

Dato: 29. november 2023

Udarbejdet af: Etikudvalget

# Etikudvalgets overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering

## Indledning

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

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

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

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

I dette notat fremsætter Etikudvalget i FSR – danske revisorer sine foreløbige overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering for EU PIEs for 2024 og fremadrettet, som reglerne forventes implementeret i dansk lovgivning.

## Corporate Sustainability Reporting Directive

EU's vedtagelse af direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering (*Corporate Sustainability Reporting Directive* – CSRD<sup>1</sup>) betyder, at virksomheder skal aflægge bæredygtighedsrapportering på tilsvarende måde, som disse skal aflægge finansielle årsrapporter. Det betyder også, at en revisor (eller i de lande, som tillader det, en anden uafhængig tredjepart<sup>2</sup>) skal afgive en erklæring med begrænset sikkerhed om bæredygtighedsoplysningerne.

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

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

CSRD medfører ændringer i revisionsdirektivet,<sup>3</sup> transparensdirektivet<sup>4</sup> og i revisorforordningen.<sup>5</sup> De dele af CSRD, der ændrer i direktiver, skal implementeres i national lovgivning. På nuværende tidspunkt ligger den danske implementering af CSRD som lovdkast, der forventes fremsat i Folketinget i februar 2024. Da lovgivningen således ikke er vedtaget, tager nærværende notat afsæt i det aktuelle lovdkast.

De større virksomheder er allerede i dag underlagt visse krav i årsregnskabsloven om ikke-finansiell rapportering om samfundsansvar mv. De kommende krav fra EU medfører en betydelig udvidelse af virksomhedernes rapporteringsforpligtelser om bæredygtighed. Virksomhederne vil i den forbindelse efterspørge ikke-erklæringsydelser<sup>6</sup> (eksempelvis GAP-analyser, undervisning eller rådgivning) om de nye regelsæt, dels om forståelse af reglerne, dels om hvordan virksomheden kan efterleve kravene fremadrettet. Når virksomhederne efterspørger rådgivning, kan de vælge at spørge deres revisor og/eller en anden udbyder af ESG-rådgivning.

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

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

Inden for både den finansielle revision og bæredygtighedsrapportering skal revisionsudvalget (i børsnoterede virksomheder) og revisor tage stilling til, om der foreligger omstændigheder, herunder levering af ikke-revisionsydelser eller ikke-erklæringsydelser, der kan true revisors uafhængighed.

### Implementering i national lovgivning

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

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

|      |  |
|------|--|
| 2024 | Børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber, som er store efter beløbsgrænserne for regnskabsklasse "C-stor" og i gennemsnit for året har over 500 medarbejdere. Derudover omfattes visse finansielle virksomheder. <sup>8</sup> |
| 2025 | Alle andre store virksomheder, såvel børsnoterede som ikke-børsnoterede, som er store efter grænserne for regnskabsklasse C-stor, samt visse finansielle virksomheder. <sup>9</sup>  |

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

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

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

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

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

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

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

|      |  |
|------|--|
| 2026 | De resterende børsnoterede virksomheder, som er små eller mellemstore efter størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne B og C-mellem, samt visse finansielle virksomheder. <sup>10</sup> Disse virksomheder har dog i to år mulighed for at "springe over" med en kort forklaring i ledelsesberetningen om, hvorfor denne mulighed udnyttes.<br><br>Små og mellemstore børsnoterede modervirksomheder omfattes ikke (direkte) af kravet om at rapportere for hele koncernen. |
| 2028 | Tredjelands-virksomheder med væsentlige aktiviteter i EU. Rapporten skal offentliggøres senest 12 måneder efter balancedagen.  |

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

Generalforsamlingen kan vælge den samme revisionsvirksomhed til begge opgaver, eller den kan vælge to forskellige revisionsvirksomheder. Såfremt generalforsamlingen vælger to forskellige revisionsvirksomheder, bliver begge revisionsvirksomheder omfattet af uafhængighedsreglerne som uddybet nedenfor i notatets afsnit om EU-PIE-forordningen.

### Etikudvalgets notat

Etikudvalget i FSR – danske revisorer har udarbejdet dette notat, hvor der gives vejledning om de principper, der kan indgå i vurderingen af, om en revisionsvirksomhed kan levere en given ikke-erklæringsydelse uden at udsætte sig selv og virksomheden for en selvrevisionstrussel.<sup>11</sup>

Notatet er i første omgang rettet mod "virksomheder af interesse for offentligheden" (EU *Public Interest Entities* – PIEs). EU PIEs er defineret som børsnoterede virksomheder og finansielle virksomheder, jf. revisorlovens § 1 a, stk. 1, nr. 3.

Disse virksomheder af interesse for offentligheden (EU PIEs) skal rapportere fra og med 2024, hvis de er store efter grænserne for regnskabsklasse C-stor og i gennemsnit for året havde over 500 medarbejdere.

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

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

- Det er den rapporterende virksomhed, der har ansvaret for bæredygtighedsrapporteringen.
- Virksomhedens modenhed inden for bæredygtighed vil have betydning for omfanget af de ydelser, som den efterspørger hos sine rådgivere. Er virksomheden i en tidlig fase i sit arbejde med bæredygtighed, vil den i højere grad søge hjælp og assistance, hvilket kræver skærpet opmærksomhed hos revisor i forhold til overholdelse af uafhængighedsreglernes betydning for omfanget af ekstern bistand.
- Virksomheder af interesse for offentligheden (EU PIEs) er underlagt et strengere uafhængighedsregelsæt end det, der gælder for unoterede virksomheder (non-PIEs). Konkret betyder det, at de revisorer, som skal erklære sig på børsnoterede virksomheders bæredygtighedsrapportering for 2024, er underlagt skærpede uafhængighedsregler.

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

<sup>11</sup> Etikudvalget har valgt at benytte samme principbaserede format, som Erhvervsstyrelsen anvender i sin vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder (<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-revisors-levering-af-tilladte-skatte-og-vurderingsydelser-til-revisionskunder-af>).

Revisorerne, som skal erklære sig på bæredygtighedsrapporteringen fra de store unoterede virksomheder, som skal rapportere fra og med 2025, er derimod underlagt de almindelige uafhængighedsregler.

- Revisors rådgivning til ikke-erklæringskunder er ikke underlagt uafhængighedsregler.
- Revisors uafhængighed skal vurderes separat for de to erklæringsområder, bæredygtighedsrapportering hhv. finansiell revision. Hvis en revisionsvirksomhed for eksempel er valgt til at gennemføre den finansielle revision for en kunde, men ikke er valgt til at afgive erklæring på bæredygtighedsrapporteringen, er revisionsvirksomheden således ikke underlagt uafhængighedsreglerne relateret til erklæring på bæredygtighedsrapportering. Der er dog stadig specifikke grænser for, hvilke ydelser revisor kan levere. Se uddybning i notatets afsnit om EU-PIE-forordningen.
- En velinformeret tredjemand skal have kendskab til, hvilke uafhængighedsregler der gælder for den pågældende virksomhed ("uafhængighedsstatus") for at kunne vurdere, hvorvidt revisors integritet, objektivitet eller professionelle skepsis er kompromitteret.
- Uafhængighedsreglerne for bæredygtighedsrapportering er grundlæggende de samme som de regler, der gælder for revisors erklæringer på den finansielle rapportering. Det betyder, at hvis virksomheden anmoder en revisor om at levere ikke-erklæringsydelser (eksempelvis rådgivning) relateret til bæredygtighed, skal revisor vurdere sin uafhængighed på samme måde, som når revisor bliver anmodet om at levere ikke-revisionsydelser til den virksomhed, hvor revisor er valgt til at udføre den lovpligtige revision af det finansielle årsregnskab.
- Fordi lovgivningen er principbaseret, kan revisionsvirksomheder og revisionsudvalg have behov for vejledning om, hvilke typer af ikke-erklæringsydelser der er tilladte, og under hvilke omstændigheder de er tilladte, hvis revisor samtidig afgiver erklæring om bæredygtighedsrapportering. Der foreligger pt. ikke vejledning eller fortolkning fra EU eller Erhvervsstyrelsen herom.
- I virksomheder af interesse for offentligheden (EU PIEs) kræver lovgivningen, at revisionsudvalget skal godkende de ikke-revisionsydelser, som virksomhedens daglige ledelse ønsker, at revisor skal udføre. Revisionsudvalget fastsætter retningslinjer for revisors levering af ikke-revisionsydelser og skal godkende disse ydelser. Revisionsvirksomheden kan ikke levere ikke-revisionsydelser, som ikke er godkendt af kundeaktivitetens revisionsudvalg. Dette gælder også for ikke-erklæringsydelser på bæredygtighedsområdet.
- Revisionsvirksomheder er underlagt regler om et kvalitetsstyringssystem, som bl.a. stiller krav til revisors uafhængighed og dokumentation heraf. Dette indebærer bl.a., at revisionsvirksomhederne skal have systemer, ressourcer og procedurer, der understøtter kunde- og opgaveaccepten og den løbende opgavestyring, herunder uafhængighed. Dette indebærer tillige, at den opgaveansvarlige revisor skal godkende de rådgivningsydelser, som f.eks. revisionsvirksomhedens bæredygtighedsspecialister ønsker at levere til en revisionskunde.
- Hvis en ikke-revisionsydelse eller en ikke-erklæringsydelse godkendes af både revisionsudvalget og af den opgaveansvarlige revisor, er der herudover grænser for omfanget af disse ydelser, idet revisor for EU PIEs er underlagt en begrænsning ("cap") på maksimalt 70% af revisionshonoraret.
- Revisorer, som skal erklære sig på virksomhedens bæredygtighedsrapportering, skal gennemgå en lovpligtig (efter)uddannelse, som bl.a. omfatter revisors uafhængighed.
- Revisionsvirksomheder er underlagt tilsyn fra Erhvervsstyrelsen. Dette tilsyn omfatter også efterlevelse af uafhængighedsreglerne, såvel på kunde- som på enkeltsagsniveau, samt en kontrol af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. En manglende overholdelse af reglerne kan betyde, at revisor og/eller revisionsvirksomheden indbringes for Revisornævnet.

## Afgrænsning

I dette notat fremsætter Etikudvalget sine foreløbige overvejelser om revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering for EU PIEs for 2024 og fremadrettet, som reglerne forventes implementeret i dansk lovgivning.

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

Notatet forventes udvidet i 2024 til også at omfatte erklæringer om bæredygtighedsrapportering for andre store virksomheder, børsnoterede såvel som ikke-børsnoterede, efter grænserne for regnskabsklasse C-stor, der i 2025 omfattes af CSRD's rapporteringskrav. Da non-PIEs, herunder regnskabsklasse C-stor, ikke er omfattet af uafhængighedsreguleringen, som er beskrevet i dette notat, vil en forventet opdatering af notatet bl.a. omfatte en udvidelse med nye afsnit gældende for non-PIEs.

Etikudvalget er bekendt med, at der i IESBA-regi arbejdes med en ny del 5 til IESBA Code. Del 5 forventes tidligst at træde i kraft for 2026<sup>12</sup> og vil derfor ikke være gældende for bæredygtighedsrapporteringen for 2024 eller 2025. I bilag 1 er det foreløbige udkast til del 5 omtalt.

Notatet forventes løbende opdateret, når endelig lovgivning foreligger, og hvis ECG<sup>13</sup> og eventuelle andre relevante kilder offentliggør nye fortolkningsbidrag.

## Reguleringen af revisors uafhængighed

### Revisorloven

Det foreliggende udkast til ændring af revisorloven sætter lovens § 24 i kraft for erklæring om bæredygtighedsrapportering. Det vil sige, at § 24 kommer til at gælde, uanset om revisor alene er generalforsamlingsvalgt finansiel revisor, alene generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen eller begge dele.

FSR – danske revisorers arbejdsgruppe om Revisors Erklæring om Bæredygtighed (REB)<sup>14</sup> kommer i 2024 til at udgive eksempler på erklæringer, der formentlig også vil omfatte en kombineret erklæring omfattende såvel den finansielle rapportering som bæredygtighedsrapporteringen. Uanset om erklæringerne kombineres eller afgives hver for sig, er det Etikudvalgets opfattelse, at kravene til uafhængighed skal vurderes separat for det enkelte erklæringsemne.

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

Revisorlovens § 24 skal blandt andet fortolkes i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed,<sup>15</sup> og det må derfor antages, at fortolkningsbidrag herfra også skal anvendes på revisors uafhængighed i forhold til erklæringer om bæredygtighedsrapporteringen. Uafhængighedsbekendtgørelsen,<sup>16</sup> der udmønter den principbaserede tilgang i revisorlovens § 24, vil også være gældende for revisors erklæring på bæredygtighedsrapporteringen.

<sup>12</sup> For regnskabsår, der starter den 15. december 2025 eller senere.

<sup>13</sup> European Contact Group (ECG), der er et samarbejde mellem Big 6 i Europa, arbejder, så vidt Etikudvalget er orienteret, på en Q&A tilsvarende den, som ECG har udarbejdet til revisionsdirektivet. Denne Q&A kan findes her: [ECG-FAQs-2021-update\\_final\\_clean-2.pdf \(europeancontactgroup.eu\)](https://ecg.europa.eu/ECG-FAQs-2021-update_final_clean-2.pdf).

<sup>14</sup> Arbejdsgruppen Revisors Erklæring om Bæredygtighed (REB) består af medlemmer af to af FSR – danske revisorers faglige udvalg; Revisionsteknisk Udvalg og Udvalget for samfundsansvar og bæredygtighed.

<sup>15</sup> Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 "Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper".

<sup>16</sup> Bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed.

## EU-PIE-forordningen

For EU PIEs gælder tillige EU-PIE-forordningen inklusive den ændring af forordningen, som CSRD gennemfører.

Der gælder således de samme krav til uafhængighed ved udførelse af en revisionsopgave som ved udførelse af en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering bortset fra, at forbuddet mod levering af skatteydelse og mod levering af ydelser i forbindelse med lønninger, jf. litra a og d i artikel 5, stk. 1, 2. afsnit i revisorforordningen, ikke gælder ved udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Derudover gælder lempelsen for levering af visse vurderingsydelse, jf. lovens § 24 a, ikke for den revisionsvirksomhed, der udfører erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering. Disse forskelle følger af den nye artikel 25c i revisordirektivet, som indsættes ved bæredygtighedsdirektivets artikel 3, nr. 14.

I det følgende beskrives tre scenarier.

### 1) *Revisionsvirksomheden udfører både den lovpligtige revision og erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering*

Hvis en virksomhed har valgt samme revisionsvirksomhed til at udføre den lovpligtige revision og erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, vil revisionsvirksomheden være omfattet af forbuddene i artikel 5 inklusive forbuddet mod levering af ydelser i forbindelse med lønninger, jf. d i artikel 5, stk. 1, 2. afsnit. Revisionsvirksomheden kan fortsat levere visse skatte- og vurderingsydelse, da disse er omfattet af undtagelsen i revisorlovens § 24 a.

### 2) *Revisionsvirksomheden udfører alene erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, men ikke den lovpligtige revision*

Hvis en virksomhed har valgt en revisionsvirksomhed til alene at udføre erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, men ikke den lovpligtige revision, vil denne revisionsvirksomhed som anført være omfattet af direktivets artikel 25c, men ikke revisorlovens § 24 a. Det betyder, at denne revisionsvirksomhed vil være omfattet af samtlige forbud i revisorordningens artikel 5, bortset fra forbuddet mod levering af skatteydelse og mod levering af ydelser i forbindelse med lønninger, som fortsat kan leveres. Derimod kan denne revisionsvirksomhed *ikke* levere vurderingsydelse, da den ikke er omfattet af undtagelsen i revisorlovens § 24 a.

### 3) *Revisionsvirksomheden udfører alene den lovpligtige revision, men ikke erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering*

Hvis en virksomhed har valgt en revisionsvirksomhed alene til den lovpligtige revision, men ikke til at udføre erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, skal revisionsvirksomheden efter Etikudvalgets opfattelse iagttage de grundlæggende forbudsbestemmelser i artikel 5 set i forhold til levering af ikke-erklæringsydelse inden for bæredygtighed. Dette følger modsætningsvist af, at lovgiver (EU) har ønsket at lægge skærpede uafhængighedsregler ned over en revisionsvirksomhed, der alene er valgt til at udføre erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, jf. artikel 25c ovenfor.

En revisionsvirksomhed, der alene er valgt til at udføre den lovpligtige revision, kan således ikke medvirke til registrering ("bogføring") af ikke-finansielle data om bæredygtighed, ligesom den ikke kan foretage opstilling af bæredygtighedsrapportering.<sup>17</sup> Ligeledes indebærer det generelle forbud mod ydelser, der har indflydelse på den vurderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning, at revisionsvirksomheden ikke kan anvise konkret rapportering om bæredygtighed. Revisionsvirksomheden kan således heller ikke designe og implementere bæredygtighedssystemer mv., da det vil involvere ledelse eller beslutningstagning.

<sup>17</sup> I forbindelse med vedtagelsen af CSRD ændrede man artikel 5, 1, andet afsnit, litra c), således at denne også omfattede bæredygtighedsrapportering (\*c) bogføring og udarbejdelse af bogholderi og regnskaber samt udarbejdelse af bæredygtighedsrapportering)

## IESBA Code of Ethics

Som medlem af FSR – danske revisorer skal revisor tillige følge IESBA Code of Ethics,<sup>18</sup> der sonderer mellem afgivelse af erklæringer om regnskabsmæssige forhold (revision eller review) (del 4A) og andre (opgavespecifikke) erklæringer (del 4B).

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

I IESBA Code of Ethics er der krav om, at der skal foretages en såkaldt two-pronged test af ikke-revisionsydelse og ikke-erklæringsydelse. Før opgaveaccepten skal revisor vurdere, om der foreligger en selvrevisionstrussel:

- PIE: Revisor må ikke udføre opgaven, hvis det medfører en uafhængighedstrussel.
- Non-PIE: Revisor skal overveje, om der kan etableres tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger til at eliminere uafhængighedstruslen eller reducere den til et acceptabelt niveau.

Bæredygtighedsrapportering udarbejdes efter de nye europæiske rapporteringsstandarder (ESRS'erne).<sup>19</sup> Der knytter sig en særlig usikkerhed til fortolkningen af de nye rapporteringsstandarder og deres praktiske implementering. Virksomhederne vil derfor generelt efterspørge rådgivning herom, hvor omfanget af rådgivningen vil afhænge af virksomhedernes egne interne kompetencer og kapacitet.

En del virksomheder vil søge rådgivning om bæredygtighedsrapportering hos deres revisor. I de situationer, hvor revisor tillige er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen, skal revisor dokumentere, at de ikke-erklæringsydelse, som revisor leverer, ikke medfører en uafhængighedstrussel. Nedenfor er der derfor opstillet en række praktiske eksempler på rådgivningsopgaver, som revisor kan blive anmodet om, med en vurdering af, om revisor kan udføre disse, når revisor tillige er generalforsamlingsvalgt erklæringsafgiver på bæredygtighedsrapporteringen.

## Eksempler på bæredygtighedsrelaterede ydelser til EU PIEs og vurdering af uafhængighed

Som anført i afsnittene ovenfor tager uafhængighedsvurderingen afsæt i EU-PIE-reglerne og vil iagttage reglerne om selvrevision i IESBA Code of Ethics. Selvom der ikke er en eksplicit omtale af selvrevisionstruslen i revisorforordningen, er mange af forbuddene i forordningens artikel 5 baseret på det samme princip om at undgå en trussel om selvrevision.

Grundlæggende skal revisionsvirksomheder vurdere ikke-erklæringsydelse inden for bæredygtighed på samme måde, som man allerede vurderer ikke-revisionsydelse relateret til kundens finansielle årsrapport.

Revisionsvirksomheden kan således *ikke*:

- tage beslutninger eller agere i en rolle, hvor man deltager i kundens tilrettelæggelse af ESG-styring, herunder assisterer i konkret udarbejdelse af bæredygtighedsrelateret dokumentation for virksomheden
- foretage registreringer af ESG-data, som efterfølgende er genstand for erklæringsarbejde
- opstille bæredygtighedsrapportering, herunder principper herfor i form af "anvendt opgørelsespraksis" for anvendte parametre etc.
- foretage controlling og interne revisionslignende ydelser

<sup>18</sup> Jf. vedtægternes pkt. 12.4.2.

<sup>19</sup> [CSR og europæiske bæredygtighedsstandarder | erhvervsstyrelsen.dk](#)

- udarbejde design og/eller implementering af systemer, procedurer, interne kontroller og risikostyring relateret til erklæringskundens bæredygtighedsrapportering, herunder levering af (for) detaljerede anbefalinger og rådgivning, som kunden uden videre tilpasning kan implementere, eller
- udlåne medarbejdere til kunden, hvor den udlånte medarbejder skal udføre ikke-tilladte ydelser.

Revisionsudvalget fastsætter retningslinjer for revisors levering af ikke-revisionsydelser, herunder for godkendelse heraf. Dette gælder også revisors levering af ikke-erklæringsydelser på bæredygtighedsområdet.

I forbindelse med vedtagelse af CSRD er der alene sket en mindre ændring af EU-PIE-forordningens artikel 5, hvor det nu er præciseret, at revisor ikke må udarbejde bæredygtighedsrapporteringen. Det er derfor Etikudvalgets opfattelse, at revisionsudvalgets eksisterende retningslinjer kan anvendes som grundlag for ydelser relateret til bæredygtighed.

Kundens modenhed er et vigtigt parameter i revisionsvirksomhedens vurdering af, hvilke ikke-erklæringsydelser den må levere til en erklæringskunde. De større børsnoterede virksomheder vil ofte have en intern organisering af bæredygtighedsområdet, som betyder, at de ikke efterspørger ydelser, som kommer i strid med uafhængighedsreglerne. Modsat vil en kunde med en lav grad af modenhed efterspørge flere rådgivningsydelser og kan derfor udfordre uafhængighedsreglernes forbud mod eksempelvis at deltage i virksomhedens beslutningstagning.

Nedenfor er oplistet eksempler på ydelser inden for bæredygtighedsrapportering med gennemgang af, i hvilke situationer disse kan – og ikke kan – leveres til EU PIEs. Idet rapporteringskrav mv. relateret til CSRD stadig udvikler sig, ligesom kunders behov udvikles over tid, afspejler vejledningen nedenfor Etikudvalgets forståelse af de tilfaldte ydelser, der kan tilbydes på nuværende tidspunkt, og det er muligt, at der kan gives yderligere eksempler i fremtiden.

Eksemplerne nedenfor omfatter (p.t.) følgende:

- Workshops med kunden
- Undervisnings-/uddannelsesaktiviteter
- Review af dobbelt væsentlighedsvurdering
- Kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering
- GAP-analyse i forhold til ESRS
- Modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre
- Interne kontroller og systemer relateret til bæredygtighedsrapportering
- Indsamling og/eller registrering af ESG-data
- Opstilling af bæredygtighedsrapportering

## Workshops med kunden

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:  | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:                            |
|--|---|---|
| Kunden ønsker afholdelse af workshops, hvor man drøfter den kommende regulering og ESG- og bæredygtighedsrapportering. | ... udvikler generisk materiale til brug for kundens workshop.  | ... er ansvarlig for afviklingen af workshoppen og dens indhold samt udstikker retning og formål. |
| Workshops kan være on-site workshops eller virtuelle e-learns, der dækker en bred                                      | ... deltager i workshops med kunden baseret på revisionsvirksomhedens kendskab til kunden samt generelt branche- og industrikendskab. | ... fordeler og uddelegerer opgaver til kunden.   |
|  | ... deltager i drøftelser, som sætter ledelsen i stand til at udvikle deres   | ... fastsætter tidsfrister for kundens videre CSRD-arbejde.                                       |



|   |   |   |
|---|---|---|
| <p>vifte af ESG-/CSRD-relaterede emner.</p>   | <p>egne fremtidige planer på CSRD-området.</p>  | <p>... er ansvarlig for dokumentation fra sådanne workshops.</p>    |
| <p>Workshops kan være relativt generiske og dække det grundlæggende, eller de kan være detaljerede med fokus på specifikke elementer af forordningen, såsom CSRD og dobbelt væsentlighedsvurdering, EU-taksonomi etc.</p> | <p>... afholder møder (virtuelt eller fysisk), hvor man identificerer og diskuterer målgruppe(r) og læringsbehov hos kunden.</p> <p>... giver faktabaserede noter om virksomhedens beslutninger og resultater af workshoppen, mens virksomheden selv forbereder deres mødereferater og anden relateret dokumentation.</p> | <p>... indtager en rolle som projektleder for kundens workshop.</p> |

### Undervisnings-/uddannelsesaktiviteter

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:   | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:  |
|--|--|---|
| <p>Kunden ønsker at afholde kurser for kundens medarbejdere, som kan øge deres indsigt i regelsættet og faglige niveau inden for CSRD.</p> | <p>... tilbyder generiske standardkurser eller teknisk træning om ESG- og bæredygtighedsrapportering og dertilhørende regulering.</p> <p>... leverer generisk kursusmateriale, som anvendes på kundens kurser, uddannelse mv.</p> <p>... leverer generisk litteratur, materiale og eksempler på kursusplaner med henblik på, at kundens ledelse selv kan designe og udvikle virksomhedens egen ESG-træning.</p> <p>... drøfter den mulige deltagerkreds med virksomheden, hvorefter kundens ledelse træffer endelig beslutning om deltagerkredsen.</p> <p>... drøfter kundespecifikke spørgsmål ud fra "best practice", såfremt revisor ikke deltager i en eventuel beslutningsproces.</p> | <p>... tilbyder kurser, som er specifikt tilpasset den konkrete kundes forhold.</p> <p>... udarbejder kursusmateriale tilpasset specifikt til kunden, som denne kan bruge i sin interne undervisning.</p> <p>... udarbejder kursusmateriale til kunden, som har en sådan karakter, at kunden kan anvende dette i sit design og implementering af kontroller på CSRD-området.</p> <p>... forbereder eller leder størstedelen af træningssessionen, hvor de særlige fakta og omstændigheder hos kunden diskuteres.</p> <p>... identificerer og fastsætter deltagerkreds, som skal deltage i kurser, træningssessioner etc.</p> <p>... besvarer kundespecifikke spørgsmål eller procedurer, som diskuteres under kursusforløbet</p> <p>... leder den kundespecifikke del af træningen.</p> |

## Review af dobbelt væsentlighedsvurdering ("double materiality assessment"- DMA)

| Ydelse  | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:  | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:  |
|---|---|---|
| <p>Alle virksomheder, der skal rapportere under CSRD, skal foretage en "dobbelt væsentlighedsvurdering".</p> <p>Kunden kan bede om at få foretaget en gennemgang af deres dobbelte væsentlighedsvurdering og have et ønske om råd og anbefalinger om tiltag, der kan tages for at forbedre vurderingen.</p> <p>Kunden kan bede revisionsvirksomheden gennemgå og kommentere det af ledelsen udarbejdede udkast, som kan omfatte virksomhedens:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifikation af relevante interesser</li> <li>• Udarbejdelse af en liste over potentielt relevante bæredygtighedsforhold</li> <li>• Definition af påvirkninger, risici og muligheder</li> <li>• Vurdering af påvirkninger, økonomiske muligheder og risici</li> <li>• Opsummering af resultatet og fastlæggelse af, hvad der er væsentligt</li> <li>• Evaluering af de strategiske implikationer</li> </ul> | <p>... deltager i kickoff-møder med kunden for at præsentere ESRS-krav om dobbelt væsentlighedsvurdering, herunder afholder workshops om reguleringskrav og "best practice".</p> <p>... understøtter og deltager i workshops vedrørende dobbelt væsentlighedsvurdering, så kunden kan fastsætte en liste over relevante bæredygtighedsspørgsmål og relaterede vurderingsmetoder.</p> <p>... deler viden og standarder for identifikation af påvirkninger, risici og muligheder ("Impacts, Risks and Opportunities" - IRO) baseret på markedspraksis.</p> <p>... deltager i workshops, så kunden kan tilpasse ovenstående viden og standarder til dens egen virksomhed.</p> <p>... yder generisk rådgivning og informerer om "best practice" inden for kundens branche/industri om de elementer i væsentlighedsvurderingen, som skal tages i betragtning af kunden i dennes egen vurdering.</p> <p>... gennemgår og kommenterer på ledelsens udkast til dobbelt væsentlighedsvurdering, kommer med overordnede forslag og tiltag, kunden kan arbejde med for at forbedre vurderingen.</p> <p>... gennemgår og kommenterer på kundens identificerede IRO.</p> | <p>... udarbejder detaljerede planer for, hvordan væsentlighedsvurderingen bør udføres i kundens virksomhed.</p> <p>... foretager identifikation af emner og/eller underemner, der skal eller ikke skal indgå i væsentlighedsvurderingen.</p> <p>... foretager vurderingen af, hvilke emner og/eller underemner der er væsentlige og dermed skal indgå i prioriteringsbeslutninger.</p> <p>... foretager valg, herunder fravalg af, hvilke emner og/eller underemner der skal indgå i selve rapporteringen.</p> <p>... udarbejder selve væsentlighedsvurderingen.</p> <p>... fremkommer med (for) detaljerede anbefalinger og kommentarer, der har en detaljeringsgrad, som vil kunne betragtes som selve udarbejdelsen af væsentlighedsvurderingen, som kunden uden videre/umiddelbart kan implementere.</p> <p>... udlåner medarbejder(e) fra revisionsvirksomheden, som skal assistere kunden med at udarbejde og opstille væsentlighedsvurderingen.</p> <p>... tilbyder et system/rapporteringsværktøj til væsentlighedsvurderinger til brug for fremtidige rapporteringer.</p> |

## Kundens parathed i forhold til bæredygtighedsrapportering

| Ydelse  | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:  | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:   |
|---|---|--|
| Kunden ønsker en overordnet vurdering af virksomhedens (ledelsens) parathed til at rapportere efter CSRD. | <p>... gennemgår virksomhedens egne planer for tilrettelæggelse af CSR-arbejdet og kommer med overordnede vurderinger af de enkelte elementer som ledelse/organisering, dobbelt væsentlighed, taksonomi etc.</p> <p>... gennemgår virksomhedens selvevaluering og deltager i drøftelser med ledelsen om virksomhedens stade i CSRD-parathed.</p> <p>... vurderer ledelsens parathed til, at virksomheden kan opfylde forudsætningerne for at etablere et grundlag for bæredygtighedsrapportering og revisors erklæringsafgivelse.</p> | <p>... løbende overvåger fremdriften i virksomhedens planlægning og idriftsættelse af bæredygtighedsrapportering.</p> <p>... udfører review af kundens CSRD-parathed med hyppige intervaller i kundens rejse mod CSRD-efterlevelse for at vurdere fremskridt, hvorved revisionsvirksomheden kan blive en del af virksomhedens interne kontrolmiljø eller have karakter af intern revision.</p> <p>... leverer detaljerede anbefalinger, procedurer, tidsplaner etc. med henblik på, at virksomheden kan blive klar til at kunne rapportere og blive gennemgået af revisor.</p> |

## GAP-analyse i forhold til ESRS

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:  | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:  |
|--|---|---|
| <p>Kunden ønsker en vurdering af, hvilke udeståender ("GAPs") der er mellem virksomhedens allerede offentliggjorte oplysninger og de kommende europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS), herunder den nødvendige indsats for at lukke disse GAPs.</p> <p><i>(Formålet med en GAP-analyse er at identificere forskelle mellem organisationens nuværende tilstand (as-is) og det ønskede mål (to-be)).</i></p> | <p>... foretager en overordnet vurdering af forskelle (GAPs) mellem den aktuelle ESG-rapportering efter ÅRL § 99 a eller tilgængelige data og ESRS-kravene.</p> <p>... med afsæt i ESRS-kravene identificerer specifikke områder, som ledelsens egen plan ikke adresserer, med henblik på at ledelsen tilpasser virksomhedens projektplan for færdiggørelse.</p> <p>... rådgiver om mulige tilgange til ledelsens egen prioritering af virksomhedens mangelfhjælpning og handlinger.</p> <p>... overordnet vurderer graden af mangler på det enkelte område</p> | <p>... fremkommer med detaljerede planer for, hvordan identificerede GAPs lukkes.</p> <p>... udarbejder en detaljeret køreplan for, hvordan kunden kan nå at opfylde de regulatoriske krav og/eller interne politikker og mål.</p> <p>... giver virksomhedsspecifikke anbefalinger om, hvordan kunden afhjælper identificerede GAPs i relation til bæredygtighedsrapporteringen.</p> <p>... giver detaljerede anbefalinger om interne kontroller relateret til rapporteringsforhold under ESRS.</p> |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  | (f.eks. kategoriseret som høj/medium/lav). Dette kan ske i form af et brev til ledelsen (management letter), som revisor kan udarbejde i forbindelse med gennemførelsen af den finansielle revision. | ... giver nogen form for sikkerhed ("assurance"), som indikerer, at kunden har opfyldt et konkret krav. Det vil sige, at afrapportering ikke må konkludere, at målet er opnået/opfyldt, men derimod blot, at der ikke er noteret mangler/GAPs. |
|--|--|--|

### Modenhedsvurdering af proces for rapportering af parametre

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:  | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:   |
|--|---|--|
| Kunden skal fremover rapportere på en række ESG-indikatorer. Kunden ønsker en vurdering af virksomhedens evne/modenhed til at kunne rapportere parametre mv. | <p>... foretager en test (kontrol) af virksomhedens identificerede parametre. Dette kan f.eks. ske i form af forespørgsler, (gen-)beregninger og vugge-til-grav-analyse af data.</p> <p>... opnår en forståelse af udvalgte parametre, herunder definitioner af parametre, metodikker, rapporteringsprocesser og kontroller, og giver anbefalinger på helt overordnet niveau.</p> <p>... gennemgår grundlaget for udarbejdelsen af parametre og kvaliteten af de underliggende data i forhold til kundens "regnskabs"-/opgørelsespraksis.</p> <p>... kommer med generelle anbefalinger til forbedringspunkter i form af brev til ledelsen (management letters).</p> <p>... giver generiske ("best practice") eksempler på, hvordan virksomheden kan dokumentere sine overvejelser, kriterier mv. for de valgte parametre.</p> | <p>... medvirker til at fastsætte kriterier, definitioner etc. for opgørelse af parametre.</p> <p>... udarbejder procedurer og retningslinjer for registreringer af data, som ligger til grund for parametre.</p> <p>... giver nogen form for sikkerhed for, at virksomheden har identificeret alle relevante parametre.</p> |

### Interne kontroller og systemer relateret til bæredygtighedsrapportering

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden:   | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:       |
|--|--|--|
| Kunden ønsker bistand med implementering af interne kontroller og systemunderstøttelse | ... giver generisk og "best-practice"-rådgivning om de forhold, der skal tages i betragtning af kunden i sin | ... designer og/eller implementerer systemer til bæredygtighedsrapportering. |

|  |  |  |
|--|--|--|
| <p>med henblik på at kunne udarbejde bæredygtighedsrapporteringen.</p> | <p>udformning og implementering af interne kontroller, risikostyringsprocedurer og/eller system(er) til bæredygtighedsrapportering.</p> <p>... foretager benchmarking af kundens interne kontrol- og risikostyringsprocedurer og system(er) til bæredygtighedsrapportering op mod 'best practice' eller en 'peer group' af virksomheder.</p> <p>... dokumenterer og vurderer ("gennemgang og kommentar") kundens nuværende system til bæredygtighedsrapportering, risikostyringsprocesser og interne kontrolprocedurer, som de er ("as-is")</p> <p>... yder generisk og overordnet rådgivning om kundens it-infrastruktur relateret til bæredygtighed, herunder hardware, software, netværk og data-lagring. Det vil sige, at revisionsvirksomhedens ydelse ikke er så detaljeret, at det kunne ses som et egentligt design af systemer og/eller interne kontrol- eller risikostyringsprocedurer relateret til udarbejdelse og/eller kontrol af oplysninger relateret til bæredygtighed.</p> | <p>... designer og/eller implementerer interne kontrolprocedurer i forbindelse med udarbejdelse og/eller kontrol af oplysninger til bæredygtighedsrapportering.</p> <p>... designer og/eller implementerer risikostyringsprocedurer relateret til udarbejdelse og/eller kontrol af bæredygtighedsrapportering.</p> <p>... giver (for) detaljerede anbefalinger til forbedring af kundens design af interne kontroller mv.</p> <p>... rådgiver om bæredygtighedsrapportering, der er så detaljeret, at det kan anses for at komme for tæt på det faktiske design.</p> <p>... rådgiver om udvælgelse af ny hardware/software til bæredygtighedsrapportering, medmindre det er baseret på kundefinerede udvælgelseskriterier.</p> <p>... yder specifik rådgivning om kundens processer i forhold til bæredygtighed, herunder omkostninger og fordele ved systemer til bæredygtighedsrapportering, styring heraf og it-funktionen, medmindre det er på overordnet niveau og begrænset til "best practice".</p> |
|--|--|--|

### Indsamling og/eller registrering af ESG-data

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden: | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:  |
|--|--|---|
| <p>Kunden ønsker bistand med at få indsamlet og registreret data til brug for sin kommende bæredygtighedsrapportering.</p> | <p>[ikke muligt]</p>                                       | <p>... indsamler og/eller registrerer data til brug for kundens kommende bæredygtighedsrapportering, idet revisor herved skal gennemgå sit eget arbejde (selvrevision). Dette gælder også, selvom en af virksomheden udpeget person gennemgår og kontrollerer revisors arbejde.</p> |

## Opstilling af bæredygtighedsrapportering

| Ydelse   | Det er som udgangspunkt tilladt, at revisionsvirksomheden: | Det er som udgangspunkt <u>ikke</u> tilladt, at revisionsvirksomheden:  |
|--|--|---|
| Kunden ønsker bistand med at få opstillet sin kommende bæredygtighedsrapportering, herunder anvendt "opgørelses"-praksis (regnskabspraksis). | [ikke muligt]  | <p>... opstiller, herunder assisterer med udarbejdelse og opstilling af virksomhedens kommende bæredygtighedsrapportering, idet revisor herved skal gennemgå sit eget arbejde (selvrevision). Dette gælder også, selvom en af virksomheden udpeget person gennemgår og kontrollerer revisors arbejde. Se det eksplicitte forbud i revisorforordningens artikel 5c: "bogføring og udarbejdelse af bogholderi og regnskaber samt udarbejdelse af bæredygtighedsrapportering".</p> <p>... udarbejder virksomhedens "anvendte opgørelsespraksis", idet dette er grundlaget for den rapportering, som revisor skal erklære sig på.</p> |

## Bilag 1. IESBA Code of Ethics, del 5

Etikudvalget er bekendt med, at der i IESBA-regi arbejdes med en ny del 5 til IESBA Code. Det er Etikudvalgets opfattelse, at del 5 tidligst vil træde i kraft for 2026 og derfor ikke være gældende for CSRD-rapporteringer for 2024 og 2025.

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

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

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

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