninger og eventuelt nogle non-compliances, som der efterfølgende skal integreres i deres kvalitetsledelsessystem. Derudover bliver personalet trænet på det givne område, hvor man har fået bemærkninger og non-compliances, så det sikres, at alle er opmærksomme på det og kan rette op. Thy fortæller, at DANAK går meget i detaljer i deres kvalitetskontrol. Udover den eksterne kvalitetskontrol fra DANAK, har man interne kvalitetskontroller på alle opgaver, hvor en person, der er uafhængig af opgaven, gennemgår det hele, inden det sendes ud til kunden (Thy, 2024).

5.4. Delkonklusion

De foregående afsnit præsenterer en detaljeret gennemgang og komparativ analyse af de specifikke lovkrav til henholdsvis revisorer og andre uafhængige erklæringsudbydere i relation til CSRD-erklæringer.

Det kan konstateres, at der er mange ligheder i lovteksterne, men også et par markante forskelle. De mest bemærkelsesværdige er *uddannelse og kompetencekrav*, hvor det er et krav, at revisorer skal være godkendte revisorer for at kunne blive bæredygtighedsrevisor, hvilket kræver som minimum 3 års erfaring, og for verifikatorer er der udelukkende krav om en kandidatuddannelse og 8 måneders erfaring. Der er desuden konstateret muligheder for lempelse af kravene i overgangsordningen for verifikatorer, men ikke for revisorer.

Derudover er der forskel på hvilken instans, der varetager *kvalitetskontrollen* for henholdsvis revisorer og andre erklæringsudbydere. For revisorer er det ERST, og for andre erklæringsudbydere er det DANAK. Revisorer og revisionsvirksomheder er tilmed underlagt strengere krav for uafhængighed og kvalitetsstyring, idet overholdelse af IESBA Code of Ethics og ISQM 1 er en betingelse for, at der kan afgives erklæringer.

6. Analyse: ISSA 5000 kontra ISO 17029

6.1. Indledning til analysen

Den internationale standard til erklæring på bæredygtighedsrapportering, ISSA (International Standard on Sustainability Assurance) 5000 er netop godkendt af IAASB i september 2024. Den endelige publicering forventes at ske i slutningen af 2024, og i januar 2025 forventer IAASB at publicere en række vejledninger og supplerende materiale til standarden (IAASB, 2024a).

ISSA 5000 er tiltænkt til at være bredt anvendelig, og kan anvendes til assurance af alle typer af bæredygtighedsoplysninger, uanset hvilke emner og aspekter, der rapporteres, og uanset hvilken rapporteringsramme eller standard, der anvendes – det vil sige, at den altså også kan anvendes til assurance på CSRD-rapportering. Den kan desuden anvendes til assurance på alle typer af virksomheder, uanset størrelse, kompleksitet, industri og sektor. Det er forventningen, at den fælles standard for bæredygtighedserklæringer, der afventes fra EU, vil basere sig på ISSA 5000 (Bassi, 2024).

Det er en forudsætning for anvendelse af ISSA 5000, at revisionsvirksomhederne overholder relevante etiske krav, såsom IESBA Code of Ethics og krav til kvalitetsstyringssystemer, såsom ISQM 1. Standarden bygger på en principbaseret tilgang, der skal bidrage til at give revisorerne mere fleksibilitet til at anvende professionel dømmekraft i udførelsen af deres arbejde (IAASB, 2024a).

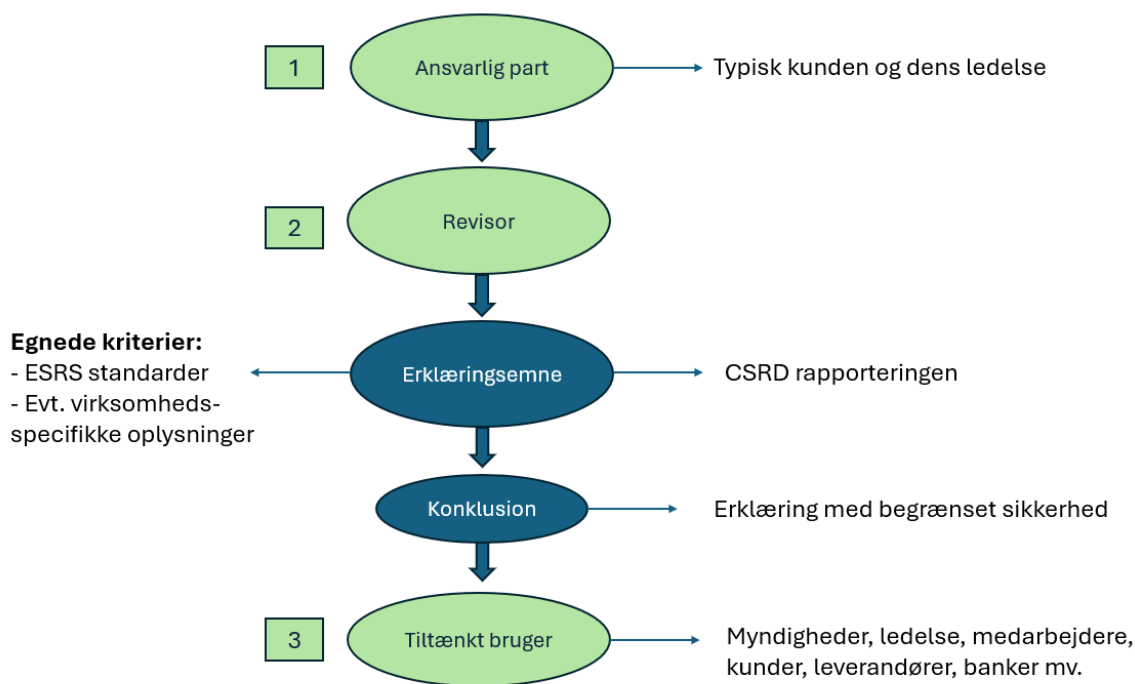
ISO 17029 er den standard, det formodes at andre uafhængige erklæringsafgivere ville skulle akkrediteres til, og den stiller krav til organer, der udfører validering og verifikation i en konformitetsvurderingskontekst. Den skal sikre, at disse organer følger specifikke processer og principper for at levere pålidelige vurderinger af, hvorvidt det verificerede element opfylder kravene. I en CSRD-kontekst vil det verificerede element være virksomhedens bæredygtighedsrapportering i henhold til CRSD og ESRS. ISO 17029 omfatter ikke kun bæredygtighed, men kan også anvendes på andre områder såsom produktcertificering og procesverifikation.

Grundet begge standarders brede omfang, fokuseres der i analysen på kvalitetsstyring på både virksomhedsniveau – det vil sige revisionsvirksomhed for ISSA 5000 og certificerende organ for ISO 17029 - og opgaveniveau, og på selve planlægningen og udførelsen af opgaven. I de følgende afsnit gennemgås hovedpunkter i de to standarder, med særlig fokus på dem, der fremhæves i den komparative analyse.

6.2. Hovedpunkter i ISSA 5000 og ISO 17029

6.2.1. ISSA 5000

Det overordnede mål for revisor, når der udføres erklæringsopgaver efter ISSA 5000, er at opnå enten begrænset eller høj grad af sikkerhed om hvorvidt bæredygtighedsrapporteringen er fri for væsentlige fejlinformationer. Konklusionen om bæredygtighedsrapporteringen og grundlaget herfor skal udtrykkes skriftligt i en erklæring. Formålet med opgaven er således at udføre et erklæringsarbejde, der gør revisor i stand til at afgive en konklusion, og ISSA 5000 stiller specifikke krav til hvordan dette arbejde skal udføres. I de første år med bæredygtighedsrapportering, vil der være tale om erklæringer med begrænset sikkerhed. I figur 7 nedenfor er trepartsforholdet i en erklæringssituation illustreret.

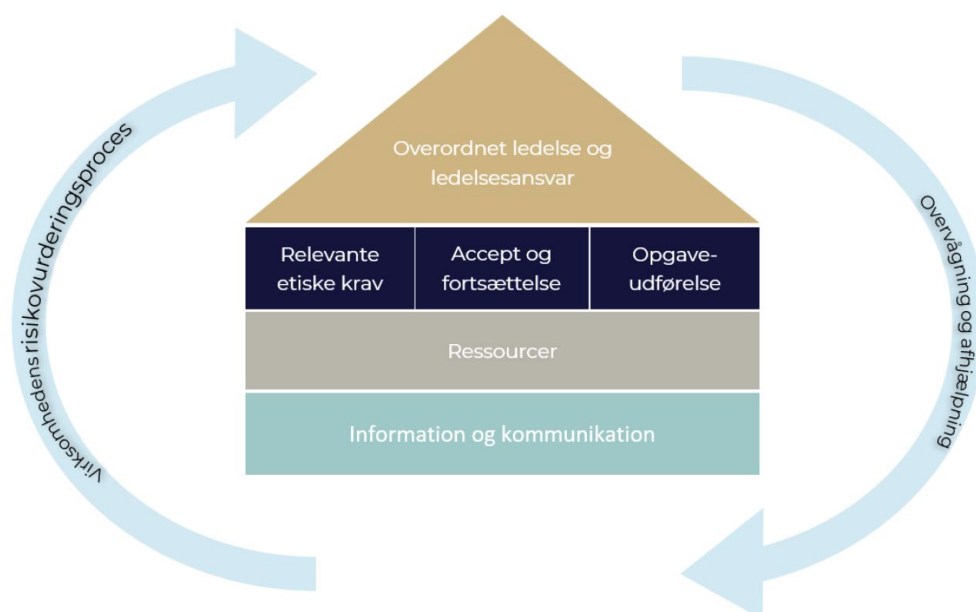


Figur 7 - Trepartsforholdet og erklæringsprocessen (Egen tilvirkning)

6.2.1.1. Kvalitetsstyringssystem på virksomhedsniveau – ISQM 1

Under ISSA 5000 stilles der specifikke krav til revisorer og revisionsvirksomheder i forhold til kvalitetsstyring på virksomhedsniveau. For at anvende standarden kræves det, at der anvendes enten den internationale kvalitetsstyringsstandard ISQM 1, eller andre professionelle krav eller lovbestemmelser, som en relevant myndighed har vurderet som mindst lige så krævende som ISQM 1 (IAASB, 2024c, p. 12). Det skal sikre, at revisionsvirksomheden opretholder en høj standard for kvalitet og kontrol af sine revisioner. Kravene i ISQM 1 omfatter risikobaseret kvalitetsstyring og fremhæver vigtigheden af, at revisionsfirmaet har de nødvendige ressourcer og processer til at sikre pålidelige og kvalitetsmæssigt tilfredsstillende revisioner.

Helt grundlæggende omhandler ISQM 1 revisionsvirksomhedernes ansvar for at etablere, implementere og anvende et kvalitetsstyringssystem for revision og review af finansielle regnskaber og andre erklæringsopgaver med sikkerhed, og beslægtede opgaver, der udføres i virksomheden. Revisionsvirksomhederne skal implementere otte forskellige komponenter i standarden, og det skal medvirke til at skabe et miljø, der understøtter, at opgaverne i revisionsvirksomheden udføres med det rette kvalitetsniveau, og at dette opretholdes på alle erklæringsopgaver, som virksomheden udfører. De otte komponenter interagerer med hinanden og udgør hovedområderne i et kvalitetsstyringssystem (FSR, 2022):



Figur 8 – ISQM 1's otte komponenter (FSR, 2022, p. 7)

Under hver af disse komponenter, skal virksomhederne implementere en række kvalitetsmål. *Overordnet ledelse og ledelsesansvar* omhandler forhold som revisionsvirksomhedens kultur, ledelsesansvar og ansvarlighed, den organisatoriske struktur, tildeling af roller og ansvar samt ressourceplanlægning og allokering. Denne er central, da den sætter rammer som de øvrige komponenter baserer sig på. Virksomhedernes implementering af komponenten med henblik på at adressere risici relateret til kvalitetsmålene varierer alt afhængig af størrelsen på virksomheden; i større revisionsvirksomheder, hvor der serviceres mange forskellige typer af kunder af forskellig kompleksitet, vil det være nødvendigt at have detaljerede processer og kontroller for at sikre opfyldelse af kvalitetsmålene.

Komponenten *relevante etiske krav* omhandler krav om etablering af procedurer, der skal sikre forståelse af, ansvar for samt overholdelse af etiske krav, herunder relateret til uafhængighed. I praksis kan det være undervisning til alle nye medarbejdere og årlig undervisning til eksisterende medarbejdere, for at sikre, at de er ajour med de seneste etiske krav. Virksomheden skal desuden mindst én gang årligt indhente skriftlig bekræftelse fra dens medarbejdere om overholdelse af de relevante etiske krav – herunder uafhængighed, hvor der stikprøvevis skal foretages kontrol der sikrer overholdelsen af reglerne om medarbejdere og partneres personlig uafhængighed.

Accept af fortsættelse af kunderelationer og specifikke opgaver skal sikre, at der er procedurer for etablering af nye kunder og fortsættelse af eksisterende kundeforhold, samt at virksomhedens finansielle og operationelle prioriteringer ikke utilsigtet påvirker beslutning om accept og fortsættelse af kunderelationer og opgaver. Det indebærer i praksis, at revisionsvirksomhederne blandt andet skal

forstå omstændighederne ved engagementet, herunder branchen, virksomhedens drift, struktur, ejerskab og ledelse, forretningsmodel og finansiering.

Opgavens udførelse stiller krav til, at der etableres procedurer der sikrer, at de forskellige opgaveteams har tilstrækkelig forståelse for det ansvar, der relaterer sig til udførelsen af opgaven. Det indebærer i praksis en tilstrækkelig og hensigtsmæssig involvering af den ansvarlige partner og øvrige teammedlemmer, og derudover vigtigheden af at udøve professionel dømmekraft og skepsis. Instruktion, overvågning og gennemgang af opgavedokumentationen er også centrale elementer i opgavens udførelse, da det skal bidrage til at sikre, at der er en tilstrækkelig kvalitet i det udførte arbejde og den vedlagte dokumentation. Involvering af specialister spiller også en central rolle, både i form af konsultationer med revisions- og regnskabsfaglige specialister, og specialister indenfor forskellige områder – eksempelvis bæredygtighed.

Ressourcer relaterer sig både til menneskelige ressourcer, teknologiske ressourcer og intellektuelle ressourcer. De menneskelige ressourcer er i form af rekruttering af medarbejdere, allokering af disse på virksomhedens engagementer, udvikling og træning af medarbejdere, målfastsættelse, evaluering og aflønning samt medarbejdernes generelle opbakning til kvalitet. I praksis kan det betyde både kort- og langsigtet planlægning og estimat af ressourcebehovet, nedskrevne processer til rekrutteringsstrategi og løbende overvågning af eksempelvis en HR-funktion. Vedrørende uddannelse og træning, kan der være politikker, der beskriver processen og omfanget af træning for medarbejdere, herunder efteruddannelse for statsautoriserede revisorer. Medarbejderevaluering og aflønning vil også kræve politikker, der kan indeholde beskrivelser af fastsatte og ensarterede nøgletal og metoder for målfastlæggelse, feedback og resultater fra intern og ekstern kvalitetskontrol.

Information og kommunikation relaterer sig blandt andet til kommunikationen mellem ledelsen og medarbejderne, og skal være tilpasset både interne og eksterne forhold, såsom underleverandører og myndigheder. Revisionsvirksomheden skal sikre, at relevant information, der understøtter kvalitetsstyringssystemet identificeres og arkiveres på en måde, så det er tilgængeligt for medarbejderne – eksempelvis i form af et intranet, og både ledere og medarbejdere i virksomheden skal forstå vigtigheden af en effektiv kommunikation og vidensdeling. Relevant information skal også deles eksternt med eksempelvis samarbejdspartnere og myndigheder.

En proces for *overvågning og afhjælpning* skal omfatte en løbende vurdering af kvalitetsstyringssystemet, og skal hjælpe med at opnå sikkerhed for at politikker og procedurer relateret til systemet er relevante, passende og effektive. En sådan overvågning skal foretages løbende og mindst én gang årligt, og der skal udtages en eller flere erklæringsopgaver til intern kvalitetskontrol. Disse interne kvalitetskontroller skal medvirke til vurderingen af, om revisionsvirksomheden anvender dets kvalitetsstyringssystem korrekt og effektivt, og skal udføres af personer, der ikke har været involveret i opgaveløsningen på den givne sag. Det er desuden et krav, at

de personer, der deltager i den interne overvågning, har kompetence og tidsmæssige ressourcer til opgaven. Såfremt der identificeres mangler, skal indvirkningen af disse vurderes, herunder om der er tale om mindre mangler, der ikke nødvendigvis indikerer et utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, eller om der er tale om systematiske, gentagende eller andre betydelige mangler, der vil kræve øjeblikkelig handling. Der skal på baggrund af den interne overvågning udarbejdes en handlingsplan, der giver overblik over de relevante observationer og planlagte tiltag, der skal bidrage til at fejl og mangler ikke opstår fremadrettet. Resultatet af sådanne interne kvalitetskontroller skal kommunikeres bredt i revisionsvirksomheden.

6.2.1.2. Kvalitetsstyring på opgaveniveau

På erklæringsopgaver i henhold til ISSA 5000, er det den opgaveansvarlige partner eller leder, der skal tage det overordnede ansvar for at styre og opnå kvalitet på opgaven, og vedkommende skal være involveret på et passende niveau igennem hele opgavens forløb. Det er et krav, at den opgaveansvarlige besidder kompetencer og kvalifikationer indenfor erklæringsafgivelse, både kvalifikationer opnået gennem uddannelse og praktisk erfaring, og så er det et krav, at vedkommende har en forståelse for de relevante etiske krav, og tilmed har tilstrækkelig viden om bæredygtighed, så vedkommende kan stå inde for konklusionen på det udførte erklæringsarbejde. Det er også den opgaveansvarliges ansvar at sikre, at teammedlemmerne overholder de etiske krav, herunder kravene om uafhængighed (IAASB, 2024c, pp. 13-14).

I opgaveudførelsen skal færdigheder og teknikker indenfor erklæringsarbejde indgå som en del af en iterativ, systematisk opgaveproces, og der skal gøres brug af professionel skepsis såvel som professionel dømmekraft i hele processen, på en måde der anerkender, at der kan være omstændigheder der gør, at bæredygtighedsrapporteringen indeholder væsentlig fejlinformation. Den professionelle dømmekraft kommer til udtryk både i planlægningen og udførelsen af opgaven, herunder når naturen, timingen og omfanget af handlinger skal fastlægges (IAASB, 2024c, p. 14). Teamsammensætningen skal desuden sikres på en måde der gør, at der er tilstrækkelige ressourcer og kompetencer på teamet – herunder sørge for at involvere interne specialister eller eksterne eksperter, hvis der vurderes at være behov for yderligere kompetencer, og i så fald skal det sikres, at disse specialister og eksperter besidder den fornødne kompetence og er objektive. Pedersen fortæller, at man ofte gør brug af specialister internt i revisionsbranchen, også på bæredygtighedsområder (Pedersen, 2024).

ISSA 5000 er bygget op omkring 4-øjne princippet, der skal sikre, at det udførte arbejde er tilstrækkeligt og at de udførte handlinger adresserer de risici, der er identificeret. I praksis kan en del af reviewarbejdet være uddelegeret til andre senior medlemmer på teamet, men det er et krav, at den opgaveansvarlige er involveret i signifikante forhold og vurderinger (IAASB, 2024c, p. 15). Angiveligt vil revisionsvirksomheden vil som led i deres kvalitetsstyringssystem have fastsat en

ramme for hvilke specifikke situationer, der kræver konsultation, og det vil ligeledes være den opgaveansvarliges ansvar at sørge for, at der bliver konsulteret i disse situationer (IAASB, 2024c, p. 17).

6.2.2. ISO 17029

6.2.2.1. Kvalitetsstyring på virksomhedsniveau

De overordnede krav til certificerende organer i henhold til ISO 17029 indebærer, at de skal etablere, dokumentere, implementere og vedligeholde et ledelsessystem. Det system skal sikre, at organet konsekvent opfylder kravene i standarden. Ledelsessystemet skal som minimum omfatte politikker og ansvar, ledelsens gennemgang, interne audits, korrigerende handlinger, håndtering af risici og muligheder samt dokumenteret information. Hver af disse områder uddybes nærmere i særskilte afsnit i ISO 17029, men kravene kan også opfyldes ved at anvende et kvalitetsledelsessystem i overensstemmelse med ISO 9001. Det kan konstateres, at de fleste af de kandidater, der kunne forestilles at melde sig på banen som uafhængig erklæringsudbyder på CSRD-rapportering, selv er ISO 9001 certificeret – herunder Bureau Veritas (Michaud-Daniel, 2017) og Force Certification (Stoichitoiu & Vogl, 2024). I figur 9 er der lavet en sammenholdelse af de overordnede emner i henholdsvis ISO 17029's krav til kvalitetsledelsessystemet og ISO 9001 kravene (ISO/IEC, 2015).

ISO 17029 section 11 "Management system requirements"	ISO 9001 – Quality Management Systems
Policies and responsibilities	Chapter 5: Leadership 5.1. Leadership and commitment 5.2. Policy 5.3. Organizational roles, responsibilities and authorities
11.2 Management review	9.3 Management review
11.3 Internal audits	9.2 Internal audit
11.4 Corrective action	10.2 Nonconformity and corrective action
11.5 Actions to address risks and opportunities	6.1 Actions to address risks and opportunities
11.6 Documented information	7.5 Documented information

Figur 9 – Sammenholdelse af ISO 17029 sektion 11 og ISO 9001 (Egen tilvirkning)

ISO 9001 er en bredere standard, der fokuserer på kvalitetsstyring på tværs af hele organisationen, herunder på kundetilfredshed processtyring og løbende forbedringer. Derfor er der emner i denne, som ikke er medtaget i overblikket ovenfor, da de ikke indgår i ISO 17029. Fokus i ISO 17029 er primært på validerings- og verifikationsaktiviteter og det nødvendige ledelsessystem til at sikre pålidelighed

og ensartethed i disse aktiviteter. Det er således ikke et krav, at der anvendes ISO 9001, til trods for at nogle certificerende organer gør det frivilligt. I det følgende gennemgås kravene i ISO 17029, som vist til venstre i figur 9 ovenfor på et overordnet niveau.

Ledelsens gennemgang af ledelsessystemet i henhold til ISO 17029 skal ske i planlagte intervaller, og har til formål at sikre at systemet fortsat er passende, tilstrækkeligt og effektivt, herunder de politikker og mål, der stilles som krav i ISO 17029. Input til ledelsens gennemgang skal omfatte række nøgleområder, herunder ændringer i interne og eksterne forhold, målopfyldelse, politikker og procedurers egnethed, og resultater fra interne audits. Derudover skal ledelsen tage højde for feedback fra både kunder og medarbejdere, vurderinger fra eksterne organer og resultater fra risikoanalyser (ISO/IEC, 2019, p. 20).

Standarden stiller også krav til, at der med jævne mellemrum skal udføres *interne audits* af ledelsessystemet med henblik på at sikre, at de interne krav samt kravene i ISO 17029 er overholdt. Auditprogrammet skal tage højde for frekvens, metoder og rapporteringskrav, herunder bemærkninger fra tidligere audits og eventuelle ændringer i organisationens aktiviteter. Resultatet af de interne audits skal kommunikeres til relevante parter, og eventuelle korrektioner og korrigerende handlinger skal implementeres uden unødigt forsinkelse (ISO/IEC, 2019, p. 21). Som led i de *korrigerende handlinger*, skal årsager til eventuelle afvigelser identificeres, og det skal vurderes om der er behov for yderligere tiltag til at forhindre fremtidige afvigelser. Resultaterne af de iværksatte handlinger skal dokumenteres, og deres effektivitet skal løbende vurderes, så vedvarende forbedring sikres.

Verifikationsorganet skal også *overveje risici og muligheder*, der er forbundet med dens aktiviteter, for at sikre at ledelsessystemet opnår sine tilsigtede resultater og fremmer muligheder for at nå sine mål. Handlinger skal planlægges for at adressere risici, reducere uønskede effekter og opnå forbedringer (ISO/IEC, 2019, pp. 21-22). Verifikationsorganet skal desuden kontrollere den *dokumenterede information*, der kræves af ledelsessystemet, for at sikre, at den er tilgængelig, samt at den er beskyttet mod tab af fortrolighed, forkert brug eller integritetstab. Dette indebærer styring af distribution, adgang, opbevaring og ændringer, samt fastlæggelse af regler for opbevaring og bortskaffelse. Eksternt dokumentation, der er nødvendig for ledelsessystemet, skal identificeres og kontrolleres, og al dokumentation, der bruges som bevis for overholdelse, skal beskyttes mod utilsigtede ændringer.

6.2.2.2. Kvalitetsstyring på opgaveniveau

Det er ifølge ISO 17029 et krav, at verifikationsorganet anvender et eller flere verifikationsprogrammer. Et verifikationsprogram defineres som et regelsæt, der blandt andet omfatter verifikationens omfang, kompetencekrav til teamet, de anvendte processer, dokumentationsindsamling samt rapportering. Et sådant program skal være i overensstemmelse med kravene i ISO 17029, og Annex A i standarden specificerer en række elementer, der skal indgå i programmet. Det er blandt andet krav til de handlinger, der skal gennemføres for at opnå de tilsigtede

resultater, herunder kompetencekrav for personale, trin i processen, indsamling af dokumentation og rapportering. Programmet skal også definere, hvordan resultaterne af de udførte handlinger skal tolkes, og derudover bør det overvejes, om der skal foretages kontrol af uvildighed, og i hvilke tilfælde det kan være nødvendigt at outsource nogle af handlingerne, hvis teamet ikke besidder de fornødne kompetencer (ISO/IEC, 2019, pp. 23-24).

Standarden kræver, at verifikationsorganet følger en proces, der involverer trinene i figur 10.

STEP	ISO 17029 ref.
Pre-engagement	9.2
Engagement	9.3
Planning	9.4
Verification execution	9.5
Review	9.6
Decision and issue of the verification statement	9.7
Facts discovered after the issue of the verification statement	9.8
Handling of appeals	9.9
Handling of complaints	9.10
Records	9.11

Figur 10 - Trin i verifikationsprocessen (Egen tilvirkning ud fra ISO 17029)

6.3. Komparativ analyse

Det kan indledningsvis konstateres, at ISSA 5000 er fokuseret specifikt på erklæringer på bæredygtighedsinformation, hvor ISO 17029 er en bredere standard, der kan bruges på flere emner. Den nuværende standard, ISAE 3000, der anvendes af revisorer til erklæring på bæredygtighedsinformationer, minder mere om ISO 17029, da denne ligeledes ikke er specifik på bæredygtighedsoplysninger, men snarere en generel standard, der kan anvendes bredere.

6.3.1. Kvalitetsstyringssystemer

Det kan indledningsvist identificeres, at både RL og uafhængig erklæringsudbyder-loven stiller krav om en intern organisation og et kvalitetsstyringssystem. I begge lovgivninger gælder det, at ERST har bemyndigelse til at fastsætte yderligere krav i bekendtgørelser til loven. En sådan bekendtgørelse findes for revisorer, men endnu ikke for uafhængige erklæringsudbydere. *Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation* fra 28. maj 2024 beskriver kravene til den interne organisation og kvalitetsstyringssystem hos revisorer, men angiver ikke direkte, at ISQM 1 skal anvendes. Dog indeholder den en række af de samme punkter, som der fremgår af ISQM 1

(Jensen & Krogslund, 2024c). Dog er det en forudsætning for at anvende ISSA 5000 standarden, at revisionsvirksomheden har et kvalitetsstyringssystem i overensstemmelse med ISQM 1 eller en anden mindst lige så krævende standard. I FSR's høringssvar til uafhængig erklæringsudbyder-loven, gives der stærkt udtryk for et ønske om, at der stilles tilsvarende krav til indholdet af kvalitetsstyringssystemet hos andre uafhængige erklæringsudbydere, som der stilles til revisionsvirksomheder som følge af ISQM 1 (FSR, 2024b, p. 13).

For at ISO 17029 kan anvendes til verifikationsopgaver, er det dog et krav, at certificeringsorganet har et kvalitetsledelsessystem, der som minimum indeholder politikker og rollefordeling, ledelsens gennemgang, interne audits, korrigerende handlinger, handlinger til at adressere risici og muligheder, og dokumenteret information. Det er angivet i standarden, at kravene kan blive mødt ved at certificeringsorganet har et kvalitetsledelsessystem i overensstemmelse med ISO 9001. Den grundlæggende forskel til reguleringen for revisorer er, at det ikke er et krav, til trods for at flere af de adspurgte certificeringsorganer selv er ISO 9001 certificeret – herunder Bureau Veritas og Force Certification.

Der er en række ligheder i ISQM 1 og ISO 17029 kravene til kvalitetsstyring, herunder at fokus er på at sikre kvalitet i opgaverne, særligt i forhold til dokumentation, ledelsens ansvar, interne audits og korrigerende handlinger. Formålet med begge systemer er at sikre, at de respektive opgaver udføres korrekt, og at der er etableret en intern struktur til at sikre konsistens og kvalitet.

Der er også den lighed, at både ISQM 1 og kvalitetskravene i ISO 17029 kræver en risikobaseret tilgang, hvor der løbende identificeres og overvåges risici i relation til organisationens aktiviteter – de understreger altså begge vigtigheden af passende handlinger for at reducere eller eliminere uønskede effekter, hvilket er centralt for kvalitetsstyring. Intern kontrol og interne audits går også igen i begge systemer, og de kræves for at sikre overholdelse af kvalitetskravene. Ordlyden i ISQM 1 går overvejende på løbende vurdering af systemets *effektivitet*, hvorimod ordlyden i ISO 17029 går på vurdering af systemets *egnethed*. Dokumentation går også igen i begge standarder, da der stilles krav til omhyggelig dokumentation og styring af oplysninger, der understøtter kvalitetsstyringen – herunder opbevaring, adgang, distribution og beskyttelse af dokumentation mod tab og ændringer.

De primære forskelle kommer til udtryk i anvendelsesområdet og fokus. ISQM 1 er specifikt rettet mod revisionsvirksomheder og sikrer kvalitet i revisions- og erklæringsopgaver, med særligt fokus på etiske krav, uafhængighed og professionelle standarder. ISO 17029 og ISO 9001 er bredere standarder, der anvendes på tværs af industrier, særligt ISO 9001, som er en generel standard for kvalitetsledelse, hvor ISO 17029 fokuserer på validerings- og verifikationsaktiviteter.

ISQM 1 er generelt mere specifik på revisionsvirksomhedens interne struktur og opgavestyring, hvilket alt andet lige gør den bedre til at håndtere komplekse finansielle revisioner og erklæringsopgaver – særligt fordi der belyst emner som professionel dømmekraft og skepsis, der er

særligt vigtige i forbindelse med udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed. ISO 17029 fokuserer mere på pålideligheden i verifikationsprocesserne, men stiller ikke samme krav til professionel dømmekraft og skepsis – i hvert fald ikke ordret. Både Thy og Weng giver udtryk for, at der som led i, at de rette kompetencer sendes ud på de rette opgaver, altid vil være kompetente ressourcer, der er i stand til at vurdere de givne områder. Thy fortæller, at der i praksis kan være eksempler, hvor en opgave deles blandt flere medarbejdere, da de til sammen vil besidde de rette kompetencer – for eksempel i en verifikation af bæredygtighedsoplysninger, hvis den ene er ekspert i vand, og den anden er ekspert i kraftværker (Thy, 2024).

6.3.2. Præ-engagement aktiviteter

Både ISSA 5000 og ISO 17029 stiller krav til præ-engagement aktiviteter. ISSA 5000 kræver, at en række forudsætninger er opfyldt, før erklæringsopgaven kan accepteres. Det er blandt andet en forståelse for omfanget af opgaven, og bæredygtighedsinformationen, der skal rapporteres. Det er ligeledes rapporteringsgrænsen, altså hvilke informationer, aktiviteter og ressourcer, der skal inkluderes i virksomhedens bæredygtighedsrapportering, og derudover at der er passende kriterier (IAASB, 2024c). Under ISO 17029 står det mere specifikt beskrevet, at der skal indhentes information fra den potentielle kunder, der gør det muligt at foretage et præ-engagement review. Dette review skal sikre, at den såkaldte "claim" er forestået – altså hvad der skal verificeres. Dette vil i en CSRD-kontekst være bæredygtighedsrapporteringen for det givne regnskabsår. ISO 17029 stiller også krav til, at de specifikke krav der skal verificeres imod, kan identificeres og er passende – trods forskellen i ordlyden, forstås dette at være det samme som passende kriterier i henhold til ISSA 5000. En af de primære forskelle er, at der i ISSA 5000 fremgår specifikke karakteristika, som kriterierne skal vurderes op imod; de skal være relevante, fuldstændige, pålidelige, neutrale og forståelige (IAASB, 2024c, p. 20). Det element fremkommer ikke af ISO 17029, hvilket gør det svært at identificere hvordan vurderingen foretages.

Det er også et krav i henhold til begge standarder, at det før accept skal vurderes, hvorvidt man ved hjælp af indsamling af dokumentation og gennemgang heraf forventer at kunne opnå det ønskede niveau af sikkerhed i erklæringen.

ISSA 5000 skildrer tydeligt hvad revisor skal gøre, hvis forudsætningerne for opgaveaccept ikke er mødt. I så fald skal revisor træde tilbage fra opgaven, hvis det er muligt i henhold til gældende lov, og hvis ikke, skal der udtrykkes en kvalificeret eller negativ konklusion, eller fraskrivelse af konklusion, alt afhængig af situationen. Ordlyden i ISO 17029 er ikke lige så specifik, men den fremhæver, at verifikationsorganet efter deres præ-engagement review enten skal acceptere eller afslå af foretage verifikation.

6.3.3. Planlægningsaktiviteter

Kravene til planlægningen af opgaven i henholdsvis ISSA 5000 og ISO 17029 deler en række ligheder, men også nogle forskelle. Lighederne kommer især til udtryk i fokuset på ressourceallokering på opgaverne, hvor der i begge standarder er lagt vægt på, at ressourcerne tilknyttet skal være kompetente til at varetage opgaven. Det er også et krav i begge standarder, at der skal foretages en risikovurdering med henblik på at identificere områder, der er forbundet med en højere risiko for væsentlig fejlinformation. I ISO 17029 er væsentlighed defineret ud fra brugerens synspunkt, og er et udtryk for fejl, individuelt eller aggregeret kan influere pålideligheden af rapporteringen eller beslutningsprocessen hos brugeren af rapporteringen (ISO/IEC, 2019, p. 4). Det er omtrent samme ordlyd, der gælder i ISSA 5000 ifølge det vejledende materiale – at revisor skal overveje hvilke informationer, der kan være mere risikofyldte, fordi de er vigtige for brugeren af rapporteringen (IAASB, 2024b, p. 64). Der er også angivet i begge standarder, at væsentlighed kan være både kvalitativt og kvantitativt. ISSA 5000 angiver mere specifikt, at der skal **overvejes** væsentlighed for kvalitative informationer, og **fastsættes** et væsentlighedsniveau for kvantitative informationer – både på et overordnet niveau ud fra brugerens synspunkt, og et *performance materiality*, der anvendes som led i udførelsen. ISO 17029 angiver, at væsentlighed **kan** specificeres i verifikationsprogrammet, men ikke at det er et direkte krav og heller ikke hvordan. Historisk i verifikationer udført af certificerende organer, er der yderligere vejledninger under den pågældende ISO-standard, der forklarer hvordan specifikke faktorer relevante for den pågældende opgave skal håndteres (Thy, 2024). Thy forventer, at der vil komme yderligere vejledning til blandt andet væsentlighed i det materiale omkring Limited assurance, der afventes at komme fra EU kommissionen.

6.3.4. Opgavens udførelse

Det er et krav i begge standarder, at der designes et program, der beskriver de handlinger der skal udføres som led i opgavens udførelse. I ISSA 5000 går ordlyden på, at der skal designes og udføres handlinger, der adresserer de risici for væsentlig fejlinformation, der er identificeret som led i planlægningen, uanset om disse måtte opstå grundet besvigelser eller fejl (IAASB, 2024c). I ISO 17029 er ordlyden en smule anderledes, men det er ligeledes et krav at der vurderes risiko for væsentlig fejlinformation og fastsættes en række handlinger, der skal udføres for at kunne adressere disse risici. De tre overordnede trin i udførelsen af verifikationen ifølge ISO 17029 er følgende (ISO/IEC, 2019, p. 14):

1. Indsamling af tilstrækkeligt objektive bevis på originale data/informationer, sikring af deres sporbarhed gennem data/informationshåndteringsprocessen, enhver yderligere analyse og beregning
2. Identifikation af fejlinformation og overvejelse af deres væsentlighed

3. Vurdering af overensstemmelse med specificerede krav under hensyntagen til verifikationsprogrammet.

Der er ikke yderligere krav eller vejledning i selve standarden, men det forstås på Thy, at der vil være flere detaljer omkring tilgangen i det underliggende verifikationsprogram (Thy, 2024)

I ISSA 5000 er der flere krav og yderligere vejledning til hvilke handlinger der skal udføres og overvejes, alt afhængig af hvilken type risici man har identificeret. Hvis revisor eksempelvis planlægger at bero sig på kontroller, er der krav til hvordan det skal testes. Derudover er det et krav, at der for erklæringer med begrænset sikkerhed *overvejes* substantive handlinger – det er således ikke et krav, at der foretages substantive handlinger, men det skal overvejes, om det er nødvendigt for at kunne opnå tilstrækkeligt bevis til at kunne udvise en konklusion om oplysningerne. ISSA 5000 giver også krav og vejledning til udførsel af analytiske handlinger, herunder at der skal tages højde for, om den givne information er egnet til analyse, og om der kan opstilles en forventning, der skal danne grundlag for eventuelle fluktuationer og afvigelser. Det samme gør sig gældende for stikprøver; hvis det anvendes, fremgår der en række krav til hvordan. Det bemærkes dog, at også ISO 17029 nævner stikprøver som en mulighed i verifikationsplanen. Derudover findes der en række andre ISO-standarder, der skitserer mere specifikke krav og vejledning for bestemte områder; herunder verifikation af drivhusgasemissioner i henhold til ISO 14064-3:2019. Denne standard indeholder flere af de samme vejledninger for test som ISSA 5000 og er endda noget mere specifik på netop området for drivhusgasemissioner, der forventeligt ville skulle rapporteres af størstedelen af virksomhederne omfattet af CSRD.

6.4. Delkonklusion

Gennem analysen af ISSA 5000 og ISO 17029 fremkommer væsentlige forskelle, der kan få betydning for kvaliteten i erklæringerne. En central forskel er standardernes anvendelsesområde og detaljegrad: ISSA 5000 er specifikt udviklet til bæredygtighedserklæringer og dermed direkte rettet mod de krav og udfordringer, som CSRD stiller. Det giver en fordel ved bæredygtighedsrapportering, da ISSA 5000 kan sikre en dybere og mere målrettet tilgang, der adresserer de komplekse aspekter af ESG-oplysninger. ISO 17029, derimod, har et bredere anvendelsesområde og er designet til verifikations- og valideringsarbejde på tværs af mange sektorer. Denne generelle tilgang gør ISO 17029 mere fleksibel, men kan mangle den nødvendige dybde i bæredygtighedsområdet, som CSRD kræver, hvilket potentielt kan føre til variationer i kvaliteten af erklæringsarbejdet.

Det kan således konkluderes, at ISSA 5000 har potentialet til at højne kvaliteten og pålideligheden af erklæringsarbejdet på CSRD-området sammenlignet med ISO 17029. Analysen bekræfter behovet for fælles retningslinjer for at sikre ensartethed og høj kvalitet blandt erklæringsafgivere og bekræfter, at ISSA 5000 vil bidrage med værdifulde input til den kommende vejledning fra EU-kommissionen.

7. Diskussion

I det følgende afsnit indledes en diskussion baseret på analysens fund. Der er fokus på centrale spørgsmål og udfordringer, som analysen har afdækket omkring reguleringens rolle, erklæringsafgiveres kompetencekrav og kvalitetssikring. Diskussionen undersøger både de modstridende interesser og potentielle løsninger, der kan bidrage til at opretholde en høj kvalitet og ensartethed i erklæringsarbejdet under CSRD.

To grupper med modstridende interesser

Det er tydeligt, at de to grupper har modstridende interesser. Det primære argument fra revisorernes synspunkt er, at man frygter kvaliteten, og det primære argument fra certificeringsbranchen er, at man føler sig frataget muligheden og frygter oligopol på markedet for bæredygtighedsrapportering (COF, 2023). Et centralt aspekt af denne konflikt mellem revisorer og andre erklæringsudbydere er det økonomiske perspektiv, som indirekte påvirker diskussionen om bæredygtighedsrapporteringens fremtid. Revisorerne, som traditionelt har haft monopol på finansiel revision, har alt andet lige en interesse i at udvide deres område til også at inkludere bæredygtighedsrapportering. Dette ville ikke alene sikre dem en større markedsandel, men også en mulighed for at fastholde og udvide deres kundeportefølje i takt med, at bæredygtighed bliver en integreret del af virksomheders rapportering. På den anden side føler certificeringsbranchen sig udelukket fra et voksende marked, som de ser som en naturlig udvidelse af deres ekspertise inden for miljøstandarder og sociale forhold. Certificeringsbranchen hævder, at deres specialiserede viden og erfaring med bæredygtighed giver dem en unik position til at verificere bæredygtighedsrapportering med høj kvalitet.

Modstridende økonomiske interesser intensiverer derfor konflikten, hvor revisorerne kan ses som værende motiveret af at beskytte deres marked, og certificeringsbranchen stræber efter at få adgang til en ny, lukrativ sektor. Samtidig skaber denne dynamik en udfordring for regulerende myndigheder, som ønsker at sikre, at bæredygtighedsrapporteringen opretholder en høj kvalitet og troværdighed. Der er generelt en risiko for et oligopolisk marked, hvor få store revisionsvirksomheder kontrollerer størstedelen af markedet for bæredygtighedserklæringer, hvilket kan reducere konkurrence og potentielt påvirke kvaliteten og uafhængigheden af bæredygtighedsrapporteringen negativt, og dermed tale for at lade andre erklæringsudbydere ind på markedet. Omvendt er der også bekymringer for, at en ukontrolleret vækst i antallet af erklæringsudbydere kunne føre til varierende standarder og dermed undergrave tilliden til bæredygtighedsrapportering generelt; særligt når analysen har vist, at der er mangel på vejledning og harmoniserede tilgange i de forskellige standarder og love. I praksis vil enkelte større certificerende organer alt andet lige godt kunne varetage opgaven, fordi de i forvejen har overimplementeret en række af de krav, der er lagt op til i reguleringen. Men når minimumskravene for certificerende organer er lavere end for revisorer, vil der være risiko for at

andre og mindre erklæringsudbydere, der ikke fremstår lige så robuste, ikke vil leve op til de samme krav, fordi der er en lov skabt forskel.

Kan de to parter samarbejde?

At have både revisorer og andre erklæringsudbydere på markedet rummer både fordele og ulemper, og et samarbejde mellem de to parter kunne potentielt skabe en mere robust og troværdig rapporteringsstruktur. En klar fordel ved at lade begge parter operere på markedet er, at det øger diversiteten i tilgange og ekspertiseområder, hvilket kan styrke kvaliteten af bæredygtighedsrapporteringen. Revisorer har traditionelt set stærke kompetencer inden for finansielle aspekter, mens certificeringsudbydere ofte har dybdegående viden inden for specifikke bæredygtighedsområder, såsom miljø, klima og arbejdsforhold. En sådan kombination kunne skabe en rapportering, der er både finansielt og bæredygtighedsmæssigt velunderbygget.

En potentiel ulempe ved at have begge parter i markedet er risikoen for overlappende arbejde, hvilket kan medføre forvirring for virksomheder og regnskabsbrugere, som skal forholde sig til forskellige standarder og metoder. Dette kan skabe inkonsistens og øge kompleksiteten i rapporteringen, hvilket modarbejder direktivets formål om gennemsigtighed. Et muligt forslag kunne være at udvikle fælles standarder og vejledninger, hvor revisorerne fokuserer på de finansielle aspekter af bæredygtighedsrapporteringen, mens andre erklæringsudbydere vurderer de tekniske bæredygtighedsinformationer. På denne måde kan parterne komplementere hinanden og minimere risikoen for konflikt og forvirring på markedet. En sådan samarbejdsmodel kan styrke tilliden til bæredygtighedsrapportering ved at kombinere hver parts ekspertise og sikre en helhedsorienteret tilgang til virksomheders rapportering. Desuden kan der skabes et samspil over til dobbelt væsentlighedsanalysen, der bygger på impacts, risks og opportunities; som COF foreslår i deres høringssvar til L107, kunne et scenarie være, at revisor varetager de dele af rapporteringen, der vedrører finansielle risici og muligheder, og andre erklæringsudbydere varetager den del, der vedrører impacts i relation til miljø- og sociale forhold samt værdikædeperspektivet, som de historisk har arbejdet med i deres certificeringer. Det vil dog være en forudsætning, for at en sådan model skal lykkes i praksis, at der foreligger konkrete retningslinjer for særligt ansvar og kvalitetskontrol. Ansvarsperspektivet er essentielt, da en mangel på klare afgrænsninger kan medføre konflikter mellem parterne og ikke mindst den rapporterende virksomhed, når der skal placeres ansvar i tilfælde af eksempelvis erstatningskrav. Pedersen fortæller, at han godt kunne se en model, hvor årsrapporten bliver delt fuldstændig i to, så revisor varetager den finansielle del og andre erklæringsudbydere varetager hele bæredygtighedsrapporteringen; men han fremhæver også, at der i praksis kan være udfordringer i forbindelse med de overlap der vil være til den finansielle rapportering (Pedersen, 2024). Her har revisor en fordel, hvis de varetager begge dele, og dermed kan bero sig på de reviderede tal i årsrapporten, der også bruges i bæredygtighedsrapporteringen.

Kvalitetskontrol ved to forskellige instanser

Analysen har også vist, at kvalitetskontrollen i det nuværende forslag er placeret hos to forskellige instanser, henholdsvis ERST for revisorer og DANAK for andre erklæringsudbydere. En central risiko ved at placere kvalitetskontrollen hos to forskellige instanser er, at der kan opstå uensartede standarder og praksis for tilsyn og kvalitetskontrol. Ploug påpeger, at denne opdeling kan forvirre regnskabslæsere, da det bliver svært at gennemskue, om der er forskel i kvalitetsniveauet bag erklæringerne (Ploug, 2024). Når kvalitetskontrollen udføres af to instanser med hver deres tilsynspraksis og potentielt forskellige krav til, hvad der anses som "god skik," kan det skabe divergerende vurderinger af, hvad der er tilstrækkeligt i forhold til planlægning, risikovurdering og opgaveudførelse. En konkret problemstilling er, at denne forskel i kvalitetskontrol kan føre til, at forhold der burde føre til undersøgelser potentielt ikke opfanges af den ene instans, selvom de ville blive det af den anden. Det skaber en risiko for, at afgørende fejl eller mangler bliver overset, hvis de falder inden for den ene instans' tolerancer, men ikke den andens. Kvalitetskontrollen risikerer dermed at blive inkonsekvent og uensartet, hvilket kan undergrave tilliden til bæredygtighedsrapporteringen som helhed.

Ploug foreslår, at en mulig løsning kan være at kræve, at DANAK anvender ERST's retningslinjer for kvalitetskontrol som minimumsstandard, hvilket ville sikre en fælles baseline og skabe bedre koordinering mellem de to instanser (Ploug, 2024). Uden en ensartet standard for erklæringsarbejdet vil det være svært at opretholde en konsistent og sammenlignelig kvalitetskontrol.

Kompetence- og erfaringskrav

Diskussionen om kompetence- og erfaringskrav til revisorer og verifikatorer i forbindelse med bæredygtighedsrapportering peger på en vigtig forskel mellem lovgivningens krav og certificeringsbranchens faktiske praksis. Lovforslaget indeholder ingen specifikke krav til erfaring i erklæringsafgivelse, men interviews med personer i certificeringsbranchen viser, at mange potentielle verifikatorer, såsom dem i Bureau Veritas, allerede besidder solid erfaring, især inden for drivhusgasemissioner og erklæringer i henhold til ISO 17029. Flere certificeringsorganer arbejder desuden aktivt på opkvalificering i forhold til de nye krav under CSRD, hvilket afspejler en proaktiv indsats for at møde markedets behov og sikre høj kvalitet i erklæringsafgivelsen. Dog indebærer fraværet af specifikke erfaringskrav en risiko: Nye aktører uden den nødvendige erfaring kan træde ind på markedet og levere erklæringer med varierende kvalitet, hvilket kan skabe uensartet praksis og svække markedets troværdighed. Indførelsen af klare, og mere ambitiøse erfaringskrav kunne derfor opfordre mindre erfarne udbydere til at udvikle relevante kompetencer og opnå den nødvendige erfaring, før de træder aktivt ind på markedet. Sådanne krav ville ikke alene fremme kvalitet og konsistens i erklæringsarbejdet, men også understøtte en sund og konkurrencedygtig branche, hvor alle aktører har det fornødne grundlag til at levere troværdige erklæringer. For etablerede aktører med

erfaring inden for bæredygtighedserklæringer vil sådanne krav næppe have stor indflydelse, da de allerede opfylder eller overstiger de nødvendige kompetenceniveauer.

Et aspekt er kompetencer i erklæringsarbejde, men diskussionen om kompetencer på bæredygtighedsområdet er også essentiel. Bæredygtighed er selvsagt ikke den klassiske finansielle revisors kernekompetence, og selvom de nu efteruddannes i bæredygtighed, er omfanget af denne opkvalificering begrænset sammenlignet med kompleksiteten i flere af ESRS-standarderne. Det skaber en udfordring, da mange af de tekniske krav i bæredygtighedsrapporteringen kræver dyb forståelse, som oftere ses blandt specialister i certificeringsbranchen. De har typisk teknisk ekspertise og dybdegående erfaring inden for områder som miljøledelse og sociale forhold, hvilket gør dem særligt kvalificerede til at identificere potentiel fejlinformation i rapporteringen. Analysen viser, at revisionsbranchen forsøger at afhjælpe denne udfordring ved at inddrage eksperter med viden om eksempelvis miljø og sociale forhold for at forbedre kvaliteten og minimere risikoen for mangler i erklæringsarbejdet. Ikke desto mindre er det stadig den underskrivende revisor, der bærer det endelige ansvar for erklæringsopgaven og konklusionen. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt revisorer har de nødvendige kompetencer til at stå for denne type erklæringer, når de sammenlignes med certificeringsbranchens specialister, der har arbejdet med bæredygtighed over længere tid og med større teknisk fokus. Samtidig er det en problemstilling, der også kan have omvendt fortegn; hvorvidt andre erklæringsudbydere har de nødvendige kompetencer til at varetage erklæringsarbejdet ud fra et finansielt perspektiv.

Den uddannelsesmæssige baggrund for revisorer og verifikatorer er også central at diskutere, fordi den nærmest er umulig at sidestille. For revisorer er statsautorisation et grundlæggende krav, hvilket indebærer en omfattende uddannelse og autorisation, som kvalificerer dem til at revidere finansielle regnskaber som det primære. Dette krav gælder imidlertid ikke for verifikatorer, der udelukkende fokuserer på bæredygtighedsrapportering og derfor ikke nødvendigvis behøver den samme uddannelsesbaggrund som revisorer. Så det kan diskuteres hvorvidt kravene faktisk bør sidestilles; for en verifikator, der ikke skal håndtere finansielle regnskaber, kan en kortere, mere specialiseret uddannelse inden for bæredygtighedsrapportering måske være tilstrækkelig. En sådan løsning åbner dog op for en diskussion om noget at det mest centrale i CSRD-direktivet, nemlig at erklæringerne skal sikre transparens i bæredygtighedsrapportering og skabe tillid for regnskabsbrugeren – hvilket kan være svært, når der er to åbenlyst forskellige grupper af erklæringsafgivere, der ikke er underlagt de samme krav. Direktivet kræver jo netop, at kompetencekravene for revisorer og verifikatorer skal være sammenlignelige; men hvis det ikke er muligt at hæve kravene til verifikatorer, så kunne en løsning være at reducere kravene til revisorer og konsulenter i revisorbranchen inden for bæredygtighedsrapportering. En mulighed kunne være at oprette en særlig uddannelse for bæredygtighedsrevisorer, som ikke kræver statsautorisation, eller ganske enkelt tilpasse det nuværende lovforslag, så revisionsbranchen får samme fleksibilitet som andre erklæringsudbydere.

Dette ville gøre det muligt for revisionshuse at lade medarbejdere med relevant bæredygtighedserfaring underskrive bæredygtighedserklæringer, ligesom andre erklæringsudbydere kan under det nuværende forslag. Selvom det ikke fuldstændig udligner forskellene, da der stadig vil være en gruppe af statsautoriserede revisorer, der afgiver erklæringer, sikrer det, at revisionshusene får samme muligheder som andre aktører, hvis lovforslaget vedtages. Hvis formålet med lovforslaget er at fremme konkurrence, bør det samtidig sikre, at konkurrencen sker på lige vilkår, så ingen opnår fordele ved lavere krav.

8. Konklusion

Formålet med denne afhandling har været at undersøge hvordan reguleringen kan understøtte, at erklæringsarbejdet på bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD kan opretholde en høj og ensartet kvalitet på trods af forskellige erklæringsafgivere. Afhandlingen er struktureret som et casestudie, der belyser det nye fænomen med potentielt flere forskellige erklæringsafgivere under dansk lovgivning. Dette adskiller sig fra den historiske praksis, hvor revisorer har været de primære erklæringsafgivere på årsrapporter og bæredygtighedsrapportering.

Rapporten har først og fremmest vist, at CSRD-direktivet stiller krav om, at virksomhedernes bæredygtighedsrapportering skal forsynes med en erklæring med begrænset sikkerhed. Erklæringen går på fire elementer; en udtalelse om bæredygtighedsrapporteringens overensstemmelse med ESRS-standarderne, virksomhedens proces for dobbelt væsentlighedsanalysen, ESEF-tagging og EU-taksonomi. Det kan konstateres, at nogle elementer af bæredygtighedsrapporteringen alt andet lige vil udfordre den traditionelle revisors kompetencefelt, da revisoruddannelsen primært fokuserer på regnskab, revision, skat og erhvervsjura, og ikke mindst erklæringsarbejde i forskellige former. Derudover efteruddannes revisorer indenfor bæredygtighed, dog med overvejende fokus på juridiske krav og standarder, bæredygtighedsanalyse og due diligence procedurer. Der er således en række aspekter af rapporteringen, herunder særligt tekniske miljø- og sociale forhold, som forventes at udfordre den traditionelle revisors kompetencefelt.

Analysen i rapportens afsnit 5 har vist, at der er markante forskelle i kvalifikationskravene til revisorer og verifikatorer, især inden for uddannelse og erfaring. For at blive revisor og afgive erklæringer på bæredygtighedsrapportering kræves det, at man er statsautoriseret, hvilket indebærer en specifik kandidatuddannelse og mindst tre års praktisk erfaring under tilsyn. For verifikatorer er kravene mere lempelige, idet uddannelseskravet er bredere, og erfaringskravet er reduceret til otte måneder. Derudover er der forskelle i kravene til kvalitetsstyringssystemer. Revisorer er underlagt ISQM 1, som opstiller detaljerede procedurer for kvalitetsstyring, mens verifikatorer følger ISO 17029, som også kræver kvalitetsstyring, men på et mindre omfattende niveau. Denne forskel kan påvirke erklæringernes kvalitet, da det ikke er givet, at verifikatorer gennemfører samme grundige kvalitetsprocedurer som revisorer. Analysen har dog også vist, at nogle certificerende organer har mere detaljerede procedurer for kvalitet, end der er krævet i ISO 17029. Udfordringen forstærkes af, at ansvaret for kvalitetskontrollen for de to grupper er fordelt på forskellige instanser, ERST og DANAK, hvilket kan føre til uens praksis i kvalitetskontrollen og dermed risikere at undergrave tilliden og sammenligneligheden mellem de afgivne erklæringer.

I rapportens afsnit 6 viser den komparative analyse af ISSA 5000 og ISO 17029, at ISSA 5000 fremstår som en mere omfattende standard på flere væsentlige punkter. Først og fremmest er ISSA 5000 specifikt udviklet til bæredygtighedsrapportering, hvilket gør den mere relevant og anvendelig i

denne kontekst. Den indeholder desuden flere detaljerede retningslinjer for, hvordan erklæringsarbejdet bør tilrettelægges under forskellige forudsætninger og risici. Analysen har således bekræftet, at der er positivt for kvaliteten, at den kommende fælles erklæringsstandard fra EU-kommissionen baserer sig på ISSA 5000.

Generelt har begge dele af analysen sine begrænsninger, idet der endnu ikke foreligger hverken underliggende bekendtgørelser til lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere, eller vejledning til udførelse af erklæringsarbejde på bæredygtighedsrapportering når ISO 17029 anvendes.

Det konkluderes, at reguleringen kan understøtte kvalitetsniveauet i erklæringsarbejdet ved først og fremmest at skærpe og præcisere uddannelseskravene til verifikatorer. En praktisk løsning kunne være, at lovgiverne specificerer kravet om en "relevant kandidatuddannelse" og indsnævrer definitionen, så det sikres, at uddannelsen indeholder relevante emner inden for bæredygtighed og rapportering heraf. Derudover kan reguleringen med fordel understøtte kvalitetsniveauet ved at imødekomme de specifikke svagheder hos hver gruppe af erklæringsafgivere: Revisorer kunne få mere uddannelse inden for tekniske bæredygtighedsområder, mens verifikatorer kunne styrkes i erklæringsafgivelse og de finansielle aspekter af bæredygtighedsrapportering.

For det andet bør det sikres, at der arbejdes mod en harmonisering af kvalitetsstyringssystemer, så både revisorer og andre erklæringsudbydere i højere grad underlægges sammenlignelige krav og kontroller. Der kan med fordel udarbejdes supplerende krav til den danske lovgivning, eller vejledning til ISSA 5000 og ISO 17029, så de afspejler de samme minimumskvalitetskrav, særligt vedrørende kvalitetsstyringssystem og uafhængighed. Der bør også ske en regulering af kvalitetskontrollen for at minimere risikoen for uens praksis mellem ERST og DANAK; eventuelt ved, at DANAK underlægges ERST's retningslinjer for kvalitetskontrol. Denne indsats kan skabe en mere sammenhængende praksis og opretholde offentlighedens tillid til erklæringsarbejdet ved at reducere potentielle kvalitetsforskelle, hvilket er særligt vigtigt indtil en fælles standard for CSRD-erklæringer fra EU-kommissionen bliver tilgængelig.

Litteraturliste

Andersen, I., 2019. *Den skinbarlige virkelighed*. 6. udgave red. s.l.:Samfundslitteratur.

AU Studypedia, 2022. *Primær- og sekundærlitteratur*. [Online]
Available at: <https://studypedia.au.dk/formalia/primaer-og-sekundaerlitteratur>
[Senest hentet eller vist den 03 08 2024].

Bassi, U., 2024. *Request for the adoption of non-binding assurance guidelines and for a technical advice for the development of EU specific add-ons and carve-outs (if applicable) to be included in the Delegated Act adopting limited assurance sustainability standards based*, Brussels: Europa Kommissionen.

COF, 2023. *Høringssvar angående lovforslaget og tilhørende bekendtgørelser vedrørende implementering af CSRD*. s.l.:s.n.

DANAK, 2024. *Find en akkrediteret virksomhed*. [Online]
Available at: <https://registry.danak.dk/60996>
[Senest hentet eller vist den 10 08 2024].

EFRAG, 2023. *COMMISSION DELEGATED REGULATION (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards*, s.l.: EFRAG.

Erhvervsministeriet, 2024. *Åbenhed om grøn omstilling skal styrke dansk konkurrenceevne*, s.l.: s.n.

ERST, 2022a. *Eksamensudvalgets Retningslinjer for indholdet af eksamener og prøver for revisorer*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

ERST, 2022b. *Vejledning om Bekendtgørelsen om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed*. [Online]
Available at: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-bekendtgørelsen-om-godkendte-revisorers-og-revisionsvirksomheders-uafhaengighed>
[Senest hentet eller vist den 20 10 2024].

ERST, 2024. *Høring over udkast til forslag til Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering*, København Ø: Erhvervsstyrelsen.

Europa-Parlamentet, 2008. *EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EF) Nr. 765/2008 af 9. juli 2008 om kravene til akkreditering og markedsovervågning i forbindelse med markedsføring af produkter*, Strasbourg: Europa-Parlamentet.

Europa-Parlamentet, 2022. *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*, Strasbourg: Europa-Parlamentet.

Finansdepartementet, 2024. *Prop. 57 L (2023 - 2024) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak) - Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)*, s.l.: Regjeringen.no.

Folketinget, 2024. *Vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 2. maj 2024 - Forslag til Lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love*, s.l.: Folketingstidende.

FSR, 2022. *Vejledning om implementering af de nye kvalitetsstyringsstandarder ISQM 1 og 2*, s.l.: FSR - danske revisorer Kvalitetsudvalg.

FSR, 2024a. *Bæredygtighedsakademiet – uddannelsens opbygning*, s.l.: FSR - danske revisorer.

FSR, 2024b. *FSR – danske revisorers høringssvar vedrørende høring over udkast til forslag om Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering (j. nr. 2023-9729)*, København: FSR - danske revisorer.

FSR, 2024c. *Statistik for revisoreksamen*. [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/uddannelse-events/revisoreksamen/om-revisoreksamen/statistik>
[Senest hentet eller vist den 14 10 2024].

Gade, U. J. & Strøm, L., 2023. Stor mangel på arbejdskraft i revisorbranchen. *FSR - Danske revisorer*, 16 May.

Håkansson, B., 2024. *Høring over udkast til forslag til Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering (j.nr. 2023-9729)*, s.l.: Danmarks Naturfredningsforening.

ISO/IEC, 2015. *Quality management systems - Requirements (ISO 9001:2015)*, Brussels: European Committee for Standardization (CEN).

ISO/IEC, 2019. *Conformity assessment - General principles and requirements for validation and verification bodies*, Brussels: CEN-CENELEC Management Centre.

IAASB, 2024a. *IAASB approves ISSA 5000*. [Online]
Available at: <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>
[Senest hentet eller vist den 16 10 2024].

IAASB, 2024b. *Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 - Application material and appendices*, New York: IAASB.

IAASB, 2024c. *Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, General requirements for Sustainability Assurance engagements*, New York: IAASB.

Jensen, J. W. & Kroglund, P., 2024a. *BEK nr 522 af 24/05/2024 - Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

Jensen, J. W. & Kroglund, P., 2024b. *BEK nr 525 af 24/05/2024 - Bekendtgørelse om eksamener m.v. for godkendte revisorer*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

Jensen, J. W. & Kroglund, P., 2024c. *BEK nr. 512 af 24/05/2024 - Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

Jensen, J. W. & Kroglund, P., 2024d. *BEK nr. 521 af 24/05/2024 - Bekendtgørelse om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

Larsen, P. B., 2024. *Interview med Peter Baggøe Larsen (TEKNIK Kvalitet ApS)* [Interview] (24 09 2024).

Michaud-Daniel, D., 2017. *Quality Statement*, s.l.: Bureau Veritas.

Pedersen, J. P., 2024. *Interview om kompetencer og kvalitetskontrol i revisionsbranchen* [Interview] (21 10 2024).

Ploug, M., 2024. *Interview om FSR's høringssvar til uafhængig erklæringsudbyder-loven* [Interview] (23 10 2024).

PwC, 2024a. *CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive - Hvad betyder kravene for din virksomhed?*. [Online]
Available at: <https://www.pwc.dk/da/services/sustainability/viden/nye-eu-regler-om-virksomheders->

[baeredygtighedsrapportering.html](#)

[Senest hentet eller vist den 25 07 2024].

PwC, 2024b. *PwC Netherlands*. [Online]

Available at: <https://www.pwc.nl/en/topics/sustainability/esg/corporate-sustainability-reporting-directive.html>

[Senest hentet eller vist den 26 07 2024].

Revisorloven, 2022. *LBK nr 1219 af 31/08/2022 - Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)*, s.l.: Erhvervsministeriet.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A., 2023. *Research Methods for Business Students*. 9th edition red. Harlow: Pearson Education Limited.

Stoichituiu, A. & Vogl, H., 2024. *ISO 9001:2015 Certificate (Force Techonology)*, s.l.: IQNET.

Sørig, C. & Horsman, M., 2009. *BEK 913 af 25.09.2009 - Bekendtgørelse om akkreditering af virksomheder*, s.l.: Sikkerhedsstyrelsen.

Thy, C., 2024. *Interview med Charlotte Thy (Bureau Veritas)* [Interview] (24 9 2024).

UEL, 2024. *Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtigheds-rapportering (Uafhængig erklæringsudbyder-loven)*, s.l.: Erhvervsstyrelsen.

Weng, K., 2024. *Interview med Kåre Weng (DNV)* [Interview] (23 09 2024).

ÅRL, 2022. *LBK nr 1441 af 14/11/2022 (Årsregnskabsloven)*. s.l.:s.n.

Bilagsoversigt

Bilag	Beskrivelse	Starter på side
1	Anvendte forkortelser	57
2	Temaer og spørgeramme for interviews med repræsentanter fra akkrediteringsbranchen	58
3	Transskribering - interview med Charlotte Thy (Bureau Veritas)	60
4	Transskribering - Interview med Kåre Weng (DNV)	73
5	Transskribering - Interview med Peter Baggøe Larsen (TEKNIQ Kvalitet)	81
6	Temaer og spørgeramme for interview med Jens Pultz Petersen	90
7	Transskribering - Interview med Jens Pultz Pedersen (PwC)	92
8	Temaer og spørgeramme for interview med Marianne Ploug	101
9	Noter - Interview med Marianne Ploug (FSR – danske revisorer)	103
10	Deklaration for brug af GAI-værktøjer	104
11	Gennemsnitlig erfaring for statsautoriserede revisorer	106

Bilag 1 – Anvendte forkortelser

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
COF	Certificerende Organers Forum
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESG	Environmental, Social, Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
Godkendte revisorer	Dansk betegnelse for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer
IRO	Impacts, risks and opportunities
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISO	International Organization for Standardization
ISQM 1	International standard om revisionsvirksomheders kvalitetsstyringssystem: <i>ISQM 1 - Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements</i>
ISSA	International Standard on Sustainability Assurance
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
PIE	Public Interest Entity. Virksomheder med interesse for offentligheden
Regnskabsklasser	Virksomheder i Danmark inddeles i fire overordnede regnskabsklasser, som definerer omfanget af deres årsregnskab.
RL	Revisorloven
SR	Statsautoriseret revisor
UEL	Uafhængig erklæringsudbyder-loven
ÅRL	Årsregnskabsloven