

Erhvervsstyrelsen  
Langelinie Allé 17  
2100 København Ø

Att. (fremsendt via mail):

Fuldmægtig Katrine Diethelm Jacobsen, [katiec@erst.dk](mailto:katiec@erst.dk)  
Chefkonsulent Peter Kroglund Jensen, [petkro@erst.dk](mailto:petkro@erst.dk)

1. oktober 2024

## FSR – danske revisorers hørings svar vedrørende høring over udkast til forslag om Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering (j. nr. 2023-9729)

FSR – danske revisorer vil gerne takke for muligheden for at give bemærkninger i høringen af "Udkast til forslag om Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering" fremsendt den 3. september 2024 med høringsfrist den 1. oktober.

Nærværende hørings svar er opdelt i et afsnit med vores generelle bemærkninger, derefter indholdsmæssige bemærkninger til de enkelte bestemmelser og afslutningsvist øvrige bemærkninger.

Bemærkningerne er alene anført én gang. Hvis Erhvervsstyrelsen foretager ændringer i lovforslaget som følge af vores bemærkninger, vil der eventuelt skulle foretages konsekvensrettelser andre steder.

Rækkefølgen af vores bemærkninger følger strukturen i lovforslaget og er dermed ikke udtryk for en prioritering fra vores side.

Indledningsvist vil vi gerne fremhæve, at FSR – danske revisorer bakker fuldt op om formålet med CSRD'et, og at vi forstår det politiske ønske om at åbne erklæringsmarkedet. Vi støtter naturligvis den sunde og frie konkurrence, men denne forudsætter, at vilkårene for alle erklæringsgivere er ens og dermed sikrer ensartet og høj kvalitet af de erklæringer, som skal sikre samfundets tillid til virksomheders bæredygtighedsrapportering. I den forbindelse vil vi gerne fremhæve, at det er de største danske virksomheder, der omfattes af CSRD's rapporterings- og erklæringskrav, og dermed virksomheder med stor samfundsmæssig betydning.

At omverdenen kan have tillid til de afgivne erklæringer, er grundlaget for, at godkendte revisorer kan kalde sig offentlighedens tillidsrepræsentant. Hvis hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant udvides til også at omfatte verifikatorer, må der ikke være forskel på den tillid, man som bruger kan fæstne til erklæringer afgivet af henholdsvis revisorer og verifikatorer.

Efter FSR - danske revisorers opfattelse er det med nærværende lovforslag **ikke** sikret, at de godkendte revisorer og uafhængige erklæringsudbydere er underlagt tilsvarende

FSR – danske revisorer  
Slotsholmsgade 1, 4. sal  
DK - 1216 København K

Telefon +45 7225 5703  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295



krav, sådan som direktivet foreskriver. Det er for os bekymrende og sår tvivl om, hvorvidt det overhovedet er muligt at etablere en ordning, hvor der fastsættes tilsvarende krav som til godkendte revisorer med hensyn til uddannelse og eksamination, efteruddannelse, kvalitetssikringssystemer, faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt, udnævnelse og afskedigelse, tilrettelæggelse af arbejdet hos de uafhængige udbydere af erklæringsydelser, undersøgelser og sanktioner, og rapportering af uregelmæssigheder. Med nærværende udkast er vi bekymrede for, at der på grund af de uens krav til godkendte revisorer og verifikatorer vil opstå en lovskabt forskel i kvalitet og dermed en udvanding af tilliden til de erklæringer, der afgives.

Vores primære bekymringspunkter omfatter:

at det er muligt at opnå godkendelse som verifikator uden erfaring med afgivelse af erklæringer men alene på baggrund af "andre bæredygtighedsrelaterede opgaver". Dette er særledes bekymrende, idet autorisationsordningen netop omhandler retten til at afgive erklæringer.

at kravene til verifikatorers uddannelse og kompetencer i overgangsordningen (frem til 2026) er særdeles lempelige og endda med meget vide muligheder for at dispensere.

at der er risiko for, at der udvikles to slags praksis for, hvad god skik er for erklæringer på bæredygtighedsrapportering. Da erklæringerne juridisk er sidestillet, og brugerne skal kunne fæstne lige høj grad af tillid til disse, burde dette ikke være muligt.

at det ikke er den samme myndighed, der varetager tilsynet med erklæringerne på bæredygtighedsrapportering. Dette skaber en risiko for, at praksis hos tilsynene ikke udvikler sig i samme retning, og at det ikke identificeres, hvis der er væsentlig forskel på kvaliteten af erklæringerne.

at uafhængige erklæringsudbydere ikke kan indklages for Revisornævnet for grove overtrædelser af lovgivningen.

at hverken høringsparter eller folketingsmedlemmer er givet et fuldt overblik over den ordning, man søger etableret, da bekendtgørelser, der fastsætter de nærmere krav til uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer, ikke er del af høringen, hverken som medsendte udkast til bekendtgørelser eller at lovbemærkningerne nærmere uddyber, hvorledes bemyndigelsen forventes at blive udmøntet.

at Danmark går enegang i forhold til de lande, vi normalvis sammenligner os med. I Norge og Finland har man undersøgt muligheden for at etablere en ordning, men dette fandtes ikke muligt.

Samlet set mener vi, at med henblik på det markante antal udfordringer, vi identificerer i nærværende høringssvar, vil det ikke være muligt for Erhvervsministeriet at håndtere disse inden den forventede fremsættelse i Folketinget og efterfølgende ikrafttrædelse af loven 1. januar 2025.

Vi mener derfor, at det mest forsvarlige vil være at udsætte fremsættelsen af lovforslaget, indtil man har fundet ud af, hvorvidt det vil være muligt at udarbejde en samlet regulering af uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer, der sikrer, at Danmark

lever op til direktivets krav om tilsvarende krav, sådan at man kan have lige så høj tillid til disse erklæringer, som til de erklæringer, der afgives af godkendte revisorer.

Vi vil gerne gentage vores opfordring om at fortsætte den gode dialog mellem virksomheder, myndigheder og revisorer om rammerne for og forståelsen af bæredygtighedsreguleringen og med det formål at sikre tillid til de afgivne erklæringer og varetagelse af hensynet til brugerne af bæredygtighedsrapporteringen. Vi opfordrer til, at denne dialog fremover også sker i Revisorrådet, som er det råd, som ifølge revisorloven skal rådgive Erhvervsstyrelsen om generelle forhold i revisorlovgivningen. Revisorrådet har beklageligvis ikke været inddraget i dette udkast til lovforslag.

Skulle høringssvaret give anledning til spørgsmål eller kommentarer, står FSR – danske revisorer naturligvis til rådighed for uddybning og dialog.

På vegne af FSR – danske revisorer.

Med venlig hilsen

Camilla Hesselby  
Vicedirektør

--ooOoo--

Generelle bemærkninger .....	4
Tilsvarende krav, som stilles for revisorer .....	5
Erklæringsafgivelse som en selvstændig kompetence .....	6
Relevante kandidatuddannelser .....	7
Offentlighedens tillidsrepræsentant og god skik .....	7
Andre lande .....	8
Hvilket problem søger ordningen at løse? .....	10
Proces .....	11
Indholdsmæssige bemærkninger .....	12
§ 5 – Akkreditering .....	12
§ 6 – Intern organisation, herunder kvalitetsstyringssystem .....	12
§ 8 - Kvalitetskontrol.....	13
§ 9 - Virksomhed, der er akkrediteret i et andet EU-land eller et EØS-land .....	13
§ 10 – Bortfald - Uafhængig erklæringsudbyder .....	14
§§ 11, 13-15 – Brug af betegnelse som verifikator .....	14
§ 11 – Godkendelse som verifikator og lovpligtig forsikring.....	14
§ 12 – Efteruddannelse.....	16
§ 13 – Deponering af godkendelse .....	16
§ 16, stk. 3 – Påbud om efteruddannelse .....	17
§ 18, stk. 1 – Virkning af bortfald m.v. ....	17
§ 19 – Anden godkendelse som verifikator .....	17
§ 20 – Anden godkendelse som verifikator .....	18
§ 22 – Udførelse af erklæringsopgaver.....	19
§ 24 – Fratræden.....	20

§ 27 – Dokumentation .....	21
§ 28 – Uafhængighed.....	21
§ 31 – Den uafhængige erklæringsudbyders honorar .....	22
§ 33 – Offentligt tilsyn .....	23
§ 34 – Revisorrådet .....	24
§ 35 – Prøver .....	24
§ 36 – DANAKs kvalitetskontrol.....	25
§ 37 – Offentliggørelse af resultatet af kvalitetskontrollen .....	27
§ 38 – Undersøgelser .....	28
§ 41 – Afslutning af undersøgelser .....	28
§ 43 – Behandling af klager over verifikator ved Revisornævnet.....	28
§ 44 – Sanktioner .....	31
§ 53 – Tavshedspligt og videregivelse af fortrolige oplysninger .....	32
§ 65 – Strafbestemmelser .....	32
§ 67 – Overgangsbestemmelser.....	32
Ændringer i anden lovgivning.....	34
§ 68, nr. 2 og 3 – Ændring af årsregnskabslovens § 99 a .....	34
§ 69, nr. 3 – Ændring af revisorlovens § 19, stk. 5.....	34
§ 69, nr. 7 – Ændring af revisorloven - Revisorrådet.....	34
§ 71, nr. 9 – Ændring i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 19, stk. 3, 2. pkt. ....	34
Øvrige bemærkninger .....	35
Tilrettelæggelse af arbejdet.....	35
Hvidvaskloven .....	35

–ooOoo–

## GENERELLE BEMÆRKNINGER

FSR – danske revisorer bakker fuldt op om formålet med bæredygtighedsdirektivet (CSRD) og hele EU's Grønne Pakt: Det skal være lettere at gennemskue og sammenligne virksomhedernes aftryk på miljø, klima og mennesker. Dét, at der med direktivet og rapporteringsstandarderne skabes et fælles sprog for rapporteringen og en væsentligt øget transparens, vil både være en katalysator for den bæredygtige omstilling og samtidig gøre bæredygtighed til et endnu vigtigere konkurrenceparameter til gavn for samfundet som helhed og til gavn for danske virksomheder, som allerede er foran mange af deres internationale konkurrenter, når det gælder bæredygtighed.

CSRD har som sit udgangspunkt, at godkendte revisorer skal erklære sig om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering, og at revisors erklæringer om bæredygtighedsrapportering vil bidrage til at sikre sammenhæng og konsekvens mellem finansielle oplysninger og bæredygtighedsoplysninger, hvilket er særlig vigtigt for brugere af bæredygtighedsoplysninger. Ambitionen er, at bæredygtighedsoplysninger hurtigst muligt skal side-stilles med virksomhedernes finansielle oplysninger. Derfor skal de ind i årsrapporten og underlægges samme form for uafhængig undersøgelse, som de finansielle oplysninger er blevet gennem et århundrede.

Hvis CSRD skal virke efter hensigten, må der ikke kunne opstå tvivl om kvaliteten af den erklæring, der skal give (begrænset) sikkerhed for virksomhedernes

bæredygtighedsrapportering. Tilliden til erklæringen er afgørende for, at investorer, banker, kunder, leverandører, medarbejdere og resten af samfundet kan regne med oplysningerne i virksomhedernes bæredygtighedsrapportering.

Direktivet giver de enkelte medlemsstater mulighed for at etablere ordninger, som også tillader andre end godkendte revisorer at afgive erklæringer på virksomhedernes lovpligtige bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD.

FSR – danske revisorer forstår det politiske ønske om at udnytte direktivets option for at åbne erklæringsmarkedet for ikke-revisorer og dermed udvide rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant til andre end dem, som i dag er omfattet af autorisationsordningen. Men vi anser det for afgørende for både den enkelte bruger af bæredygtighedsrapporteringen og for hele samfundet, at alle erklæringer på bæredygtighedsrapportering har samme høje kvalitet og troværdighed.

Konsekvensen af lovforslaget må ikke blive, at der reelt afgives to forskellige erklæringer af forskellig kvalitet.

#### **Tilsvarende krav, som stilles for revisorer**

Såfremt medlemsstaterne tillader, at andre end revisorer kan afgive erklæringer på virksomhedernes lovpligtige bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD, skal kravene til uddannelse, eksamen, etik, uafhængighed, tilsyn og sanktioner mm. svare til de krav, som godkendte revisorer er underlagt.

Det følger eksplicit af præambelbetragtning nr. 61 i CSRD, at

*Medlemsstaterne bør fastsætte krav, der sikrer kvaliteten af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, som udføres af uafhængige udbydere af erklæringsydelse, og sikrer, at erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering giver ensartede resultater.*

og

*Medlemsstaterne bør navnlig fastsætte tilsvarende krav med hensyn til uddannelse og eksamination, efteruddannelse, kvalitetssikringssystemer, faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt, udnævnelse og afskedigelse, tilrettelæggelse af arbejdet hos de uafhængige udbydere af erklæringsydelse, undersøgelser og sanktioner, og rapportering af uregelmæssigheder.*

Det følger således af bæredygtighedsdirektivet, at uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer skal underlægges tilsvarende krav, som stilles til godkendte revisorer, for så vidt angår afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Dette for at sikre, at der ikke er forskel på kvaliteten af erklæringer afgivet af de to typer erklæringsafgivere.

Det fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger, at lovforslagets hovedpunkter afspejler disse krav. Lovforslaget indeholder imidlertid en række bemyndigelser til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte de nærmere krav. Disse bekendtgørelser, som skal udstedes af Erhvervsstyrelsen, indgår ikke som en del af høringen af lovforslaget. Det fremgår ligeledes ikke af de specielle bemærkninger til bemyndigelsesbestemmelserne,

hvad indholdet af disse bekendtgørelser forventes at være. Der er således ikke opstillet nogle "værn" for, at Folketinget sikrer, at direktivets krav om tilsvarende regler overholdes.

Der er tale om en hel ny autorisationsordning, som skal være sidestillet med autorisationsordningen for godkendte revisorer. FSR – danske revisorer finder det derfor problematisk, at høringen ikke indeholder det fulde billede af autorisationsordningen og de krav, der stilles for at være omfattet af ordningen. Hertil kommer, at der i flere bestemmelser henvises til akkrediteringsordningen og internationale (ISO/IEC) standarder. Det er derved uigennemskueligt, hvilke krav der gælder for at blive omfattet af den nye autorisationsordning, og hvilke krav man skal leve op til, når man er akkrediteret som uafhængig erklæringsudbyder og godkendt som verifikator.

### **Erklæringsafgivelse som en selvstændig kompetence**

Det fremgår af lovforslaget, at erklæringer fra de uafhængige udbydere vil være sidestillet med erklæringer afgivet af de godkendte revisorer, samt at en verifikator er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

At afgive erklæringer med sikkerhed er en selvstændig disciplin, som kræver særlige kompetencer. Det er et håndværk. Derfor er uddannelsesvejen til at blive statsautoriseret revisor lang, og den er vel at mærke en forudsætning for at blive bæredygtighedsrevisor. Uddannelsen til at blive statsautoriseret revisor indeholder ikke kun en dyb teoretisk viden, men også i høj grad krav om praktisk erfaring. Den praktiske erfaring kan kun opnås i en godkendt revisionsvirksomhed under tilsyn af en godkendt revisor. Der er i vidt omfang tale om mesterlære. I lovforslaget fremstår det som om, at teoretisk viden om bæredygtighed tillægges højere vægt end kompetencer inden for erklæringsafgivelse. I lovforslaget stilles der ikke krav til, at en person har kompetencer inden for erklæringsafgivelse for at kunne blive godkendt som verifikator til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Dette er bemærkelsesværdigt i betragtning af, at den nye ordning om uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer netop omhandler erklæringsafgivelse.

Når der afgives erklæring om bæredygtighedsrapportering, skal revisor eller verifikator forholde sig til hele bæredygtighedsrapporteringen. Der skal ikke være en selvstændig erklæring for hvert af delelementerne i bæredygtighedsstandarderne (ESRS). Revisorer er i udgangspunktet generalister og er vant til at inddrage specialister i deres arbejde for at kunne afgive erklæringer.

Det fremgår af bæredygtighedsdirektivet, at erklæringer om bæredygtighedsrapportering vil bidrage til at sikre sammenhæng og konsekvens mellem finansielle oplysninger og bæredygtighedsoplysninger, hvilket er særlig vigtigt for brugere af bæredygtighedsoplysninger. Indsigt i de finansielle oplysninger vil derfor være en forudsætning for at kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

FSR – danske revisorer finder det bekymrende, at kompetencer inden for erklæringsafgivelse, som kræves af revisorer, ikke er tillagt betydning for godkendelsen som verifikator. Vi mener, at der skal stilles krav til, at de rette erklæringskompetencer er til stede for at kunne blive verifikator. Derudover mener vi, at der skal stilles krav til, at erklæringsafgiver også har kompetencer til at kunne sikre sammenhæng og konsekvens

mellem finansielle oplysninger og bæredygtighedsoplysninger. I relation til bæredygtighedsrapportering efter CSRD kan det ene ikke eksistere uden det andet.

### **Relevante kandidatuddannelser**

Efter lovforslaget kan personer, der har bestået en samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse opnå godkendelse som verifikator. FSR – danske revisorer mener, at listen over kvalificerede kandidatuddannelser er alt for bred.

Dette skal især ses i sammenhæng med de krav, der stilles for at få adgang til at blive godkendt (statsautoriseret) revisor. Her er det absolutte udgangspunkt, at man skal have en cand.merc.aud. Hvis man har en anden økonomisk kandidatuddannelse, kræver det en særlig dispensation, som meget sjældent gives, for at kunne gå til revisoreksamen. Det betyder, at man her lægger vægt på, at man er uddannet indenfor erklæring og revision, og ikke at man har generel viden om økonomi og regnskab, hvilket ville kunne sidestilles med generel viden om tekniske forhold.

Som lovforslaget for nuværende er affattet, vil en person med en kandidatuddannelse i psykologi (samfundsvidenskabelig kandidatuddannelse), i spiludvikling (teknisk videnskabelig kandidatuddannelse) eller i lysdesign (naturvidenskabelig kandidatuddannelse) kunne blive verifikator.

Der bør foretages en nærmere afgrænsning af, hvilke kandidatuddannelser der reelt set giver de kompetencer, der er nødvendige for at kunne bestride hvervet som erklæringsafgiver på danske virksomheders bæredygtighedsrapportering.

### **Offentlighedens tillidsrepræsentant og god skik**

Lovforslaget åbner for, at andre faggrupper kan komme ind på markedet og tilbyde erklæringsydelser til virksomhederne om bæredygtighedsrapportering. Lovforslaget indeholder derved et markant paradigmeskifte i forhold til den gældende autorisationsordning, hvor alene godkendte revisorer har været autoriserede til at afgive erklæringer med sikkerhed.

Begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" udvides med lovforslaget til tillige at omfatte verifikatorer under udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. At man er offentlighedens tillidsrepræsentant, er hele essensen i autorisationsordningen.

Når man som samfund har valgt at opretholde en autorisationsordning med de markeds-mæssige ulemper, en sådan kan medføre, er det vores opfattelse, at det skyldes, at samfundet har vurderet, at de opgaver, der er omfattet af autorisationsordningen, har stor samfundsmæssig betydning. Derfor har der traditionelt været stillet meget strenge krav til revisorer for at blive godkendt revisor. Dette indbefatter opnåelse af en revisorkandidateksamen (cand.merc.aud.) og en bestået uddannelse som statsautoriseret revisor, hvilket forud for eksamen kræver minimum tre års praktisk erfaring med de områder, som hører under godkendte revisorers virkefelt, dvs. erklæringsafgivelse.

Der er efter vores opfattelse en væsentlig forskel på de formelle krav til uddannelse og erhvervs erfaring for verifikatorer henholdsvis godkendte revisorer, som går forud for, at

man kan indstille sig til den eksamen, som giver adgang til at kunne afgive erklæringer på bæredygtighedsrapporteringer.

Det fremgår af lovforslaget, at der er tale om en direktivnær implementering, som lægger sig op ad de gældende regler for godkendte revisorer, så de to faggrupper så vidt muligt sidestilles. Det fremgår videre, at dette er gjort for at sikre, at der er lige vilkår for revisorerne og for de uafhængige erklæringsudbydere, så der dermed ikke sker en konkurrenceforvridning på markedet.

FSR - danske revisorer er ikke enige i dette udsagn, men mener derimod, at der med nærværende lovforslag vil ske en konkurrenceforvridning på markedet.

Vi vil gerne understrege, at der efter vores opfattelse *ikke* er tale om, at adgangskravene til erklæringsmarkedet er reguleret på lige vilkår.

Med nærværende udkast fremstår det som om, at kompetencer inden for erklæringsafgivelse og dermed forståelse for, hvad det kræver at være offentlighedens tillidsrepræsentant, ikke er vigtigt.

Vi er derfor bekymrede for, at der med denne nye autorisationsordning, som ligestilles med autorisationsordningen for godkendte revisorer, er en risiko for, at der sker en lovskabt forskel i kvalitet og dermed en udvanding af erklæringen og den sikkerhed, der ligger i erklæringen, når der ikke stilles tilsvarende adgangskrav til erklæringsafgiverne.

Denne bekymring forstærkes af, at der for nuværende ikke er en erklæringsstandard, der gælder for afgivelse af erklæringer på bæredygtighedsrapportering. Der er således ikke et fælles udgangspunkt for det arbejde, der skal udgøre grundlaget for erklæringen.

Med det nuværende udkast til lovforslag fremstår som om, at man har prioriteret at gennemføre en politisk ambition om at åbne erklæringsmarkedet for ikke-revisorer, potentielt på bekostning af den tillid, som brugerne af rapporteringen med rette kan stille til dem, der kommer til at bestride hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant. FSR – danske revisorer finder dette problematisk.

Endvidere er der ikke i lovforslaget lagt op til, at verifikatorer skal underlægges en godskik-regel, når verifikatorer udfører erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

FSR – danske revisorer er bekymret for, hvordan det sikres, at den faglige norm udvikles ensartet for afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering, så man sikrer, at der er den samme høje kvalitet i udførelsen af erklæringen afgivet af verifikatorer og revisorer. Denne bekymring forstærkes af, at tilsynet med erklæringer er delt mellem DANAK og Erhvervsstyrelsen. Derved er der risiko for, at det ikke identificeres, såfremt der er væsentlig forskel på kvaliteten af erklæringerne.

#### **Andre lande**

Danmark er et blandt meget få lande i EU, der har benyttet sig af optionen om at tillade, at andre end revisorer kan afgive erklæring om bæredygtighedsrapporteringen. Ingen af de øvrige nordiske lande udnytter optionen, Vi ved fra de finske og norske revisorforeninger, at der har været et ønske om at udnytte optionen, men at dette ikke er sket, da



det ikke har været muligt at etablere en ordning med krav, der svarer til de krav, der gælder for revisorer.

Ifølge vores oplysninger har Finland vurderet, at det er umuligt at opnå lige konkurrencevilkår mellem revisorer og "independent assurance service providers", og at det ikke er muligt at udarbejde ensartede straffeparagraffer i straffeloven for revisorer og for "independent assurance service providers".

Det norske Verdipapirlovutvalget vurderede i det lovforberedende arbejde, at det ville være muligt at tillade IASP'er at udføre erklæringsarbejde i Norge, men Departementet valgte *ikke* at foreslå denne option udnyttet. Se nedenfor:<sup>1</sup>

*Departementet foreslår ikke lovregler om at såkalte uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester («IASP»-er) skal kunne attestere bærekraftsrapportering. Etter departementets vurdering er det behov for å gjøre nærmere vurderinger for å sikre at eventuelle norske regler om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester er i samsvar med direktivkravene. Departementet foreslår derfor en hjemmel til å fastsette forskriftsregler om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester.*

Videre fremgår af afsnit 6.12.3:

*Et viktig premiss i utvalgets vurdering er at ordningen som etableres for godkjenning/akkreditering, tilsyn og sanksjoner for IASP-er, er egnet til å sikre samme grad av tillit til attestasjonene som ordningen for godkjenning av og tilsyn med revisorer. Utvalget bemerker at kravet om akkreditering til en viss grad utfordrer den norske tilsynsmodellen hvor Finanstilsynet fører et samlet tilsyn med alle foretak som har tillatelse til å yte tjenester i finansmarkedet, herunder revisorene. Etter utvalgets syn er det sentralt at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, på samme måte som revisjonsforetak.*

I afsnit 6.12.5.1 angives herudover:

*Departementet bemerker at en rekke av høringsinstansene som ga uttrykk for støtte til forslaget om å åpne for IASP-er, tok forbehold om at det var mulig å stille likeverdige krav til IASP-er som til revisorer. Når forutsetningene for utvalgets forslag til likeverdig regulering ikke synes å kunne oppfylles nå, jf. over, er det etter departementets vurdering behov for å se på en eventuell innføring av regler om IASP-er på nytt.*

*Departementet ser for øvrig grunn til å nevne at EU-kommisjonens konsekvensutredning til CSRD («Impact assessment»), som ble lagt frem samtidig som forslaget til direktiv, ikke inneholdt en omtale av attestasjon ved bruk av andre enn revisorer. Likevel inneholdt EU-*

<sup>1</sup> Prop. 57 L (2023 –2024) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak) Prop. 57 L (2023–2024) Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering), <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/forslag-til-nye-regler-om-barekraftsrapportering/id3029871/>.

*kommisjonens forslag en åpning for bruk IASP-er. Det fremstår med andre ord som om forslaget om å åpne for attestasjon av IASP-er, ikke ble utredet i EU. Også dette taler isolert sett mot å benytte valgmuligheten i direktivet nå.*

Mange af de udfordringer og forbehold, som vi fremhæver i nærværende høringsvar, kan genfindes i det norske forslag, der netop afviser at indføre ordningen, fordi man ikke har kunnet finde en model, hvor de to ordninger kan sidestilles. Det, mener vi, er tankevækkende.

Det er et krav, at lande, som har udnyttet optionen om at tillade, at uafhængige erklæringsudbydere kan afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, fra den 6. januar 2027 også skal tillade, at uafhængige udbydere af erklæringsydelser etableret i en anden medlemsstat kan udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering i det pågældende land. Det er ugennemskueligt, hvilke krav der kommer til at gælde i Danmark for virksomhed, der er akkrediteret i et andet EU-land eller et EØS-land, da kravene hverken fremgår direkte af lovteksten eller af lovbemærkningerne. Vi forudsætter i den forbindelse, at der af hensyn til erklæringskunder og brugere vil blive stillet krav om forsikring.

#### **Hvilket problem søger ordningen at løse?**

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget begrundes udnyttelsen af optionen med, at det i forbindelse med evalueringen af revisorloven i 2021 blev konstateret, at der er en stor koncentration på det danske marked for revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

FSR – danske revisorer anerkender, at man ved at tillade, at andre end revisorer kan afgive erklæring om bæredygtighedsrapporteringen, kan åbne markedet for erklæringsafgivelse op og øge konkurrencen ved at give flere valgmuligheder for virksomhederne. Vi bemærker dog samtidig, at man ikke løser udfordringen med den høje koncentration på det danske marked for revision af virksomheder af interesse for offentligheden ved at tillade, at andre faggrupper kan komme ind på erklæringsmarkedet for bæredygtighedsrapportering.

Det er fortsat alene godkendte revisorer, der kan afgive revisionspåtegningerne på årsregnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder). For penge- og realkreditinstitutter samt forsikringselskaber er det alene godkendte revisorer, der har en særlig certificering fra Finanstilsynet, der kan afgive revisionspåtegningerne på disses årsregnskaber. Hvis man oprigtigt ønsker at løse udfordringen med den høje koncentration på det danske marked for revision af virksomheder af interesse for offentligheden, må man efter FSR – danske revisorers opfattelse se på rammevilkårene for godkendte revisorer, herunder den danske certificeringsordning. Vi bidrager gerne til dette arbejde.

En ikke-offentliggjort analyse fra Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen fra 2023, som tidligere i år er sendt til Revisorrådet, viser, at den store koncentration på PIE-revisionsmarkedet, og særligt blandt de certificerede revisorer, især skyldes, at rammevilkårene som følge af lovgivningen er så byrdefulde, at kun meget få revisionsvirksomheder har mulighed for at leve op til dem.

Det er på den måde tankevækkende, at man – hvis man ønsker at øge konkurrencen og sænke koncentrationen – ikke vælger at lempe de pågældende regler og rammevilkår, men i stedet forsøger at øge konkurrencen ved at åbne for en helt ny gruppe af erklæringsafgivere, for hvem, man ikke mener, at de samme svære regler og rammevilkår bør gælde.

### Proces

Det fremgår af de indledende bemærkninger til lovforslaget, at Erhvervsministeriet forud for lovforslaget har gennemført et afklarende arbejde vedrørende etablering og udmøntning af en akkrediteringsordning. Det fremgår ligeledes af de indledende bemærkninger, at Erhvervsministeriet har lagt vægt på at sikre, at de godkendte revisorer og uafhængige erklæringsudbydere er underlagt samme krav for at sikre, at der er samme tillid til den afgivne erklæring, uanset af hvem erklæringen er afgivet.

Lovforslaget indeholder imidlertid en række bemyndigelser til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere krav. Det fremgår ikke af lovbemærkningerne til de enkelte bestemmelser, hvordan denne bemyndigelse forventes at blive udnyttet. De tilhørende bekendtgørelser, der udstedes i medfør af loven, er ikke sendt i høring sammen med lovforslaget. Det er derfor ikke muligt at danne sig et fuldt indtryk af reguleringen af uafhængige erklæringsudbydere alene på baggrund af det fremsendte udkast til lovforslag.

Vi mener, at der er en risiko for at bemyndigelsesbestemmelserne er et udtryk for, at ordningen endnu ikke er tænkt helt igennem, og at der derfor er en iboende risiko for, at man senere ved udarbejdelsen af bekendtgørelserne finder ud af, at det ikke kan lade sig gøre at skabe en ordning tilsvarende autorisationsordningen for godkendte revisorer. Da en høring over bekendtgørelser foretages i et væsentlig mere uformelt set-up, end tilfældet er for et lovforslag, mener vi, at den fulde ordning bør være gennemtænkt og beskrevet i lovforslagets bemærkninger, førend Folketinget kan tage stilling til den. Vi finder det bekymrende, at man overlader selve lovgivningskompetencen til en administrativ myndighed.

Efter FSR - danske revisorers opfattelse er det med nærværende lovforslag *ikke* sikret, at de godkendte revisorer og uafhængige erklæringsudbydere er underlagt samme krav. Dette er for os bekymrende og sår tvivl om, hvorvidt det er muligt at etablere en ordning, hvor der fastsættes tilsvarende krav som til godkendte revisorer med hensyn til uddannelse og eksamination, efteruddannelse, kvalitetssikringssystemer, faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt, udnævnelse og afskedigelse, tilrettelæggelse af arbejdet hos de uafhængige udbydere af erklæringsydelser, undersøgelser og sanktioner, og rapportering af uregelmæssigheder. Se også vores bemærkninger ovenfor om det norske fravalg af at indføre en tilsvarende ordning.

Med tanke på den store samfundsmæssige betydning, som en erklæring om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering har, er det - i vores optik - ærgerligt, at høringsfasen kun er sat til fire uger. Det vidner for os om, at det er vigtigere, at loven kan træde i kraft hurtigst muligt, frem for at etablere en autorisationsordning, hvor det reelt er sikret, at der stilles sammenlignelige krav til verifikatorer og uafhængige erklæringsudbydere, som i dag stilles til revisorer og revisionsvirksomheder, ikke mindst for at sikre offentlighedens tillid til erklæringerne.

På samme måde er det, som tidligere nævnt, ærgerligt, at Erhvervsministeriet har valgt ikke at drøfte dette lovforslag med Revisorrådet, som er det organ, som ifølge Revisorloven skal rådgive Erhvervsstyrelsen om bl.a. ny lovgivning på revisorbranchens område.

## INDHOLDSMÆSSIGE BEMÆRKNINGER

### § 5 – Akkreditering

Det fremgår af lovbemærkningerne til § 5, at de nærmere akkrediteringskrav vil blive fastlagt med udgangspunkt i internationale standarder samt supplerende bestemmelser i bekendtgørelser, der udstedes i medfør af loven. Disse elementer vil tilsammen danne grundlaget for akkrediteringsordningen for uafhængige erklæringsudbydere.

Det fremgår videre af lovbemærkningerne til § 5, at det foreslåede vil medføre, at Lovtidendes kundgørelsesordning vil blive fraveget, for så vidt angår de internationale standarder, der forventes at blive henvist til i bekendtgørelser udstedt i medfør af loven. Det er begrundet i, at de konkrete ISO-standarder, der forventes henvist til, er ophavsretligt beskyttet, og derfor ikke uden videre kan optages i Lovtidende.

Endeligt fremgår det af lovbemærkningerne, at Erhvervsstyrelsen med den foreslåede bestemmelse vil få fleksibilitet til at udforme detaljerede regler og tilpasse dem efter behov, således at akkrediteringsprocessen vil kunne være dynamisk og tilpasse sig udviklinger inden for bæredygtighedsrapportering.

Det er ugenomsommeligt, hvilke krav der kommer til at gælde for at blive akkrediteret som uafhængig erklæringsudbyder. Kravene fremgår hverken direkte af lovteksten eller af lovbemærkningerne til § 5. FSR – danske revisorer finder det derudover bekymrende, og i strid med principperne for god lovteknik, at embedsværket gives så vide beføjelser til at fastsætte kravene til akkrediteringsordningen og til at ændre kravene, som der er lagt op til i lovforslaget.

Vi mener også, at der er en risiko for, at bemyndigelsesbestemmelsen er et udtryk for, at ordningen endnu ikke er tænkt helt igennem. At ordningen skal være *dynamisk og tilpasse sig udviklingen* (s. 79) bør ikke reelt være et udtryk for, at man overlader selve lovgivningskompetencen til en administrativ myndighed.

### § 6 – Intern organisation, herunder kvalitetsstyringssystem

Af den foreslåede § 6 fremgår, at en uafhængig erklæringsudbyder skal have en intern organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem, med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod virksomhedens og verifikators uafhængighed og objektivitet samt sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af en erklæringsopgave vedrørende bæredygtighedsrapportering. Det fremgår ikke nærmere af bestemmelsen eller af lovbemærkningerne til § 6, hvad kravene til en intern organisation er, eller hvad et kvalitetsstyringssystem skal indeholde. Derimod er der i stk. 3 en bemyndigelse til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om kravene til intern organisation og om indholdet af kvalitetsstyringssystemet. Det fremgår ikke af lovbemærkningerne til § 6, stk.3, hvorledes denne bemyndigelse forventes at blive udmøntet. Det er således ugenomsommeligt, hvilke krav der stilles til en intern organisation, herunder til et kvalitetsstyringssystem.

Det er vores forventning, at der stilles tilsvarende krav, som de krav, der fremgår af artikel 24a om revisorers og revisionsfirmaers interne organisation i direktiv 2014/56/EU, som er implementeret i bekendtgørelse nr. 512 af 24/05/2024 om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation.

Derudover må det forventes, at der stilles tilsvarende krav til indholdet af kvalitetsstyringssystemet, som gælder for revisionsvirksomheder og som følger af den internationale standard "International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements", (ISQM 1).

### **§ 8 - Kvalitetskontrol**

I henhold til § 8 omfatter kvalitetskontrollen en vurdering af kravene, jf. § 5, samt udførelsen af erklæringsopgaven og uafhængigheden i forbindelse med erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Det er uklart, om formuleringen "en vurdering af kravene, jf. § 5" indbefatter, at kvalitetskontrollen omhandler en vurdering af den interne organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem (§ 6), og en vurdering af whistleblower-ordningen (§ 7). FSR – danske revisorer opfordrer til at tydeliggøre formuleringen, så den svarer til kravene i revisorlovens § 29, stk. 2, som gælder for godkendte revisionsvirksomheder. Derudover opfordrer vi til, at DANAKs kvalitetskontrol skal omfatte en vurdering af, om en uafhængig erklæringsudbyder har politikker og procedurer, der sikrer, at kravene i lovforslagets § 21 efterleves, og at disse krav er opfyldt i forbindelse med udførelse af erklæringsopgaver.

Der er ikke i lovforslaget bestemmelser, der omhandler konsekvenserne af, at en uafhængig erklæringsudbyder nægter at underkaste sig kvalitetskontrol. FSR – danske revisorer opfordrer til, at det fremgår direkte af lovbestemmelserne, at virksomhedens akkreditering ophører, hvis virksomheden nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol.

Der er ligeledes ikke bestemmelser i lovforslaget, der omhandler konsekvenserne, hvis DANAK i forbindelse med en kvalitetskontrol konstaterer, at en uafhængig erklæringsudbyder ikke lever op til kravene i §§ 5-7 og 21. Derudover er der ikke hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan iværksætte en undersøgelse af en uafhængig erklæringsudbyder og i grove tilfælde, at virksomheden kan indbringes for Revisornævnet svarende til revisorlovens § 43, stk. 5.

Der er således *ikke* tale om krav, som svarer til de krav, som gælder for godkendte revisionsvirksomheder. Se vores bemærkninger til §§ 38 og 41.

### **§ 9 - Virksomhed, der er akkrediteret i et andet EU-land eller et EØS-land**

Af stk. 3 fremgår det, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om betingelserne for registrering af virksomheder, der er akkrediteret i et andet EU-land eller et EØS-land, og som afgiver erklæringer om bæredygtighedsrapporteringer i Danmark. Det er ugenomskeligt, hvilke krav der kommer til at gælde. Kravene fremgår hverken direkte af lovtæksten eller af lovbemærkningerne til § 9, stk. 3.

### **§ 10 – Bortfald - Uafhængig erklæringsudbyder**

Efter § 10 bortfalder registreringen som uafhængig erklæringsudbyder, hvis DANAKS akkreditering af virksomheden ophører.

Af § 5 fremgår det, at uafhængige erklæringsudbydere skal være akkrediteret af DANAK til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering og skal opfylde betingelserne i §§ 6, 7 og 8 samt have en godkendt verifikator i beskæftigelse.

Som § 10 på nuværende tidspunkt er affattet, er det uklart, om registrering som uafhængig erklæringsudbyder bortfalder, hvis betingelserne i §§ 6, 7 og 8 ikke er opfyldt, eller hvis en uafhængig erklæringsudbyder ikke har en godkendt verifikator i beskæftigelse. Det fremgår således ikke tydeligt af bestemmelsen, om der er en konsekvens ved ikke at leve op til kravene i § 5.

### **Brug af betegnelse som uafhængig erklæringsudbyder**

Udkastet til lovforslaget indeholder ikke bestemmelser om, at betegnelsen "Uafhængig erklæringsudbyder" alene må anvendes af virksomheder, der er akkrediteret efter § 5 og er registreret i det offentlige register efter § 4.

### **§§ 11, 13-15 – Brug af betegnelse som verifikator**

Udkastet til lovforslaget indeholder ikke bestemmelser om, at betegnelsen "Verifikator" alene må anvendes af personer, der er godkendt efter § 11. Tilsvarende indeholder §§ 13-15 om deponering, bortfald og fratagelse ikke bestemmelser om, at en person, hvis godkendelse er deponeret, bortfaldet eller frataget, ikke i forretningsforhold må betegne sig som "Verifikator" eller "Godkendt verifikator", jf. også nedenfor om § 13 og § 18.

Se også vores bemærkninger til § 65.

### **§ 11 – Godkendelse som verifikator og lovpligtig forsikring**

#### **§ 11, stk. 1, nr. 6 – Erfaringskrav**

Af det foreslåede stk. 1, nr. 6, fremgår, at det er en betingelse for godkendelse som verifikator, at vedkommende "i mindst 8 måneder efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver". [vores understregning] Med tanke på, at denne lov vedrører verifikatorers erklæringsafgivelse, finder vi det naturligt, at den oppebårne erfaring vedrører netop erklæringsafgivelse og ikke er mulig at opnå alene ved erfaring med "andre bæredygtighedsrelaterede opgaver".

Herudover indeholder hverken bestemmelsen eller bemærkningerne regler om, inden for hvilken periode denne erfaring skal være oppebåret. Som bestemmelsen for nuværende er affattet, er der således ingen "forældelsesfrist", og en person kan således have opnået de otte måneders erfaring for 15 år siden. Det mener vi ikke er hensigtsmæssigt på et område som bæredygtighed, hvor udviklingen sker i højt tempo.

Vi foreslår, at Erhvervsstyrelsen ved fastsættelse af regler efter § 35 finder inspiration i bekendtgørelse om eksamener for godkendte revisorer m.v., hvorefter en fast del af den opnåede erfaring skal være inden for en vis periode forud for fristen for tilmelding til eksamen.

Herudover angives i bemærkningerne til § 11 (s. 85 nederst), at "[d]er vil blive stillet krav om en kandidatuddannelse for at ækvivalere uddannelseskravet for at blive godkendt som revisor. Der henvises nærmere til bemærkningerne til forslaget til § 35, stk. 2." Indledningsvist ønsker vi at fremhæve, at en kandidat (cand.merc.aud.) er en betingelse for at kunne indstille sig til eksamen, ikke for at blive godkendt. Derudover vil vi fremhæve, at bemærkningerne til § 35, stk. 2, er meget kortfattede og ikke angiver, at en kandidatuddannelse er krævet.

Endelig indeholder bemærkningerne til bestemmelsen betegnelsen "godkendt verifikator" (og øvrige steder i lovforslaget). Dette er dobbeltkonfekt, idet en person ikke kan være verifikator uden at være godkendt.

### **§ 11, stk. 1, nr. 7 – Forsikring**

I præhøringen bemærkede vi, at vi finder det naturligt, at det også for verifikatorer bliver en betingelse for godkendelse, at de er omfattet af en lovpligtig garantistillelse og ansvarsforsikring. Vi vil derfor gerne kvittere for, at det nu er et krav efter forslaget til § 11, stk. 7, at en verifikator, forinden denne kan godkendes, er forsikret mod økonomiske krav, som måtte blive rejst i forbindelse med udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Ved tilføjelsen af denne godkendelsesbetingelse sker en beskyttelse af såvel erklæringskunder, som af dem, der måtte lide et økonomisk tab som følge af en verifikators ansvarspådragende handlinger. Denne beskyttelse finder både sted, inden kundeforholdet indledes, idet den mulige erklæringskunde ikke selv skal undersøge, om verifikator er dækket af en forsikring, og i tilfælde af at der lides et økonomisk tab, som verifikator er ansvarlig for.

Relateret hertil er spørgsmål om mulig begrænsning af det civilretlige erstatningsansvar. Det er i dansk ret ikke muligt for godkendte revisorer at ansvarsbegrænse sig, og vi forudsætter derfor, at tilsvarende også vil være gældende for verifikatorer.

### **§ 11, stk. 2 – Tilsvarende ændring af RL § 3 b, stk. 2**

Af forslaget til § 11, stk. 2, fremgår, at "Opgaver efter stk. 1, nr. 6, skal være udført i en uafhængig erklæringsudbyder eller en godkendt revisionsvirksomhed. Godkendelse opnås, hvis opgaverne er udført under tilsyn af en godkendt verifikator eller en revisor, der er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering."

Af revisorlovens § 3 b, stk. 2, fremgår, at opgaver efter § 3 b, stk. 1, skal være udført i en revisionsvirksomhed under tilsyn af en revisor, der er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

Dette medfører, at verifikatorer kan optjene den krævede erfaring hos både uafhængige erklæringsudbydere og hos godkendte revisionsvirksomheder, hvorimod godkendte revisorer alene kan optjene erfaring hos godkendte revisionsvirksomheder. Dette fremgår ikke af forslagets § 69 om ændringer til revisorloven, og revisorlovens § 3 b, stk. 2, bør derfor rettes, så denne ulighed fjernes.

Bemærkningerne s. 87 øverst refererer til "opgaver efter stk. 1, nr. 7". Dette bør i stedet være nr. 6.



#### **§ 11, stk. 4 – Undtagelse fra erfaringskravet i § 11, stk. 1, nr. 6**

Det foreslås, at Erhvervsstyrelsen kan undtage fra erfaringskravet i § 11, stk. 1, nr. 6. Det er uklart, om bemærkningernes angivelse (s. 87 øverst) af, at undtagelsen er begrænset til to måneder, har som konsekvens, at man kan "nøjes" med seks måneders erfaring, eller kravet kan nedsættes til alene to måneder.

Uanset den korrekte fortolkning af denne passus, mener vi, at dispensationsmuligheden bør slettes, idet erfaringskravet er af så begrænset størrelse (til sammenligning er det for revisorer mindst tre år).

Herudover omfatter undtagelsesadgangen efter forslaget til § 11, stk. 4, alene erfaringskravet i § 11, stk. 1, nr. 6, og ikke § 11, stk. 2, sådan som det fremgår af bemærkningerne (s. 87 øverst).

#### **§ 12 – Efteruddannelse**

Vi er enige i, at såvel bæredygtighedsrevisorer som verifikatorer naturligvis skal sikre, at deres kompetencer til stadighed er opdaterede og vedligeholdt.

Bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse forholder sig dog ikke til det nærmere indhold af de regler, som Erhvervsstyrelsen bemyndiges til at fastsætte for verifikators efteruddannelse. Af lovforslagets almindelige bemærkninger (afsnit 2.3.4.) fremgår følgende om de kommende krav til verifikators efteruddannelse:

*Erhvervsstyrelsen vil i bekendtgørelse fastsætte nærmere regler om efteruddannelse og om kontrol heraf. Efteruddannelseskravet forventes at blive sat til ca. 40 timer over tre år, hvoraf 30 timer vil skulle være indenfor bæredygtighedsområdet.*

Med tanke på, at revisorerne, der er uddannede i erklæringsafgivelse, er underlagt et efteruddannelseskra på 120 timer over tre år, herunder 30 timer inden for bæredygtighed, stiller vi os undrende over for, at kravet for verifikatorer alene er 40 timer. Disse 40 timer er fordelt på 30 timer inden for bæredygtighedsområdet – hvilket svarer til kravet for de godkendte revisorer – mens de resterende 10 timer ikke er nærmere redet op.

Vi forudsætter, at disse 10 timer vedrører erklæringsafgivelse, og i så fald mener vi, at timetallet er meget lavt sat, da verifikatorer ikke har samme erfaringsmæssige baggrund inden for erklæringsafgivelse som godkendte revisorer.

Vi henviser til vores generelle bemærkninger om erklæringsafgivelse som en selvstændig kompetence.

#### **§ 13 – Deponering af godkendelse**

Vi foreslår, at "parallelbestemmelsen" fra revisorlovens § 6, stk. 2, indsættes:

*En revisor, der har deponeret sin godkendelse i Erhvervsstyrelsen, må ikke i forretningsforhold betegne sig som »statsautoriseret revisor«, »registreret revisor« eller »godkendt revisor«. Sammensætninger eller forkortelser af disse betegnelser må ikke benyttes.*



Det vil i sagens natur være forkert, hvis en verifikator, der har deponeret sin godkendelse, i forretningsforhold betegner sig som sådan. Indsættelse af en sådan bestemmelse vil være en beskyttelse af potentielle rådgivningskunder, ligesom forsikringskravet i forslaget til § 11, stk. 1, nr. 7, også er udtryk for en beskyttelsesregel. Se også vores bemærkninger om brug af betegnelse i §§ 11, 13-15 samt strafbestemmelsen i § 65.

### **§ 16, stk. 3 – Påbud om efteruddannelse**

Det fremgår af forslaget til § 16, stk. 3, at "[v]urderer Erhvervsstyrelsen i forbindelse med tilsynet, jf. § 33, stk. 2, at en verifikator har behov for yderligere efteruddannelse inden for et nærmere afgrænset fagområde, kan styrelsen påbyde verifikatoren på nærmere angivne vilkår at deltage i en sådan efteruddannelse."

Forslaget til § 33, stk. 2, henviser blandt andet til tilsynet med efteruddannelse, men ikke til kvalitetskontrol, og svarer derfor ikke til revisorlovens tilsvarende bestemmelse i § 8 a, stk. 3, der henviser til revisorlovens § 32, stk. 3, nr. 2-4.

Hvis bestemmelsen skal fungere efter hensigten, skal DANAK i forbindelse med en kvalitetskontrol kunne videregive sin vurdering af, at en verifikator har brug for yderligere efteruddannelse til Erhvervsstyrelsen, herunder hvilke områder verifikatoren har behov for yderligere efteruddannelse indenfor.

### **§ 18, stk. 1 – Virkning af bortfald m.v.**

Vi foreslår, at bestemmelsens stk. 1 tilføjes følgende: "og vedkommende må herefter ikke benytte godkendelsesbeviset og den faglige betegnelse." sådan som det er tilfældet for bestemmelsens pendant i revisorlovens § 9, stk. 1.

Som bestemmelsen for nuværende er affattet, er der intet til hinder for, at en verifikator, hvis godkendelse er frataget, fortsat må betegne sig som sådan, jf. også vores bemærkninger ovenfor til §§ 11, 13-15.

Se også vores bemærkninger til § 65.

### **§ 19 – Anden godkendelse som verifikator**

FSR – danske revisorer finder det positivt, at der ikke er retskrav på anerkendelse af en godkendelse som verifikator i Danmark, hvis godkendelsen er opnået i et andet EU- eller EØS-land. Derimod skal der ske en konkret vurdering af den udenlandske verifikators kompetencer og det respektive lands betingelser for godkendelse.

Det er afgørende for direktivets mål og tilliden til erklæringer på bæredygtighedsrapportering, at de er afgivet af personer med de rette kompetencer. Direktivet tager som bekendt udgangspunkt i, at disse erklæringer skal afgives af revisorer. Da Danmark har valgt at udnytte optionen, er det essentielt at sikre sig, at verifikatorer, der har opnået deres godkendelse i et andet land, ikke "slipper lettere igennem", hvis det givne land måtte have stillet lavere krav til godkendelse end Danmark.

Forslaget til bestemmelsens nr. 2 henviser til betingelserne i forslaget til § 11, stk. 5. Denne bestemmelse indeholder en bemyndigelse for Erhvervsstyrelsen til at fastsætte

regler om forsikring og er dermed ikke den naturlige bestemmelse at referere til som betingelse.

### **§ 20 – Anden godkendelse som verifikator**

#### ***Verifikator i en godkendt revisionsvirksomhed***

Vi bemærker, at det er muligt at blive godkendt som verifikator efter forslaget til § 20, hvis man først godkendes til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering efter revisorloven.

Udkastet til lovforslag adresserer derimod *ikke* muligheden for, at en person, der ikke er godkendt revisor, og som er ansat i en godkendt revisionsvirksomhed, godkendes som verifikator. For at ligestille erklæringsudbydere (godkendte revisionsvirksomheder og uafhængige erklæringsudbydere) bør dette være en mulighed.

Forslagets § 11 (godkendelse som verifikator) er umiddelbart ikke til hinder for, at en ikke-godkendt revisor kan opfylde betingelserne for at opnå godkendelse som verifikator uden at være ansat hos en uafhængig erklæringsudbyder. Det er ikke en betingelse for godkendelse efter § 11, at vedkommende er ansat i en uafhængig erklæringsudbyder.

Det kan ikke være hensigten, at en revisionsvirksomhed skal lade sig registrere som uafhængig erklæringsudbyder for at opnå muligheden for, at en ikke-godkendt revisor, som i øvrigt opfylder betingelser, som anført i lovforslagets § 11, kan underskrive en erklæring sammen med en godkendt bæredygtighedsrevisor.

Det fremstår som stridende mod formålet med at afgive erklæring med sikkerhed på bæredygtighedsrapporteringen, at de godkendte revisorers mangeårige erfaring med erklæringsarbejde og autorisationsordningen som et hele reduceres. Når man fra politisk side ønsker at åbne erklæringsmarkedet, forstår vi ikke, hvorfor det ikke skal være muligt, at verifikatorer kan være ansat i en godkendt revisionsvirksomhed, som allerede er omfattet af de krav, som der i lovforslaget forsøges at stilles for uafhængige erklæringsudbydere. Det vil for os være oplagt, at en erklæring afgivet gennem en godkendt revisionsvirksomhed kan underskrives af en godkendt bæredygtighedsrevisor og en verifikator i forening.

FRS – danske revisorer bemærker herudover, at anden godkendelse som verifikatorer efter § 20 er det eneste tilfælde, hvor godkendelsen er betinget af, at vedkommende er ansat i en virksomhed akkrediteret efter lovforslagets § 5. Denne betingelse fremgår hverken af lovforslagets § 11 eller § 19. Dette finder vi bemærkelsesværdigt.

#### ***Bortfald af godkendelse***

Efter revisorlovens § 7 bortfalder godkendelsen som "bæredygtighedsrevisor", hvis godkendelsen som "godkendt revisor" bortfalder. Under forudsætning af, at bortfaldet af godkendelsen som "godkendt revisor" ikke er relateret til bæredygtighedsforhold, eksempelvis relateret til manglende forsikringsopsikring, vil vedkommende i så fald kunne registreres som verifikator efter forslaget til denne lov, og kan det i givet fald ske uden generhvervelse af "bæredygtighedsgodkendelsen"?

Relateret hertil opstår spørgsmålet om, hvorvidt en godkendt revisor, der tillige er bæredygtighedsrevisor, og som ikke længere ønsker at arbejde med andet end

bæredygtighedsforhold og derfor frivilligt deponerer sin godkendelse som godkendt revisor, vil miste sin godkendelse som bæredygtighedsrevisor og skulle op til en ny eksamen for at generhverve sin "bæredygtighedsgodkendelse"?

Ovenstående forhold ønsker vi en afklaring af.

Endelig kan vi se, at der mangler et "og" mellem pkt. 1 og 2. Den naturlige læsning af bestemmelsen må være, at begge krav skal være opfyldte.

### **§ 22 – Udførelse af erklæringsopgaver**

#### **§ 22, stk. 1 – Offentlighedens tillidsrepræsentant**

§ 22, stk. 1, svarer i nogen grad til revisorlovens § 16, stk. 1. Efter begge bestemmelser er henholdsvis verifikatorer og revisorer offentlighedens tillidsrepræsentanter under udførelse af erklæringsopgaver.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger, at det foreslås, at der vil blive stillet særlige krav til verifikator som offentlighedens tillidsrepræsentant, samt at den foreslåede ordning afspejler det, der gælder i medfør af god revisorskik for revisorer, herunder professionel skepsis, samt at uafhængige erklæringsudbydere som revisorer ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer.

En revisor skal som offentlighedens tillidsrepræsentant udføre erklæringsopgaver i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. God revisorskik er en faglig norm, der udvikles løbende i takt med udviklingen i samfundet og inden for branchen selv gennem revisionsstandarder, domme, revisornævnskendelser, responsa, vejledning samt praksis mv. God revisorskik vil således også blive udviklet i takt med, at der kommer praksis mv. på området for erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

Det fremgår ikke af § 22, at verifikatorer skal udføre erklæringsopgaver i overensstemmelse med god skik.

FSR – danske revisorer opfordrer til, at verifikatorer - ligesom revisorer - underlægges en faglig norm/god skik-regel, når verifikatorer udfører erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

FSR – danske revisorer er bekymret for, hvordan det sikres, at den faglige norm udvikles ensartet for afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering, så man sikrer, at der er den samme høje kvalitet i udførelsen af erklæringen afgivet af verifikatorer og revisorer. Denne bekymring forstærkes af, at tilsynet med erklæringer er delt mellem DANAK og Erhvervsstyrelsen. Vi henviser til vores bemærkninger til § 8.

#### **§ 22, stk. 2 - Standarder**

Det fremgår af lovbemærkningerne til § 22, stk. 2, at bestemmelsen vil medføre, at verifikatorer i overensstemmelse med internationale standarder vil skulle planlægge og udføre en erklæringsopgave med sikkerhed under udvisning af professionel skepsis. Det fremgår midlertidigt ikke, hvilke internationale standarder, der skal anvendes ved udførelse af erklæringsopgaver.

For nuværende har Kommissionen ikke vedtaget en erklæringsstandard, der gælder for erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Der er således ikke på nuværende tidspunkt et fælles udgangspunkt for det arbejde, der skal udgøre grundlaget for erklæringen. Vil verifikatorer afgive erklæringer efter ISO-standarden for verifikation? Eller vil verifikatorer skulle anvende ISAE 3000/ISSA 5000, ligesom revisorerne, indtil der er vedtaget en erklæringsstandard, der gælder for erklæringer om bæredygtighedsrapportering?

Det fremgår af de indledende bemærkninger til lovforslaget, at erklæringer fra de uafhængige udbydere vil være sidestillet med erklæringer afgivet af de godkendte revisorer om bæredygtighedsrapportering. Men hvordan kan erklæringerne være sidestillet, hvis de ikke udføres efter de samme standarder?

### **§ 22, stk. 3 – Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler**

Efter stk. 3 kan Erhvervsstyrelsen fastsætte nærmere regler og standarder om etik, tilrettelæggelse og udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering og verifikators afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Det fremgår ikke af lovbemærkningerne til § 22, stk. 3, hvorledes denne bemyndigelse forventes at blive udmøntet. Det er således uklart, hvilken/hvilke erklæringsstandarder erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapporteringen skal udføres efter. Det fremgår derudover ikke, om det forventes, at standarder om etik vil medføre, at verifikatorer vil være underlagt IESBAs etiske standarder, herunder den kommende *International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards)* (IESSA), hvilket vi vil finde naturligt.

### **§ 24 – Fratræden**

Ordlyden af denne bestemmelse svarer – med de fornødne tilpasninger – til ordlyden af revisorlovens § 18 a. Vi bemærker dog, at pligten omhandler den juridiske person – den uafhængige erklæringsudbyder – hvorimod pligten i revisorlovens § 18 a omhandler den fysiske person, revisor.

I præhøringen til Lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og flere andre love bemærkede vi, at der er en risiko for usikkerhed, når det ikke er anført i lovtæksten, hvem der har en forpligtelse til at rette henvendelse til hvem. Efterfølgende blev nedestående indsat i bemærkningerne til revisorlovens § 18 a:

*Den fratrædende revisor har ikke pligt til at henvende sig til den tiltrædende revisor, men hvis den tiltrædende revisor henvender sig med anmodning om adgang til oplysningerne, indtræder den fratrædende revisors pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger.*

Vi vil derfor gerne gentage vores opfordring til at sikre en så ensartet ordlyd af lovforslagets § 11 og revisorlovens §§ 18 og 18 a, hvorefter tiltrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbydere har pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbydere, fremfor at den fratrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbydere har pligt til at give adgang til alle relevante oplysninger. Det er ikke praktisk eller hensigtsmæssigt, at bestemmelsen og de tilhørende bemærkninger fokuserer på den fratrædendes mulighed for at henvende sig til den tiltrædende.

## § 27 – Dokumentation

Dokumentationskravet § 27 bør omfatte både verifikatorer og uafhængige erklæringsudbydere, for at kravet svarer til revisorlovens § 23, stk. 1.

## § 28 – Uafhængighed

### *Generelt*

Overholdelse af uafhængighedsreglerne er fundamentalt for tilliden til en godkendt revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det samme bør naturligvis gøre sig gældende for uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer, både på virksomhedsniveau og i relation til personlig uafhængighed for erklæringsafgiveren.

Godkendte revisorer, som nu uddanner sig til godkendte bæredygtighedsrevisorer, er vant til at efterleve de omfattende regler om uafhængighed. Med det foreslåede setup vil ikke-revisorer kunne komme ind på bæredygtighedserklæringsmarkedet uden tidligere at have afgivet erklæringer. I den forbindelse vil vi opfordre til, at Erhvervsstyrelsen iværksætter en præventiv vejledningsindsats for at sikre, at uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer har den fornødne viden om reguleringen, og at den krævede uafhængighed er til stede, inden verifikatorer afgiver erklæringer.

Da overholdelse af uafhængighedsreglerne er fundamentalt for tilliden til de erklæringer, som offentlighedens tillidsrepræsentant afgiver, har vi en forventning om, at den præventive vejledningsindsats følges op med en kontrol af regelefterlevelsen.

I den forbindelse kan vi henvise til de af Etikudvalget i FSR – danske revisorer udgivne notater om uafhængighedsovervejelser i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering for både PIE- og ikke-PIE-virksomheder.<sup>2</sup> Disse notater tager afsæt i den foreliggende regulering (det daværende forslag til implementering af CSRD) og IESBA Code of Ethics.

I tillæg hertil foreslår vi, at verifikatorer omfattes af IESBA Code of Ethics' kommende Del 5, der forventes vedtaget i december 2024. Disse etiske regler er professionsagnotiske og derfor ens for verifikatorer og godkendte revisorer. At begge typer erklæringsafgivere vil være omfattet af samme etiske regler vil bidrage til, at verifikatorer og godkendte revisorer mødes med samme tillid som følge af deres efterlevelse af samme etiske regler.

### **§ 28, stk. 1 – En velinformeret tredjemand**

I bemærkningerne til bestemmelsen angives s. 101, at en uafhængig erklæringsudbyder eller verifikator ikke er uafhængig, hvis der kunne vækkes tvivl herom hos en velinformeret tredjemand. En velinformeret tredjemand defineres herefter som "... en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene." Både for bæredygtighedsrapportering og for finansiel rapportering ønsker vi, at begrebet defineres – og forvaltes – tættere på kernen i EU-henstillingen om revisors uafhængighed, hvorefter

<sup>2</sup> Notat for non-PIE-virksomheder udgivet 18. april 2024, <https://www.fsr.dk/notat-om-uafhaengighedsreglerne-ved-afgivelse-af-erklæringer-om-baeredygtighedsrapportering-for-non-pie-virksomheder>, og notat for PIE-virksomheder udgivet 29. november 2023, <https://www.fsr.dk/fsr-danske-revisorer-vil-skabe-klarhed-om-revisors-uafhaengighed>.

*Spørgsmålet om, hvorvidt en forretningsforbindelse udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, afhænger af, om en rimelig og velinformeret tredjemand ville mene, at forbindelsen kunne påvirke resultatet af den lovpligtige revision.<sup>3</sup>*

Således er det ikke enhver forbindelse, der er egnet til at vække tvivl, men det essentielle er, hvorvidt revisor – eller verifikator – kan blive påvirket i sin erklæringsafgivelse.

### **§ 28, stk. 2 – Netværk**

I revisorlovens § 24, stk. 2, omtales de personer og virksomheder, som er relevante ved vurdering af revisors uafhængighed, herunder revisionsvirksomhedens netværk. Denne bestemmelse svarer til § 28, stk. 2 i IASP-loven, dog uden omtale af den uafhængige erklæringsudbyders netværk.

Vi forudsætter, at der er tale om en fejl, idet bemærkningerne til § 28, stk. 4 (s. 102 nederst), netop omtaler den uafhængige erklæringsudbyders netværk: *"Retningslinjerne vil ligeledes skulle indeholde oplysninger, der vedrører den uafhængige erklæringsudbyders netværk, og som vil kunne være af betydning for vurderingen af verifikators uafhængighed i en konkret situation."* [vores understregning]

### **Bekendtgørelse**

Af forslaget § 28, stk. 5, fremgår, at Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om forhold omfattet af stk. 2 og 3, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor verifikator eller den uafhængige erklæringsudbyder ikke er uafhængig. Vi forudsætter, at disse regler – med de fornødne tilpasninger – bliver identiske med bekendtgørelse 2024-05-24 nr. 520 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed. Se også vores generelle bemærkninger om, at udkast til bekendtgørelser ikke er medsendt dette udkast til lovforslag.

I bemærkningerne til bestemmelsen anvendes ordvalget "upartisk". Vi undrer os over dette ordvalg, når bestemmelsen vedrører uafhængighed.

At være upartisk betyder, at man agerer objektivt/neutralt og er dermed at sammenligne med "independence in mind". Derimod er upartiskhed ikke ensbetydende med også at være "independent in appearance". Revisorer skal vel at mærke leve op til begge former for uafhængighed, og verifikatorer bør gøre det samme, for at der kan være samme grad af tillid til de erklæringer, de måtte afgive.

### **§ 31 – Den uafhængige erklæringsudbyders honorar**

FSR – danske revisorer er enige i bestemmelsens indhold, der svarer til indholdet af revisorlovens § 26. Dog angives i bemærkningerne til bestemmelsen (s. 104), at *"Disse krav vil blive stillet for at sikre verifikatoren mod urimelige kontraktskrav og derved højne tilliden til verifikators erklæringer."*

Vi er enige i, at det vil være urimeligt at betinge sig eksempelvis en erklæring uden modifikation, men ikke i at det er formålet med bestemmelsen. Dette må derimod være at

<sup>3</sup> Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 — Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper, s. 44.

sikre uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorers uafhængighed, dvs. et beskyttelseshensyn over for erklæringskunderne og brugerne af erklæringerne, ikke over for de uafhængige erklæringsudbydere.

Det er dog uklart for os, hvorfor den ansvarlige efter denne bestemmelse er "den uafhængige erklæringsudbyder" og ikke "verifikator", når den tilsvarende bestemmelse i revisorlovens § 26 omhandler "revisor" og ikke "den godkendte revisionsvirksomhed".

Endelig mener vi, at forslaget bør indeholde en § 31, stk. 2, svarende til revisorlovens § 26, stk. 2:

*Bestemmelsen i stk. 1 finder tillige anvendelse på vederlag for andre ydelser, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, samtidig for den samme hvervgiver kontrollerer eller er knyttet til opgaver efter § 1, stk. 2.*

### **§ 33 – Offentligt tilsyn**

DANAK er ansvarlig for kvalitetskontrollen, jf. § 33, stk. 1. I henhold til det foreslåede i § 8, stk. 2, vil DANAKs kvalitetskontrol bl.a. omfatte udførelsen af erklæringsopgaven og uafhængigheden i forbindelse med erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. Tilsvarende omfatter Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med efter revisorlovens § 1, stk. 2.

FSR – danske revisorer finder det uhensigtsmæssigt, at ansvaret for kvalitetskontrollen ikke er placeret hos den samme myndighed. Der er således ikke noget, der sikrer, at kvalitetskontrollen af erklæringer om bæredygtighedsrapportering bliver ensrettet, at dybden af kontrollen vil være ens, eller at kontrollen vil omfatte de samme forhold. Når det er to forskellige organer, der har ansvaret for kvalitetskontrollen, er der risiko for, at det ikke identificeres, såfremt der er væsentlig forskel på kvaliteten af erklæringerne.

FSR – danske revisorer opfordrer til, at Erhvervsstyrelsen bliver ansvarlig for kvalitetskontrollen af uafhængige erklæringsudbydere, men at DANAK kan udføre kvalitetskontrol af uafhængige erklæringsudbydere på vegne af Erhvervsstyrelsen, og at DANAK er underlagt Erhvervsstyrelsens retningslinjer for kvalitetskontrol. Alternativt, at DANAK og Erhvervsstyrelsen forpligtes til at samarbejde eller koordinere kvalitetskontrollen for at sikre en ensartet kvalitetskontrol, når det kommer til erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Vi henviser til vores generelle bemærkninger, hvor vi har citeret fra det lovforberedende arbejde i Norge, hvor man netop lægger vægt på, at tilsynet skal udføres af samme myndighed for at sikre, at der er samme tillid til erklæringer, uanset hvem erklæringsafgiver er.

Erhvervsstyrelsen har offentligt udmeldt, at tilsynet med revisorernes erklæringer på bæredygtighedsrapportering de første to år udføres som temabaserede kvalitetskontroller. FSR – danske revisorer opfordrer til, at der skabes hjemmel til, at Erhvervsstyrelsens temabaserede kvalitetskontroller ligeledes kan omfatte erklæringer på bæredygtighedsrapportering afgivet af verifikatorer. Dette kunne eksempelvis ske ved, at Erhvervsstyrelsen bliver ansvarlig for kvalitetskontrollen. Hvis formålet med en



temabaseret kvalitetskontrol er at afdække et specifikt emne eller erklæringsområde på tværs af erklæringsafgiverne og give generel vejledning på baggrund af kontrollens resultater, vil det være naturligt og meget hensigtsmæssigt, at kontrollen vil kunne afdække hele populationen, og ikke kun den andel af erklæringer, der er afgivet af revisorer. Dette ikke mindst set i lyset af, at den ene del af populationen er helt nye i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

### § 34 – Revisorrådet

I § 34 udvides Revisorrådets opgaver til nu også at omfatte rådgivning om generelle forhold i lov om uafhængige erklæringsudbydere og i forbindelse med tilsynet med verifikatorer og uafhængige erklæringsudbydere. I den forbindelse kan det overvejes om "Revisorrådet" er den rigtige betegnelse, eller om navnet bør ændres, så det er mere sigende i forhold til opgaverne.

I den forbindelse foreslår vi, at det overvejes at dele rådets arbejde op i to. En del, der handler om den erklæringsafgivelse, som godkendte revisorer og verifikatorer har til fælles, og en del som vedrører revisorbranchen mere generelt. Givet at der endnu ikke er udarbejdet et kommissorium for Revisorrådets fremtidige arbejde, er det svært at vurdere, om der vil være temaer, som ikke vedrører de fremtidige verifikatorer.

Dette skal især overvejes i lyset af, om man med den nye lov ender med at lave separate regelsæt for både eksamen og kvalitetskontrol. Hvis dette bliver tilfældet, mener vi, at temaerne for Revisorrådets arbejde skal udvides væsentligt.

Revisorrådets opgaver på begge områder bør beskrives direkte i lovforslaget og efterfølgende indarbejdes i den kommende ramme for Revisorrådets arbejde. Dette er endnu en grund til, at det er uhensigtsmæssigt, at Revisorrådet ikke er blevet hørt over det udsendte udkast til lovforslag og selv har fået mulighed for at udtale sig om sin fremtidige rolle.

### § 35 – Prøver

§ 35 er en bemyndigelse til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte regler om prøver, eksempelvis prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, herunder indholdet og kravene til prøverne og hvem, der forestår prøverne. Det fremgår ikke af lovbemærkningerne til § 35, hvorledes denne bemyndigelse forventes at blive udmøntet. Det er således uigennemskueligt, hvad indholdet og kravene til prøverne forventes at være.

Derudover fremgår det ikke af lovbemærkningerne, hvad adgangskravene for at kunne indstille sig til prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering forventes at være. Vil man kunne indstille sig til prøven uden nogen form for uddannelse eller uden forudgående erfaring med udførelse af erklæringsopgaver? FSR – danske revisorer forudsætter, at der i de nærmere regler om prøver i det mindste vil blive fastsat krav til, hvilke nærmere afgrænsede kandidatuddannelser, der er adgangsgivende for, at en person kan indstille sig til prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Revisorer, der godkendes til afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering, vil for det første være godkendt revisor efter revisorlovens § 3 med dertilhørende krav, og dermed have praktisk erfaring inden for erklæringsafgivelse samt have bestået en



revisorkandidatuddannelse (cand.merc.aud) og derefter revisoreksamenen indeholdende bl.a. faglig etik og uafhængighed samt retlige krav og faglige standarder for revision og anden erklæringsafgivelse. Det bemærkes i den forbindelse, at især revisoreksamenen er en eksamen, som anses som særdeles svær at bestå, og som kræver rigtig meget forberedelse.

Vi vil gerne understrege, at adgangskravene til erklæringsmarkedet ikke er reguleret på lige vilkår med det nuværende lovforslag. Efter vores opfattelse er der en væsentlig forskel på de formelle krav til uddannelse og erhvervs erfaring, som går forud for, at man kan gå op til den pågældende eksamen, som giver adgang til at kunne afgive erklæringer på bæredygtighedsrapporteringer.

Til støtte for denne opfattelse fremhæver vi, at det fremgår af lovforslagets § 20, stk. 1, nr. 1, at Erhvervsstyrelsen kan godkende en person som verifikator, når vedkommende er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering efter revisorloven. Den omvendte situation er ikke mulig efter lovforslaget. Der er ikke hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan godkende en person til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering efter revisorloven, når vedkommende er godkendt som verifikator. FSR – danske revisorer er helt enige i, at der ikke skal være hjemmel til denne situation, idet en verifikator netop ikke har den samme uddannelsesmæssige og erfaringsbaggrund som godkendte revisorer. Men det tydeliggør, at der *ikke* stilles tilsvarende adgangskrav til erklæringsmarkedet.

#### **Afholdelse af prøver**

Af CSR-lovforslaget fremgår det af lovbemærkningerne til revisorlovens § 33, stk. 1, nr. 2, som omhandler særskilt prøve i udførelsen af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, at det forventes at denne prøve varetages af FSR - danske revisorer, som de øvrige eksamener for revisorer.

Det fremgår *ikke* af lovbemærkningerne til § 35, hvem der forventes at varetage prøven om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering for verifikatorer. FSR – danske revisorer vil gerne stille sig til rådighed for denne opgave, da vi allerede har et set-up til afholdelse af prøver, hvorved omkostningerne forbundet hermed kan minimeres. Det bemærkes i denne forbindelse, at opgaver afleveres anonymt, og at der derved ikke kan opstå forskelsbehandling i forbindelse med bedømmelse af prøver.

Uanset hvilken model, der vælges for eksamen, mener vi, at der bør stilles de samme krav til kandidaterne. Dvs. at eksamen skal stille krav til viden om de områder, der er omfattet af rapporteringen efter CSR, og i mindst lige så høj grad skal stille krav om, at kandidaterne har tilegnet sig viden om, hvad det vil sige at afgive en erklæring.

Det bør derfor overvejes om den fremtidige eksamen skal være anderledes for godkendte revisorer, som allerede har solide kompetencer inden for erklæringsafgivelse, og verifikatorer, som ikke har en forudgående eksamen som godkendt revisor.

#### **§ 36 – DANAKs kvalitetskontrol**

##### **Delegering af kvalitetskontrol**

Det fremgår af lovbemærkningerne til § 36, at den foreslåede bestemmelse vil medføre, at DANAK vil få ansvaret for at gennemføre kvalitetskontrollen af uafhængige

erklæringsudbydere, samt at DANAK vil kunne delegere dele af denne opgave, men stadig vil have det overordnede ansvar.

Efter FSR – danske revisorers opfattelse vil en lovbundet opgave ikke kunne delegeres, medmindre der er direkte hjemmel til det. Hvis DANAK skal kunne delegere dele af kvalitetskontrollen, vil det derfor kræve, at dette er direkte hjemlet i loven og ikke som nu, hvor det alene fremgår af lovbemærkningerne. Det bør derudover fremgå meget præcist af lovbemærkningerne, om det forventes at udnytte muligheden for at delegere kvalitetskontrollen og hvilke dele, der forventes uddelegeret, og i givet fald til hvem.

#### **§ 36, stk. 4 - Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere regler**

Af § 36, stk. 4, fremgår det, at Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere regler om kvalitetskontrol og dens gennemførelse. Det fremgår ikke af lovbemærkningerne til § 36, stk. 4, hvorledes denne bemyndigelse forventes at blive udmøntet. Det er således uigennemskueligt, hvordan og hvor ofte en kvalitetskontrol forventes gennemført.

Det er vores opfattelse, at der skal udføres kvalitetskontrol mindst hvert sjette år i overensstemmelse med artikel 29, stk. 1, litra h, i direktiv 2014/56/EU, som ændret ved direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 (CSRD). Da der er tale om erklæringer for virksomheder af interesse for offentligheden og de største danske virksomheder, vil vi dog have en forventning om, at der - særligt i de først år - foretages kvalitetskontrol af erklæringer om bæredygtighedsrapportering oftere end hvert sjette år. Dette særligt i lyset af, at verifikatorer er helt nye i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Vi henviser til vores bemærkninger til § 8, hvor FSR – danske revisorer opfordrer til, at DANAK og Erhvervsstyrelsen forpligtes til at udføre ensartet kvalitetskontrol, når det kommer til erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Idet det er to forskellige organer, der har ansvaret for kvalitetskontrollen, er der risiko for, at det ikke identificeres, såfremt der er væsentlig forskel på kvaliteten af erklæringerne. Denne risiko er endnu højere, såfremt DANAK delegerer dele af kvalitetskontrollen.

#### **Kvalitetskontrollanter**

Det fremgår videre af lovbemærkningerne til § 36, stk. 4, at den foreslåede bestemmelse vil medføre, at Erhvervsstyrelsen vil få beføjelse til at fastsætte detaljerede regler for kvalitetskontrollen, herunder kriterier for udvælgelse af kontrollanter. Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at der i loven eller i bekendtgørelse skal stilles krav til, at de personer, der udfører kvalitetskontrol skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for bæredygtighedsrapportering og inden for erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller inden for andre bæredygtighedsrelaterede ydelser kombineret med specifik træning i kvalitetskontrol. Dette krav fremgår direkte af artikel 29, stk. 2, litra a, i direktiv 2014/56/EU, som ændret ved direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 (CSRD).

Derudover skal der i loven eller i bekendtgørelse stilles krav til, at en person ikke må fungere som kontrollant af en uafhængig erklæringsudbyder, før der er gået mindst tre år, efter at denne person ophørte med at være partner, ansat hos eller på anden måde knyttet til denne uafhængige erklæringsudbyder (artikel 29, stk. 2, litra b, i direktiv 2014/56/EU).

### **§ 37 – Offentliggørelse af resultatet af kvalitetskontrollen**

Det fremgår af § 37, at DANAK kan offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen, hvis det i forbindelse med en opfølgende kvalitetskontrol konstateres, at der ikke er fulgt op på henstillinger fra forrige kvalitetskontrol. DANAK kan bestemme, i hvilken form offentliggørelsen skal ske. I lovbemærkningerne til § 36, fremgår det, at Erhvervsstyrelsen vil få beføjelse til at fastsætte, hvordan resultaterne skal offentliggøres. Det er således tve-tydigt, om det er DANAK eller Erhvervsstyrelsen, der kan fastsætte eller bestemme, hvordan og hvornår der skal ske offentliggørelse af resultatet af kvalitetskontrollen.

#### ***Afslutning af en kvalitetskontrol***

Lovforslaget indeholder ikke en bestemmelse om, hvordan en kvalitetskontrol afsluttes, herunder hvordan kontrollens resultater skal kommunikerer til den uafhængige erklæringsudbyder. Det fremgår imidlertid af lovbemærkningerne, at den foreslåede bestemmelse vil medføre, at DANAK vil skulle udarbejde en rapport efter afslutningen af kvalitetskontrollen, som vil skulle gives til den kontrollerede virksomhed. Rapporten vil skulle indeholde konklusioner og henstillinger til forbedring. Afhængig af rapportens indhold vil DANAK kunne vælge at afslutte kontrollen eller udføre en opfølgende kontrol for at sikre, at anbefalingerne følges.

FSR – danske revisorer opfordrer til, at det fremgår direkte af lovtæksten, hvorledes en kvalitetskontrol afsluttes, herunder hvordan kontrollens resultater skal kommunikerer til den uafhængige erklæringsudbyder, samt at bestemmelsen vil være tilsvarende revisorlovens § 35 a, stk. 1.

#### ***Offentliggørelse af de overordnede resultater***

Det er FSR – danske revisorerers opfattelse, at DANAK skal forpligtes til årligt at offentliggøre de overordnede resultater af kvalitetskontrollen tilsvarende til revisorlovens § 35 b, stk. 2, idet denne forpligtelse følger af artikel 29, stk. 1, litra i, i direktiv 2014/56/EU.

#### ***Revisionsudvalgets opgaver***

Revisorlovens § 31, stk. 3, bestemmer revisionsudvalgets opgaver. I henhold til stk. 3, nr. 4, (som ændres ved dette lovforslag), skal revisionsudvalget overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v. og i givet fald erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering og navnlig udførelsen heraf, idet der tages hensyn til resultatet af den seneste kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering afgives af en uafhængig erklæringsudbyder.

FSR – danske revisorer stiller spørgsmål ved, hvordan revisionsudvalget skal "overvåge erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering og navnlig udførelsen heraf, idet der tages hensyn til resultatet af den seneste kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden", når erklæringen afgives af en uafhængig erklæringsudbyder. Som lovforslaget for nuværende er affattet, kan DANAK offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen, hvis det i forbindelse med en opfølgende kvalitetskontrol konstateres, at der ikke er fulgt op på henstillinger fra forrige kvalitetskontrol. Der er således ikke krav om, at der generelt skal ske offentliggørelse af resultatet af en kvalitetskontrol af en uafhængig erklæringsudbyder.

Efter vores opfattelse bør der indføres en bestemmelse, der pålægger uafhængige erklæringsudbydere at orientere en erklæringskundes revisionsudvalg om de

væsentligste konklusioner fra kvalitetskontrollen og eventuelle henstillinger til opfølgning på forbedringspunkter og resultatet af kontrollen af erklæringen, hvis erklæringen for kunden har været genstand for kontrollen.

### **§ 38 – Undersøgelser**

Efter det foreslåede i § 38 er det alene verifikatorer, der er omfattet af bestemmelsen. Der er således *ikke* hjemmel til, at der kan iværksættes og gennemføres en undersøgelse, hvis en uafhængig erklæringsudbyder har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af loven. Dette finder FSR – danske revisorer uforståeligt og bekymrende for den tillid, der skal være til uafhængige erklæringsudbydere, hvorigennem verifikatorer afgiver erklæringer.

Vi henviser i den forbindelse til vores bemærkninger til lovforslagets § 8 og § 43.

Det fremgår af lovbemærkningerne til § 41, stk. 1, at mulighederne i den foreslåede bestemmelse vil give Erhvervsstyrelsen fleksibilitet til at reagere passende på de resultater, der kommer frem under undersøgelser af uafhængige erklæringsudbydere. Dette indikerer, at der er tale om en utilsigtet fejl, at § 38 ikke omhandler uafhængige erklæringsudbydere.

#### **§ 38, stk. 2 – Undersøgelse i forbindelse med en kvalitetskontrol**

Erhvervsstyrelsen kan iværksætte og gennemføre en undersøgelse, hvis der i forbindelse med en kvalitetskontrol er konstateret risiko for, at en verifikator har overtrådt en pligt, der følger af loven.

FSR – danske revisorer henviser til vores bemærkninger til § 33 om, at vi finder det uhensigtsmæssigt, at ansvaret for kvalitetskontrollen ikke er placeret hos den samme myndighed. I den forbindelse kan der stilles spørgsmål ved, hvordan det sikres, at der skabes en ensartet praksis for, hvilke forhold, der konstateres i forbindelse med en kvalitetskontrol, der skal iværksættes undersøgelser af, således at ensartede forhold behandles ens.

### **§ 41 – Afslutning af undersøgelser**

Som nævnt i vores bemærkninger til §§ 8, 38 og 43, er det FSR – danske revisorer opfattelse, at Erhvervsstyrelsen skal kunne iværksætte og gennemføre en undersøgelse, hvis en uafhængig erklæringsudbyder har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af loven. Som følge heraf bør Erhvervsstyrelsens undersøgelse kunne føre til, at Erhvervsstyrelsen kan indbringe en uafhængig erklæringsudbyder for Revisornævnet.

### **§ 43 – Behandling af klager over verifikator ved Revisornævnet**

#### **§ 43, stk. 1, 4 og 5 – Revisornævnets kompetence**

FSR – danske revisorer er enige i, at klager over verifikators udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighed naturligvis skal være omfattet af Revisornævnets kompetence.

Vi anser det for en utilsigtet fejl, at klager over uafhængige erklæringsudbydere i det fremsendte forslag ikke er omfattet af nævnets kompetence. Dette understøttes også af, at udkastet til lovforslag lægger op til, at udbyderne i fremtiden skal være fuldt omfattet af *Revisorrådets* kompetencer. Der skal naturligvis være parallelitet mellem disse

organer, da man ellers skaber endnu mere usikkerhed om opgaver og kompetencer, end der allerede er i dag.

Klager over uafhængige erklæringsudbydere bør være omfattet af Revisornævnets kompetence tilsvarende reglerne i revisorloven for godkendte revisionsvirksomheder. I modsat fald vil en uafhængig erklæringsudbyder, der ikke lever op til reglerne om kvalitetsstyring m.v., være ansvarsfri.

Såfremt der ikke er tale om en fejl, finder vi det stærkt kritisabelt såvel som stærkt bekymrende for den tillid, der skal være til de afgivne erklæringer.

At der er tale om en fejl understøttes af, at bemærkningerne til forslaget til § 48, der indeholder en bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om Revisornævnet, s. 124 øverst, henviser til den gældende bekendtgørelse for Revisornævnet "med fornødne tilpasninger herunder sammensætningen af Revisornævnet ved behandlingen af sager om juridiske personer eller verifikatorer efter denne lovs jf. § 43." [vores understregning]

Vi foreslår, at der indsættes en bestemmelse svarende til revisorlovens § 43, stk. 4-6, således at klager over uafhængige erklæringsudbydere kun kan indbringes for Revisornævnet af Erhvervsstyrelsen for forhold som nævnt i (forslaget til) § 8, og at behandling af disse klager ikke kan afvises af Revisornævnet eller af formanden for Revisornævnet.

Sanktionerne for uafhængige erklæringsudbydere bør naturligvis svare til det, der er gældende for godkendte revisionsvirksomheder. Efter revisorlovens § 44, stk. 6, kan revisionsvirksomheder:

*... tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 750.000 kr. Er revisionsvirksomhedens ansvar efter § 43, stk. 5, eller medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, jf. stk. 1, af særlig grov karakter, kan Revisornævnet forhøje bøden op til 1.500.000 kr. Er revisionsvirksomhedens ansvar efter § 43, stk. 5, eller medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter af særdeles grov karakter, kan Revisornævnet nedlægge forbud mod, at virksomheden i op til 3 år udfører revision eller erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. Hvis en revisionsvirksomheds omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisionsvirksomheden ikke kan varetage opgaven på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre.*

Der er derudover uoverensstemmelse mellem forslaget til § 43, stk. 5, og bemærkningerne hertil. I forslaget angives, at klager fra Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet eller anklagemyndigheden ikke kan afvises, mens bemærkningerne til bestemmelsen (s. 115 midt for) alene nævner klager fra Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet og anklagemyndigheden og altså *ikke* Skatteministeriet.

### **§ 43, stk. 2 og 6 – Revisornævnets sammensætning**

Forslaget til § 43, stk. 2, er for nuværende upræcist formuleret. Bestemmelsen henviser til "en sag". Dette bør præciseres til at være "en sag vedrørende en uafhængig erklæringsudbyder eller en verifikator".

Forslaget til stk. 2 angiver endvidere, at der ved "en sag" skal deltage "*mindst 1 medlem af Revisornævnet med kandidateksamen i samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidateksamen, som har dokumenteret deltagelse i mindst 8 måneder i udførelsen af bæredygtighedsrapportering eller erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering*".

Vi stiller os undrende over for, hvorfor kravet ikke blot angår "mindst 1 verifikator". Som den foreslåede bestemmelse er affattet, behøver man ikke være verifikator for at være nævnsmedlem. Det vil i sagens natur være besynderligt, hvis en person, der skulle repræsentere de godkendte revisorer i nævnet, ikke selv var godkendt revisor, jf. revisorlovens § 43, stk. 1. Det samme bør være gældende for verifikatorer.

Herudover bør Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet forholde sig til, hvordan Revisornævnet skal sammensættes, hvis der ikke er et tilstrækkeligt antal verifikatorer, der søger medlemskab af Revisornævnet, som forslaget til § 43, stk. 6, forudsætter. Det vil være uholdbart, hvis en klage over en uafhængig erklæringsudbyder, jf. vores bemærkninger ovenfor til § 43, stk. 1, eller en verifikator ikke kunne behandles, fordi der ikke var det krævede antal (habile) nævnsmedlemmer.

Med tanke på at antallet af virksomheder, der ønsker at blive akkrediteret som uafhængige erklæringsudbydere, efter vores viden forventeligt er relativt lavt, kan Revisornævnet nemt komme i en situation, hvor de nævnsmedlemmer, der repræsenterer verifikatorerne, ikke er habile. Hvis sagen vedrører frakendelse efter forslaget til § 43, stk. 3, har Revisornævnet kun "råd til", at ét medlem (under forudsætning af, at der kun udpeges tre) er inhabil. Det er en uholdbar situation.

Bemærkningerne til bestemmelsen (s. 114 øverst) refererer til repræsentanterne for regnskabsbrugerne som "investorer". Dette er i vores optik en for snæver karakteristik af repræsentanterne for regnskabsbrugerne. Blandt de nuværende medlemmer af Revisornævnet er personer med ansættelse i eks. Danske Bank, Jyske Bank og Finans Danmark. De repræsenterer ikke investorer, men regnskabsbrugere. Vi foreslår derfor, at "dvs. investorer" slettes fra bemærkningerne.

Endelig vil vi gerne fremhæve, at kravene til verifikatorers erklæringsafgivelse (de faglige normer) skal være identisk med dem, der stilles til godkendte revisorer, jf. også vores bemærkninger indledningsvist om, at det er afgørende, at man kan have lige så høj tillid til en erklæring, der er afgivet af en verifikator som af en godkendt revisor.

Som reglerne om Revisornævnets sammensætning er foreslået, kan vi godt frygte, at der udvikler sig to praksisser for, hvordan den gode skik i forbindelse med erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering skal fortolkes.

## § 44 – Sanktioner

### § 44, stk. 2 – Betinget frakendelse

Forslaget til § 44, stk. 2, 2. pkt. lyder:

*Betinget frakendelse sker på vilkår af, at vedkommende i en prøvetid på op til 5 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter reglerne under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet kvalitetskontrol skal frakendes godkendelsen. [vores understregning]*

Vi ønsker at få nærmere afgrænset, hvori "reglerne" består, samt hvorledes en kvalitetskontrol er relevant i denne sammenhæng.

For godkendte revisorer omhandler vurderingen en "tilsidesættelse af god revisorskik" og sker efter "en samlet bedømmelse", ikke efter en samlet kvalitetskontrol, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse (s. 117 midt for) angiver, at betinget frakendelse "forudsættes at kunne kombineres med ikendelse af bøde i henhold til sædvanlig praksis for den pågældende type forseelse." Vi er enige i, at en betinget frakendelse ikke bør stå alene, men stiller os undrende over for, hvilken "sædvanlig praksis" der refereres til, idet der er tale om en lov, der regulerer en ny type erklæringsafgiver, der endnu ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence.

Bemærkningerne s. 117 nederst angiver, at "En betinget frakendelse medfører ikke umiddelbart begrænsninger i pågældendes erhvervsmuligheder." Vi ønsker at spørge, hvad dette "umiddelbart" dækker over.

### § 44, stk. 3 – Forbud

Godkendte revisorer kan idømmes et forbud mod at udføre visse opgaver eller udfylde visse funktioner, såfremt de gør sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse ved udførelsen af revision eller erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller udøvelse af funktioner i en revisionsvirksomhed. Sidstnævnte forhold er *ikke* omfattet af forslaget til § 44, stk. 3, om end de foreslåede forbud netop kan vedrøre udøvelse af funktioner i en uafhængig erklæringsudbyder, og bemærkningerne til bestemmelsen (s. 118 midt for) også omtaler dette.

Vi forudsætter derfor, at stk. 3 ændres, således at forseelsen, der kan betinge et forbud, bliver "grov eller oftere gentaget forsømmelse ved udførelsen af erklæringsopgaven eller udøvelse af funktioner i en uafhængig erklæringsudbyder".

Bemærkningerne s. 118 nederst angiver: "Et forbud vil ikke være ikke til hinder for, at pågældende kan fortsætte som verifikator og udøve de funktioner, der i andre sammenhænge følger af en godkendelse som verifikator." Hvis en verifikator ikendes et forbud mod at udføre eller kontrollere udførelsen af en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering (forslaget til § 44, stk. 3, nr. 1), vil der i sagens natur ikke være andre funktioner, vedkommende kan udføre som verifikator. Man kan derfor overveje, om dette forbud er en relevant sanktion, idet verifikatorer efter lovforslaget alene vil få mulighed for at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, og der vil derfor reelt være tale om en frakendelse af vedkommendes godkendelse.



### § 53 – Tavshedspligt og videregivelse af fortrolige oplysninger

I oplystningen over hvem fortrolige oplysninger og dokumenter kan videregives til, fremgår det *ikke*, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle disse oplysninger og dokumenter til brug for deres respektive opgaver efter loven. Det bør de naturligvis kunne.

### § 65 – Strafbestemmelser

Af forslaget's strafbestemmelse fremgår ikke, at det er strafsanktioneret at bruge en betegnelse som "uafhængig erklæringsudbyder" eller "verifikator", hvis den juridiske eller fysiske person ikke er berettiget hertil. Dette bør inkluderes i bestemmelsen.

### § 67 – Overgangsbestemmelser

Det fremgår af det foreslåede i § 67, at Erhvervsstyrelsen indtil den 1. januar 2026 kan godkende en person som verifikator, hvis vedkommende opfylder betingelserne i § 11, stk. 1, nr. 1-4, 6 og 7, og stk. 4, har bestået en samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse og gennem efteruddannelse dokumenterer at have tilegnet sig den nødvendige viden om bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

FSR – danske revisorer mener, at dette *ikke* er i overensstemmelse med direktivets<sup>4</sup> artikel 34, stk. 4, tredje til femte afsnit.

Efter artikel 34, stk. 4, tredje til femte afsnit, skal medlemsstater sikre, at uafhængige udbydere af erklæringsydelser, der inden den 1. januar 2024 er blevet akkrediteret til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller den 1. januar 2024 er i færd med at gennemføre en akkrediteringsprocedure i overensstemmelse med de relevante nationale krav, ikke er omfattet af kravene om uddannelse og eksamination. Medlemsstaterne skal i dette tilfælde sikre, at uafhængige udbydere af erklæringsydelser i stedet erhverver den nødvendige viden inden for bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering gennem kravene om efteruddannelse.

Ud fra ordlyden af artikel 34, stk. 4, tredje og fjerde afsnit, kan den lempeligere overgang alene foretages for uafhængige udbydere af erklæringsydelser, der inden den 1. januar 2024 er blevet akkrediteret til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller den 1. januar 2024 er i færd med at gennemføre en akkrediteringsprocedure. Ingen kan derfor leve op til direktivets bestemmelse, da loven først skal træde i kraft 1. januar 2025.

### **§ 67, stk. 1, nr. 2 - Samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelig eller naturvidenskabelig kandidatuddannelse**

Erhvervsstyrelsen kan i en overgangsperiode godkende en person som verifikator, hvis vedkommende har en samfundsvidenskabelig, tekniskvidenskabelige eller naturvidenskabelig kandidateksamen. FSR – danske revisorer mener, at listen over kvalificerede

<sup>4</sup> Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF EØS-relevant tekst, som ændret ved 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



kandidatuddannelser er alt for bred, og vi savner nærmere afgrænsning af, hvilke kandidatuddannelser, der reelt set giver mulige verifikatorer de kompetencer, der er nødvendige for at kunne bestride hvervet som erklæringsafgiver på danske virksomheders bæredygtighedsrapportering.

Som lovforslaget for nuværende er affattet, betyder det, at en person med en kandidatuddannelse i psykologi (samfundsvidenskabelig kandidatuddannelse), i spiludvikling (teknisk videnskabelig kandidatuddannelse) eller i lysdesign (naturvidenskabelig kandidatuddannelse) kan godkendes som verifikator (forudsat at de øvrige betingelser er opfyldt). Vi savner begrundelse for, hvordan disse uddannelsesmæssige baggrunde har givet kandidaterne kompetencerne til at afgive erklæringer med sikkerhed om bæredygtighedsrapportering.

### **§ 67, stk. 2 – Dispensation**

Efter det foreslåede i § 67, stk. 2, kan Erhvervsstyrelsen dispensere fra kravet til uddannelse efter stk. 1, nr. 2. Dog fremgår det af lovbemærkningerne til stk. 2, at det foreslåede stk. 2 vil medføre, at Erhvervsstyrelsen vil kunne dispensere fra kravet om efteruddannelse efter det foreslåede stk. 1, nr. 2. [vores understregning]. FSR – danske revisorer forudsætter, at der er tale om en fejl, og at det ikke er efteruddannelse, der kan dispenseres fra, men rettelig de nævnte kandidatuddannelser.

Det fremgår videre af lovbemærkningerne, at Erhvervsstyrelsen vil kunne give dispensation, hvis der er bestået en bachelorgrad eller overbygning indenfor de nævnte kandidatuddannelser. FSR – danske revisorer forudsætter, at der er tale om en fejl, og at der kan gives dispensation, hvis der alene er opnået en bachelorgrad inden for de nævnte kandidatuddannelser.

### **Erklæringskompetencer**

Der stilles ikke krav om, at en person har kompetencer inden for erklæringsafgivelse for at kunne blive godkendt som verifikator til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Der er alene krav om, at man ”*gennem efteruddannelse dokumenterer at have tilegnet sig den nødvendige viden om bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering*” [vores understregning]. I overgangsperioden vil en person således kunne blive verifikator helt uden praktisk erfaring med at afgive erklæringer. FSR – danske revisorer mener derudover ikke, at man ved 30 timers efteruddannelse – som ikke udelukkende omhandler erklæringsafgivelse - vil kunne opnå en grundlæggende forståelse for, hvad det kræver at være offentlighedens tillidsrepræsentant, som er selve essensen af begrundelsen for at have en autorisationsordning. Det er helt uacceptabelt, at der ikke stilles krav om, at godkendelse som verifikator forudsætter, at verifikatorer har både viden om de tekniske detaljer og forståelse for erklæringsafgivelse samt erfaring med erklæringsafgivelse.

Som overgangsordningen er affattet, vil det således være muligt at blive godkendt som verifikator og dermed kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering på alle virksomheder omfattet af CSRD – herunder store børsnoterede virksomheder – uden forudgående erfaring med udførelse af erklæringsopgaver. Det kan i sagens natur ikke være fordrende for den tillid, man skal kunne have til ”offentlighedens tillidsrepræsentant”.

## ÆNDRINGER I ANDEN LOVGIVNING

### § 68, nr. 2 og 3 – Ændring af årsregnskabslovens § 99 a

Det foreslås i § 68, nr. 1 og 2, at der i 99 a indsættes et nyt stykke 12 og 13. Årsregnskabsloven indeholder dog allerede stk. 12, hvorfor det formodes at de ny affattede stk. 12 og 13 rettelig bør være stk. 13 og 14.

### § 69, nr. 3 – Ændring af revisorlovens § 19, stk. 5

Den foreslåede tilføjelse til § 19, stk. 5, medfører at en erklæring om bæredygtighedsrapportering kan afgives sammen med en verifikator, der på vegne af en valgt uafhængig erklæringsudbyder udfører erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering. Vi henviser til vores bemærkninger til lovforslagets § 20, hvorefter vi stiller spørgsmålstegn ved, at lovforslaget ikke adresserer muligheden for, at en person, der ikke er godkendt revisor, og som er ansat i en godkendt revisionsvirksomhed, godkendes som verifikator.

Vi mener, at der bør være mulighed for, at en verifikator kan være ansat i en godkendt revisionsvirksomhed og afgive erklæringen om bæredygtighedsrapportering sammen med en godkendt bæredygtighedsrevisor. Dette bør afspejles i revisorlovens § 19, stk. 5.

### § 69, nr. 7 – Ændring af revisorloven - Revisorrådet

Lovforslagets § 34 udvider Revisornævnets opgaver. Efter vores opfattelse bør der være en henvisning til lovforslagets § 34 i revisorlovens § 32 a, stk. 1.

### § 71, nr. 9 – Ændring i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 19, stk. 3, 2. pkt.

Det foreslås, at der i § 19, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter "jf. revisorlovens § 32": "henholdsvis tilsynsmyndighed for uafhængige erklæringsudbydere, jf. § 33 i lov om uafhængige erklæringsudbydere". 2. pkt. får derved denne ordlyd:

*Sag herom kan anlægges af deltagere, der repræsenterer 5 pct. af stemmerne eller deltagerne i virksomheden, og af Erhvervsstyrelsen som tilsynsmyndighed for godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 32, henholdsvis tilsynsmyndighed for uafhængige erklæringsudbydere, jf. § 33 i lov om uafhængige erklæringsudbydere.*

FSR – danske revisorer er enige i, at Erhvervsstyrelsen bør være tilsynsmyndighed for både godkendte revisorer og verifikatorer, men af forslaget til lov om uafhængige erklæringsudbydere fremgår af § 33, at DANAK varetager tilsynet.

## ØVRIGE BEMÆRKNINGER

### Tilrettelæggelse af arbejdet

Lovforslaget synes at mangle at implementere artikel 24b i direktiv 2014/56/EU, som ændret ved direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 (CSRD) om tilrettelæggelse af arbejdet. Flere steder i artikel 24b fremgår erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering, hvorfor disse krav også må gælde for uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer, når der afgives erklæring om bæredygtighedsrapportering.

### Hvidvaskloven

Lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask og finansiering af terrorisme (hvidvaskloven) finder anvendelse på revisorer og revisionsvirksomheder godkendt i henhold til revisorloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 14. Virksomheder og personer, der i øvrigt erhvervmæssigt leverer samme ydelser som de i nr. 13-15 nævnte persongrupper, herunder revisorer, som ikke er godkendt i henhold til revisorloven, skatterådgivere, eksterne bogholdere og enhver anden person, der forpligter sig til at yde hjælp, bistand eller rådgivning om skatteanliggender som sin vigtigste erhvervmæssige virksomhed er omfattet af hvidvaskloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 16.

Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 16, som følge af, at disse erhvervmæssigt leverer samme ydelser som revisorer og revisionsvirksomheder godkendt i henhold til revisorloven. Uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer vil derfor skulle overholde de forpligtelser, der følger af hvidvaskloven, herunder risikostyring, kundekendskabsprocedurer, undersøgelses-, noterings- og underretningspligt.

Uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer vil som følge heraf være omfattet af Erhvervsstyrelsens tilsyn efter § 57.

\*\*\*