

**HØRINGSNOTAT AD L 106 - FORSLAG TIL
LOVFORSLAG OM UAFHÆNGIGE
ERKLÆRINGSUDBYDERE VEDR.
BÆREDYGTIGHEDSRAPPORTERING**

11. oktober 2024

Indhold

1. Høring.....	2
2. Generelle bemærkninger	2
2.1. Generel opbakning til uafhængige erklæringsudbydere.....	2
2.2. Hjemmelsbestemmelser	3
2.3. Ensartede regler på tværs af EU	4
2.4. Revisionsklausul.....	5
2.5. Ækvivalens af krav	5
2.6. Forholdet til hvidvaskloven.....	7
3. Bemærkninger til de enkelte punkter	7
3.1. Akkreditering som uafhængig erklæringsudbyder	7
3.2. Godkendelse som verifikator	8
3.2.1. Praktisk uddannelse.....	8
3.2.2. Teoretisk uddannelse.....	10
3.3. Forsikring	11
3.4. Bortfald.....	11
3.5. Deponering	12
3.6. Beskyttelse af titel	12
3.7. Overgangsordning for godkendelse som verifikator	13
3.8. Opgavens udførelse	15
3.9. Fratræden.....	16
3.10. Uafhængighed	18
3.11. Tilsyn og kontrol	20
3.11.1. Det offentlige tilsyn mv.....	20
3.11.2. Kvalitetskontrol.....	21
3.11.3. Undersøgelser.....	22
3.12. Sanktioner.....	23
4. Lovforslaget i forhold til lovudkastet.....	24
5. Oversigt over hørte organisationer, myndigheder m.v.....	25
6. Følgende organisationer har haft bemærkninger til lovforslaget:	26

1. Høring

Et udkast til forslag til lov om uafhængige erklæringsudbydere vedr. bæredygtighedsrapportering har i perioden fra den 3. september 2024 til den 1. oktober 2024 (29 dage) været sendt i høring hos en række myndigheder, organisationer m.v.

Udkastet til lovforslag blev den 3. september desuden sendt til Erhvervsudvalget til orientering. Herudover blev udkastet til lovforslag offentliggjort på Høringsportalen den 3. september 2024.

Centralorganisationens Fællesudvalg, Dansk Arbejdsgiverforening, Forbrugerrådet Tænk samt Grønlands Selvstyre har meddelt, at de ikke har bemærkninger til lovforslaget.

Nogle af de modtagne høringssvar indeholder bemærkninger af redaktionel og teknisk karakter. Disse kommentarer omhandler dog ikke substansen og omtales derfor ikke nærmere i dette notat.

2. Generelle bemærkninger

2.1. *Generel opbakning til uafhængige erklæringsudbydere*

Den offentlige høring viste generel opbakning blandt høringsparterne til, at andre end godkendte revisorer kan afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, ligesom der er generel opbakning til at øge konkurrencen og give flere valgmuligheder for virksomheder, der skal udarbejde en bæredygtighedsrapportering. Aktive ejere, B Align, Biogas Danmark, Certificerende Organers Forum, Danmarks Restauranter & Cafeer, Danske Rederier, Fondsmæglerforeningen, Dansk Industri, Fagbevægelsens Hovedorganisation, Finans Danmark, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, IDA og Landbrug & Fødevarer bakker således op om lovforslaget.

FSR – danske revisorer og Dansk Erhverv bakker op om formålet med CSRD, og FSR – danske revisorer fremhæver indledningsvis, at man forstår det politiske ønske om at åbne erklæringsmarkedet. FSR – danske revisorer og Dansk Erhverv opfordrer dog til, at man udsætter fremsættelsen af lovforslaget, idet de ikke finder, at lovforslaget i sin nuværende form i tilstrækkelig grad sikrer, at der stilles tilsvarende krav til uafhængige erklæringsudbydere som til revisorer, så der er en tilstrækkelig høj kvalitet og tillid til bæredygtighedserklæringerne. Danmarks Naturfredningsforening er imod lovforslaget og peger bl.a. på, at synergien mellem faggrupper og eksperter, og dermed kvaliteten af erklæringerne, vil blive forringet med vedtagelsen af forslaget.

Kommentar

Erhvervsministeriet har noteret sig den generelle opbakning til formålet med lovforslaget om uafhængige erklæringsudbydere og støtten til mulighed for, at andre end godkendte revisorer kan afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

Erhvervsministeriet har for at skabe klarhed om, at der vil blive stillet tilsvarende krav til de uafhængige erklæringsudbydere som for revisorer præciseret i lovforslaget, hvordan hjemlerne vil blive udmøntet. Der henvises til bemærkningerne til afsnit 2.2 om Hjemmelsbestemmelser.

Med etablering af en akkrediteringsordning i overensstemmelse med bæredygtighedsdirektivet vil visse krav derudover følge af ISO-standarder, som ikke gentages i loven, da det ville være dobbeltregulering.

Erhvervsministeriet finder ikke grundlag for at udsætte fremsættelsen af lovforslaget eller lade lovforslaget bortfalde.

2.2. Hjemmelsbestemmelser

Foreningen Rådgivende Ingeniører anerkender, at Erhvervsstyrelsen får beføjelser til at udmønte de nærmere regler i bekendtgørelser og ser positivt på denne tilgang. Certificerende Organers Forum, Dansk Erhverv, Foreningen Rådgivende Ingeniører, FSR – danske revisorer og Landbrug & Fødevarer fremhæver, at lovforslaget indeholder mange bemyndigelsesbestemmelser, som giver Erhvervsstyrelsen beføjelse til at fastsætte nærmere regler for lovens krav.

I høringsvar fra B. Align, Certificerende Organers Forum, Dansk Industri, Dansk Erhverv og FSR – danske revisorer efterlyses i forlængelse heraf på forskellige områder en udbygning af lovbemærkningerne til en række af de bestemmelser, hvor Erhvervsstyrelsen får hjemmel til at fastsætte nærmere regler i bekendtgørelser.

Certificerende Organers Forum, Dansk Erhverv og FSR – danske revisorer efterlyser, at det præciseres, hvordan disse bemyndigelser vil blive udmøntet, så det fremgår klart, hvilke krav der stilles til akkreditering og godkendelse af verifikatorer.

Dansk Erhverv og FSR – danske revisorer udtrykker bekymring for, at de mange bemyndigelsesbestemmelser i lovforslaget gør det vanskeligt for høringsparter og folketingsmedlemmer at få et fuldt overblik over den samlede ordning.

Kommentar

Ministeriet har noteret sig, at der efterlyses en udbygning af lovbemærkningerne til de bestemmelser, hvor Erhvervsstyrelsen får hjemmel til at fastsætte nærmere regler i bekendtgørelser.

På revisorområdet er de konkrete krav fastsat i bekendtgørelser. Tilsvarende vil de detaljerede regler for uafhængige erklæringsudbydere blive fastsat i bekendtgørelser.

Erhvervsministeriet har på baggrund af høringssvarene udbygget lovbemærkningerne til Erhvervsstyrelsens hjemmelsbestemmelser og præciseret, hvordan bestemmelserne vil blive udmøntet, f.eks. i forhold til de forventede krav til uddannelse og uafhængighed mv. Der er derudover relevante steder i lovforslaget sket tydeliggørelser i selve lovteksten, f.eks. fremgår krav om kandidatuddannelse for at blive godkendt verifikator nu direkte af lovteksten, jf. i øvrigt nedenfor i afsnit 3 med bemærkninger til konkrete emner.

2.3. Ensartede regler på tværs af EU

Derudover foreslår Viegand Maagøe, at Erhvervsstyrelsen indgår i drøftelser med Kommissionen mhp. at sikre ensartede krav på tværs af EU-medlemslande, ligesom Landbrug & Fødevarer påpeger, at det er væsentligt at sikre, at kravene i Danmark ikke bliver strengere end til øvrige europæiske uafhængige erklæringsudbydere og revisionsvirksomheder for at modvirke konkurrenceforvridning.

Dansk Erhverv og FSR – danske revisorer fremhæver, at der skal sikres overensstemmelse mellem dansk lovgivning og EU-direktivets krav.

Dansk Erhverv bemærker, at lovforslaget ved at fastlægge de nærmere rammer i bekendtgørelser ikke i tilstrækkelig grad sikrer, at erklæringsudbydere underlægges de krav, som bæredygtighedsdirektivet foreskriver. Dansk Erhverv pointerer, at Danmark ved at fastlægge og udmønte kravene til erklæringsudbydere i bekendtgørelser går enegang ift. de lande, vi normalt sammenligner os med.

FSR – danske revisorer påpeger også, at Danmark efter deres opfattelse går enegang i forhold til de lande, vi normalt sammenligner os med, og at man i Norge og Finland har undersøgt muligheden for at etablere en ordning med krav, der svarer til kravene for revisorer, men at dette ikke fandtes muligt.

Kommentar

I forhold til bemærkningerne om ensartethed i reguleringen af uafhængige erklæringsudbydere på tværs af EU-medlemslande og samarbejde med

Kommissionen kan Erhvervsministeriet oplyse, at Erhvervsstyrelsen har et løbende samarbejde med relevante myndigheder i de øvrige EU-lande og Kommissionen. Der er med lovforslaget tale om en direktivnær implementering i overensstemmelse med de krav, som EU-lovgivningen foreskriver, jf. dog nedenfor om forsikring.

Implementering af EU-lovgivning ved brug af bekendtgørelser kendes i vidt omfang i dag på netop revisorområdet.

2.4. Revisionsklausul

Landbrug & Fødevarer foreslår, at idet lovforslaget regulerer et marked, som endnu ikke er etableret, og for at sikre at uafhængige erklæringsudbydere reelt får samme krav som revisionshusene, bør det i lovbemærkningerne tilføjes, at loven skal revideres med interessentinddragelse senest i 2028.

Kommentar

For så vidt angår bemærkningen om at tilføje en revisionsklausul i lovbemærkningerne, anerkender Erhvervsministeriet, at der er behov for at følge udviklingen på området, da der netop er tale om indførelse af en ny hovedlov og tale om et helt nyt marked. Imidlertid vil Erhvervsministeren altid kunne fremsætte lovforslag, der reviderer loven, og derfor er der efter ministeriets opfattelse ikke behov for en egentlig revisionsbestemmelse, der forpligter ministeren til at foretage en revision på ét bestemt tidspunkt.

2.5. Ækvivalens af krav

Dansk Industri finder overordnet, at der er tale om et gennemarbejdet lovforslag, der sikrer en parallelitet i reguleringen imellem revisorer og de uafhængige erklæringsudbydere, herunder sikrer krav om uafhængighed, kvalitetsstyring m.m., som er afgørende for at sikre tilliden.

Dansk Industri, Finans Danmark og Foreningen Rådgivende Ingeniører finder det vigtigt, at der gælder de samme krav til de uafhængige erklæringsudbydere (verifikatorer), som gælder for de godkendte revisorer for så vidt angår erklæringsafgivelse på bæredygtighedsrapporteringen, men Dansk Industri anerkender, at bl.a. EU-krav medfører visse forskelle i reguleringen.

Certificerende Organers Forum fremhæver, at det ikke fremgår tydeligt i lovforslaget, hvordan ækvivalens tænkes udmøntet i praksis i forhold til, hvordan forskellige arbejdsmetoder kan opnå ensartede resultater – dvs. indholdet af erklæringen.

Det er efter FSR - danske revisorer's opfattelse, at det med nærværende lovforslag ikke er sikret, at de godkendte revisorer og uafhængige erklæringsudbydere er underlagt tilsvarende krav, sådan som direktivet foreskriver. FSR – danske revisorer står tvivl om, hvorvidt det overhovedet er muligt at etablere en ordning, hvor der fastsættes tilsvarende krav som for godkendte revisorer.

Det pointeres af Landbrug & Fødevarer, at reglerne skal være målrettet CSR-forhold i forbindelse med afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsoplysninger. Landbrug & Fødevarer mener ikke, at de bør blive en 1:1 kopi af den meget omfattende regulering af godkendte revisorer.

Kommentar

Der er direktivkrav til, at uafhængige erklæringsudbydere skal være omfattet af sammenlignelige krav til godkendte revisorer, herunder krav til uddannelse og efteruddannelse for de personer, der skal udføre erklæringsopgaven, udførelsen af erklæringsopgaven og offentligt tilsyn, herunder sanktioner. Samtidig kræver direktivet, at uafhængige erklæringsudbydere skal akkrediteres af det nationale akkrediteringsorgan (DANAK) til at kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Akkrediteringen skal ske i henhold til harmoniserede standarder, hvor de generelle procedurer og systemer, langt hen ad vejen, allerede er fastlagt og adskiller sig fra det etablerede system for revisorreguleringen. Det medfører visse forskelle, da lovforslaget skal ses i sammenhæng med den foreslåede akkrediteringsordning. F.eks. er det alene juridiske personer (virksomheder), som kan blive akkrediteret, hvilket betyder, at det også kun vil være en juridisk person (en uafhængig erklæringsudbyder), som kan vælges til at afgive erklæringen om bæredygtighedsrapportering. Dette vil være en forskel fra revisorreglerne, hvor både revisorer og revisionsvirksomheder kan vælges til at afgive erklæringen om bæredygtighedsrapportering.

Lovforslaget har til hensigt at udbygge de systemer og procedurer, som allerede er fastlagt i akkrediteringssystemet med de specifikke direktivkrav til erklæringer om bæredygtighedsrapportering, som også gælder for revisorer. Erhvervsministeriet har været opmærksomme på at sikre overensstemmelse mellem kravene for revisorer og uafhængige erklæringsudbydere, men idet to allerede etablerede systemer skal bringes i samspil, vil lovforslaget ikke være en 1:1 spejling af revisorreguleringen. Fokus for lovforslaget har været at sikre ækvivalens af krav og samtidig, at dobbeltregulering undgås, dvs. at kravene i de harmoniserede standarder ikke gives i lovforslaget.

For at skabe ensartede resultater vil undersøgelser af den enkelte erklæringsopgave blive varetaget af Erhvervsstyrelsen, dvs. at alle undersøgelser vedrørende erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering hører

under ét samlet tilsyn, uanset om erklæringen er afgivet af en godkendt revisor eller uafhængig erklæringsudbyder.

2.6. Forholdet til hvidvaskloven

FSR - danske revisorer anfører, at uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer efter FSR – danske revisorer opfattelse er omfattet af hvidvaskloven og derfor omfattet af Erhvervsstyrelsens tilsyn efter § 57.

Kommentar

Erhvervsministeriet vurderer ligeledes, at uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer vil være omfattet af hvidvaskloven.

3. Bemærkninger til de enkelte punkter

3.1. Akkreditering som uafhængig erklæringsudbyder

Danske Rederier er trykke ved, at det er DANAK, som skal akkreditere, når der ikke er tale om en revisor.

Certificerende Organers Forum noterer det positivt, at det vil blive muligt at blive akkrediteret som uafhængig erklæringsudbyder, når man har én verifikator ansat.

B Align og Ali Simiab bemærker, at det kan skabe udfordringer i praksis, at man som uafhængig erklæringsudbyder skal beskæftige mindst én verifikator grundet fx orlov eller lignende, da det i så fald vil betyde, at en uafhængig erklæringsudbyder vil miste sin akkreditering. Ali Simiab foreslår, at Erhvervsstyrelsen kan dispensere midlertidigt fra kravet om beskæftigelse af mindst en verifikator.

FSR – danske revisorer opfordrer til, at det fremgår direkte af lovbestemmelserne, at virksomhedens akkreditering ophører, hvis virksomheden nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol. FSR – danske revisorer fremhæver yderligere, at der ikke er 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, og at det er 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.

FSR – danske revisorer finder det ugennemskueligt, hvilke krav der kommer til at gælde i Danmark for virksomhed, der er akkrediteret i et andet EU-land eller et EØS-land, og forudsætter, at der af hensyn til erklæringskunder og brugere vil blive stillet krav om forsikring.

Kommentar

Hvis en uafhængig erklæringsudbyder kun har én verifikator beskæftiget er det er med lovforslaget ikke hensigten, at akkrediteringen bortfalder, hvis verifikator f.eks. er på orlov. I den tid hvor verifikator f.eks. er på orlov vil den uafhængige erklæringsudbyder dog ikke kunne afgive erklæringer.

Uafhængige erklæringsudbydere skal ifølge direktivet akkrediteres til at kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering af det nationale akkrediteringsorgan i henhold til forordning nr. 765/2008. I Danmark er det Den Danske Akkrediteringsfond (DANAK). For at kunne opnå akkreditering er det en forudsætning, at man undergiver sig tilsynsbesøg af DANAK. DANAK har i sine akkrediteringsbestemmelser stillet krav om, at ansøgere og akkrediterede virksomheder er forpligtet til at modtage besøg af bedømmelseshold i forbindelse med behandling af ansøgning, ændring og fornyelse af akkreditering samt ved tilsyn for opretholdelse af akkrediteringen. Hvis DANAK konstaterer alvorlige afvigelser, ved for eksempel et tilsynsbesøg, indstiller bedømmelsesteamet til suspendering eller tilbage-trækning af en akkreditering ved DANAKs akkrediteringskomité.

Hvis en medlemsstat vælger at åbne markedet for andre erklæringsafgi-vere, har medlemsstaten pligt til at acceptere verifikatorer, som er godkendt i deres hjemland, uden at stille yderligere krav såsom fx forsikring. Det er et krav, at verifikator skal lade sig registrere i Danmark og godkendes af Erhvervsstyrelsen. Erklæringen skal udføres i overensstemmelse med dansk lovgivning, og Erhvervsstyrelsen vil have mulighed for at lave undersøgelser af de udførte erklæringsopgaver.

3.2. Godkendelse som verifikator

3.2.1. Praktisk uddannelse

Såvel Finans Danmark som FSR – danske revisorer peger på, at kravet om, at verifikator ”i mindst 8 måneder efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver”, bør ændres, så den praktiske uddannelse ikke kan blive opfyldt ved deltagelse i andre bæredygtighedsrelaterede opgaver.

Finans Danmark anfører desuden, at et erfaringskrav på kun 8 måneder efter det fyldte 18 år forekommer utilstrækkeligt, hvorfor det foreslås, at kravet forhøjes, ligesom det bør overvejes, at alene nylig erfaring kan medregnes.

Certificerende Organers Forum bemærker, at det arbejde verifikatorer udfører i regi af de certificerende organer bør anerkendes, så længe dette danner grundlag for erhvervelse af relevante kvalifikationer på området med afgivelse af bæredygtighedserklæringer.

FSR – danske revisorer peger på, 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 bør ændres i lovforslaget, så uligheden fjernes.

Desuden mener FSR – danske revisorer, at dispensationsmuligheden for erfaringskravet bør slettes, idet erfaringskravet er af så begrænset størrelse (til sammenligning er det for revisorer mindst tre år).

Endelig peger FSR – danske revisorer på, 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. FSR – danske revisorer mener, at for at ligestille erklæringsudbydere (godkendte revisionsvirksomheder og uafhængige erklæringsudbydere), bør dette være en mulighed. FSR- danske revisorer anfører således, at det ikke kan 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 betingelserne, kan underskrive en erklæring sammen med en godkendt bæredygtighedsrevisor.

Kommentar

Lovforslaget er en direktivnær implementering af bæredygtighedsdirektivet, hvor det det for så vidt angår revisordirektivets krav til den praktiske uddannelse fremgår, ”at revisoren eller personen under uddannelse også kan godkendes til at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, skal mindst otte måneder af den praktiske uddannelse, [...] være i erklæringsopgaver om årlig og konsolideret bæredygtighedsrapportering eller i andre bæredygtighedsrelaterede ydelser”. Aktualiteten af den praktiske erfaring vil blive fastlagt i en bekendtgørelse til lovforslaget, hvor der vil blive stillet krav om, at den praktiske erfaring skal være foregået inden for en fastsat periode forud for verifikators tilmelding til den teoretiske prøve. Aktualitetskravet vil svare til, hvad der gælder for revisorers praktiske uddannelse.

Med lovforslaget lægges der op til, at al relevant erfaring anerkendes, så længe den danner grundlag for erhvervelse af relevante kvalifikationer inden for erklæringsopgaver vedrørende bæredygtighedsrapportering.

Erhvervsministeriet anerkender, at revisorer skal kunne gennemføre den praktiske uddannelse i en uafhængig erklæringsudbyder under tilsyn af en verifikator, hvorfor det indstilles, at revisorlovens § 3 b, stk. 2 ændres.

Erhvervsstyrelsens hjemmel til at dispensere fra kravet til den praktiske erfaring omhandler ikke varigheden på de otte måneder, men relaterer sig derimod til kravet om, at den praktiske uddannelse skal ske under tilsyn af en godkendt verifikator eller en revisor, der er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. Dispensationsbestemmelsen giver mulighed for, at op til en tredjedel af den praktiske erfaring vil kunne gennemføres under tilsyn af en anden person eller virksomhed der sikrer tilsvarende tryghed og er en gennemførelse af revisordirektivets artikel 10.

Erhvervsministeriet bemærker, at lovforslaget ikke hindrer ikke-godkendte revisorer i at blive godkendt som verifikator, men at verifikatorer kun kan afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering gennem en uafhængig erklæringsudbyder.

3.2.2. Teoretisk uddannelse

Finans Danmark er som udgangspunkt positivt indstillet over for, at udvalgte kandidatuddannelser, ud over cand.merc.aud., kan kvalificere til at blive uafhængige erklæringsudbydere

Samtidig finder Finans Danmark og FSR – danske revisorer kun, at visse kandidatuddannelser bør anses som relevante, da de nødvendige kompetencer inden for bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver ikke opnås på alle samfundsvidenskabelige, tekniskvidenskabelige og naturvidenskabelige kandidatuddannelser, og der efterspørges en nærmere afgrænsning af kandidatuddannelser af relevans.

Fagbevægelsens Hovedorganisation påpeger derimod, at det er problematisk, hvis der gives særlige muligheder for brede grupper af kandidatuddannelser uden tilsvarende overvejelser for andre relevante uddannelser, herunder erhvervsuddannelser med fokus på bæredygtighed.

FSR – danske revisorer udtrykker bekymring over, at kompetencer inden for erklæringsafgivelse, som kræves af revisorer, ikke er tillagt betydning for godkendelse som verifikator. De mener, at der skal stilles krav om, at verifikatorer besidder de rette erklæringskompetencer, herunder evnen til at sikre sammenhæng mellem finansielle oplysninger og bæredygtighedsoplysninger.

Kommentar

Efter revisorloven er det en betingelse for at blive godkendt som revisor, at vedkommende har en kandidatgrad. Erhvervsministeriet vurderer på denne baggrund også, at der bør være krav om en kandidatgrad for at blive godkendt som verifikator for at sikre tilliden til de afgivne erklæringer. Formålet er at åbne markedet for andre faggrupper, som er relevante og kompetente ift. bæredygtighedsrapportering. Erhvervsministeriet har vurderet,

at en kandidat inden for det samfundsvidenskabelige, teknisk videnskabelige eller naturvidenskabelige område er relevant i denne sammenhæng.

Derudover skal det bemærkes, at verifikatorer får pligt til at deltage i obligatorisk efteruddannelse, og det vil i den forbindelse bl.a. blive stillet krav om, at en del af denne efteruddannelse skal være indenfor retlige krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber. Kravene til den obligatoriske efteruddannelse vil efter lovforslaget blive fastsat i en bekendtgørelse.

3.3. Forsikring

Flere høringsparter har noteret, at lovforslaget indeholder en smal overimplementering, idet det lægger op til at kræve at en verifikator skal være forsikret mod økonomiske krav for at kunne blive godkendt. Dansk Industri, Danske Rederier, Finans Danmark og FSR – danske revisorer støtter forslaget om, at der stilles krav om forsikring ift. verifikatorer, ligesom en godkendt revisor skal være forsikret mod økonomiske krav.

Ali Simiab foreslår med henvisning til Advokatsamfundets vedtægt, at forsikringskravet bør pålægges den uafhængige erklæringsudbyder, hvor ansvarsforsikringen skal omfatte både verifikator og den uafhængige erklæringsudbyder.

Landbrug og Fødevarer anfører, at de generelt er imod overimplementeringer, da dette ikke vurderes at skabe smidige, simple rammer, som gør det interessant for uafhængige erklæringsudbydere at etablere sig og tilbyde et konkurrencedygtigt produkt. Landbrug & Fødevarer anbefaler derfor, at forsikringskravet udgår af det endelige lovforslag.

Kommentar

Som det fremgår af lovforslaget, og som det bemærkes af flere høringsparter, er det vurderet hensigtsmæssigt, bl.a. for at sikre lige konkurrencevilkår, at verifikatorer skal være forsikret mod økonomiske krav, uanset at kravet udgør en smal overimplementering. Regler om forsikringskrav er ligeledes gældende på revisorområdet. Det er – som på revisorområdet – ligeledes et krav om forsikring rettet mod den fysiske person, som er godkendt til at afgive, dvs. underskrive erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

3.4. Bortfald

Ali Simiab påpeger, at der er uklart, hvorvidt verifikatorer informeres, hvis deres arbejdsgivers akkreditering som uafhængig erklæringsudbyder bortfalder. Det foreslås, at uafhængige erklæringsudbydere pålægges at orientere ansatte verifikatorer, hvis den uafhængige erklæringsudbyders akkreditering bortfalder.

Kommentar

Hvis en uafhængig erklæringsudbyders akkreditering bortfalder, bliver erklæringsudbyderen slettet fra det offentlige register, og det vil ikke være muligt for virksomheder at registrere, at den pågældende erklæringsudbyder er valgt til at afgive erklæringen om bæredygtighedsrapportering. Virksomheder, der har valgt den pågældende virksomhed til at afgive erklæring om bæredygtighedsrapportering, skal endvidere vælge en ny uafhængig erklæringsudbyder, revisionsvirksomhed eller revisionsvirksomhed, der opfylder kravene til at kunne afgive erklæringen om bæredygtighedsrapportering. Godkendelse som verifikator giver alene adgang til at udføre erklæringer om bæredygtighedsrapportering på vegne af en uafhængig erklæringsudbyder, og der vil derfor ikke være risiko for, at vedkommende utilsigtet kommer til at overtræde reglerne. Det må antages at være sædvanligt, at virksomheder og ansatte orientere hinanden om ændringer, der har betydning for deres virke eller ansættelsesforhold, hvorfor der ikke behov er for at indsætte en lovpligt informationspligt.

3.5. Deponering

Ali Simiab anfører, at det ikke fremgår af lovforslagets § 13 om en uafhængig erklæringsudbyder modtager besked om en ansat verifikators deponering af godkendelsen. Hvis den uafhængige erklæringsudbyder kun har én ansat verifikator, og hvis verifikatoren deponerer sin godkendelse uden at orientere sin arbejdsgiver (den uafhængige erklæringsudbyder), vil den uafhængige erklæringsudbyder overtræde loven uden at vide det. Det foreslås derfor, at Erhvervsstyrelsen skal orientere den uafhængige erklæringsudbydere, hvis en beskæftiget verifikator deponerer sin godkendelse.

Kommentar

Det fremgår af lovforslaget, at Erhvervsstyrelsen fører et offentligt register over personer, der er godkendt som verifikator. En uafhængig erklæringsudbyder har derfor altid adgang til oplysninger om, hvilke personer, der er godkendt til at kunne afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, herunder virksomhedens egne ansatte. Det må antages at være sædvanligt, at virksomheder og medarbejdere orienterer hinanden om ændringer, der har betydning for deres virke eller ansættelsesforhold, og der anses derfor ikke behov for at indføre en lovgivningsmæssig byrde for Erhvervsstyrelsen om at skulle informere om sådanne forhold. Der påhviler heller ikke Erhvervsstyrelsen en sådan orienteringspligt efter revisorloven, hvis en revisor deponerer sin godkendelse.

3.6. Beskyttelse af titel

Dansk Industri peger på, at revisorlovens § 5 begrænser brugen af visse betegnelser relateret til revisionsvirksomheder og revisorer, mens lovforslaget ikke begrænser brugen af betegnelserne ”uafhængig erklæringsud-

byder” og ”verifikator”. Dansk Industri anbefaler, er der indarbejdes tilsvarende begrænsninger i brug af titler og betegnelser som i revisorlovens § 5, eventuelt ved at indføre begreberne ”uafhængig erklæringsudbyder” og ”akkrediteret verifikator”.

FSR – danske revisorer finder det forkert, hvis en verifikator, der har deponeret sin godkendelse, i forretningsforhold betegner sig som sådan og foreslår på den baggrund, at bestemmelsen i lovforslaget om bortfald tilføjes følgende: ”og vedkommende må herefter ikke benytte godkendelsesbeviset og den faglige betegnelse”. I forlængelse heraf anfører FSR – danske revisorer, at det bør inkluderes i strafbestemmelsen, at det er strafsanktioneret at bruge en betegnelse som ”uafhængig erklæringsudbyder” eller ”verifikator”, hvis den juridiske eller fysiske person ikke er berettiget hertil.

Kommentar

Lovforslaget har til formål at give adgang for andre end revisorer at afgive erklæringer om virksomheders bæredygtighedsrapportering. Lovforslaget regulerer således alene retten til at afgive denne specifikke erklæring. Efter lovforslaget føres et offentligt register over de virksomheder, der er akkrediteret som uafhængige erklæringsudbydere og de personer, der er godkendt som verifikatorer. Godkendelsen som verifikator indebærer, at vedkommende har ret til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering. I modsætning til revisorområdet er der således tale om et meget afgrænset anvendelsesområde, og det vurderes ikke, at der vil være risiko forbundet med ikke at beskytte titlerne. Erhvervsministeriet er ikke bekendt med, at der på andre akkrediteringsområder er indført beskyttelse af titler.

3.7. Overgangsordning for godkendelse som verifikator

Ali Simiab, B Align, Landbrug & Fødevarer og Foreningen af Rådgivende Ingeniører rejser bekymring for, om overgangsperioden, som løber frem til den 1. januar 2026, sikrer tilstrækkelig tid til, at nye aktører på markedet kan få opbygget de nødvendige kompetencer og ressourcer. Ali Simiab, B Align, Landbrug & Fødevarer foreslår konkret, at overgangsperioden forlænges.

Danmarks Naturfredningsforening, Dansk Erhverv og FSR – danske revisorer udtrykker bekymring over, at kravene til verifikators uddannelse og kompetencer i overgangsordningen er for lempelige. De fremhæver, at der mangler krav om praktisk erfaring med erklæringsafgivelse, og at listen over kvalificerede uddannelser er for bred. Derudover kritiserer FSR – danske revisorer, at 30 timers efteruddannelse ikke er tilstrækkeligt til at opnå den nødvendige forståelse for erklæringsafgivelse.

Derudover er FSR – danske revisorer af den opfattelse, at direktivet alene tillader, at der indføres en overgangsordning for uafhængige erklæringsudbydere, der inden 1. januar 2024 enten er akkrediteret eller i gang med akkrediteringen til at kunne udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Det påpeges af Viegand Maagøe, at det er centralt at sikre hurtig adgang til efteruddannelse for personer, der ikke er ansat i godkendte revisionsvirksomheder, således at disse kan blive godkendte verifikatorer via overgangsbestemmelserne.

Kommentar

Medlemsstaterne har mulighed for at dispensere fra kravene om uddannelse og eksamination vedrørende erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. Denne dispensation kan dog kun gives indtil den 1. januar 2026, og perioden kan derfor ikke forlænges ud over denne dato.

I henhold til lovforslaget kan personer med en samfundsvidenskabelig, naturvidenskabelig eller teknisk videnskabelig kandidatuddannelse i overgangsperioden godkendes som verifikatorer, hvis de gennem efteruddannelse og praktisk erfaring har opnået de nødvendige faglige kompetencer. Kravet om en kandidatuddannelse anses for at være på det rette niveau, da revisorer tilsvarende skal have en kandidatgrad.

Formålet med lovforslaget er at åbne markedet for andre faggrupper, som er relevante og kompetente i forhold til bæredygtighedsrapportering. Erhvervsministeriet har vurderet, at de nævnte tre fagområder vil være relevante i denne sammenhæng. På baggrund af de modtagne høringssvar foreslår Erhvervsministeriet samtidig, at muligheden for dispensation fra uddannelseskravet i overgangsperioden ophæves. Erhvervsministeriet anser det for afgørende, at der er tillid til verifikators kompetencer ift. erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, og at der er klarhed over, hvilke faggrupper der er kvalificerede.

Ligesom for revisorer kræves det, at der gennemføres 30 timers efteruddannelse inden for erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. De præcise krav til efteruddannelsens indhold i overgangsperioden vil blive fastsat i en bekendtgørelse til loven, som også vil omfatte uddannelse inden for juridiske krav og erklæringsstandarder for bæredygtighedsrapportering.

Erhvervsministeriet foreslår desuden, at der i overgangsperioden stilles krav om, at en person kun kan godkendes som verifikator, hvis vedkommende er ansat i en virksomhed, som senest den 31. december 2024 har påbegyndt en akkrediteringsprocedure som uafhængig erklæringsudbyder

og afslutter denne procedure i henhold til lovforslagets § 5. Den foreslåede overgangsordning løber frem til den 1. januar 2026, og det er således en betingelse for verifikators godkendelse, at virksomheden, hvor personen er ansat har gennemført akkrediteringen inden denne dato.

Med hensyn til bemærkningen om, at direktivet kun tillader en overgangsordning for uafhængige erklæringsudbydere, der senest 1. januar 2024 er akkrediteret eller har påbegyndt akkrediteringsprocessen, har Erhvervsministeriet været i dialog med EU-Kommissionen for at afklare, om den foreslåede overgangsordning er i overensstemmelse med direktivet.

På baggrund af denne dialog vurderer Erhvervsministeriet, at det er hensigtsmæssigt at fastholde overgangsordningen med de foreslåede ændringer. Det er Erhvervsministeriets opfattelse, at det både af praktiske og politiske hensyn ikke har været EU-Kommissionens hensigt at afskære adgangen til markedet udelukkende på baggrund af skæringsdatoen den 1. januar 2024. Derfor foreslås det, at overgangsordningen opretholdes, således at uafhængige erklæringsudbydere, der opfylder kravene, vil kunne blive en del af markedet.

3.8. Opgavens udførelse

Certificerende Organers Forum anfører, at det er deres opfattelse, at det vil være fuldt tilstrækkeligt, at ansvaret for opgavens udførelse placeres hos den juridiske person.

FSR – danske revisorer peger på, at det ikke fremgår af lovforslagets § 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 anfører, at 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. FSR – danske revisorer finder imidlertid ikke, at erklæringerne kan være sidestillet, hvis de ikke udføres efter de samme standarder.

Kommentar

Efter bæredygtighedsdirektivet kan medlemsstaterne tillade, at en uafhængig erklæringsudbyder afgiver erklæringer om bæredygtighedsrapportering under forudsætning af, at erklæringsudbyderen er akkrediteret af DANAK og er underlagt krav, der svarer til kravene i revisordirektivet for så vidt angår erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering. Det gælder navnlig bl.a. kravene til tilrettelæggelse af arbejdet og kravene til erklæringen om bæredygtighedsrapportering. Kravene til tilrettelæggelse af ar-

bejdet er fastsat i revisordirektivets artikel 24b og indebærer, at den uafhængige erklæringsudbyder skal overdrage ansvaret for udførelsen af opgaven til en person, der opfylder kravene til at kunne afgive erklæring om bæredygtighedsrapportering. Kravene til erklæring om bæredygtighedsrapportering er fastsat i revisordirektivets artikel 28a, hvor det bl.a. fremgår, at "Når et revisionsfirma udfører erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering, underskrives erklæringen om bæredygtighedsrapportering som minimum af den eller de revisorer, der udfører erklæringsopgaven om bæredygtighedsrapportering på revisionsfirmaets vegne." Det er således ikke muligt efter bestemmelserne i bæredygtighedsdirektivet at placere ansvaret for opgavens udførelse hos den juridiske person.

Efter bæredygtighedsdirektivet skal den uafhængige erklæringsudbyder udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering i overensstemmelse med bl.a. revisordirektivets artikel 26a, hvoraf det fremgår, at Kommissionen senest den 1. oktober 2026 skal fastsætte standarder for erklæringer med begrænset sikkerhed, der fastlægger de procedurer, der skal følges, når der udføres erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering med begrænset sikkerhed. Kommissionens standard for udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering med begrænset sikkerhed skal således følges af både afhængige erklæringsudbydere og revisorer. Der er derfor ikke behov for at indføre en faglig norm/god skik-regel, som foreslået af FSR.

Det bemærkes, at CEAOB, som er en sammenslutning af de europæiske revisortilsyn, den 30. september 2024 efter anmodning af Kommissionen har offentliggjort en ikke-bindende vejledning om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering med begrænset ansvar. Det fremgår af Erhvervsstyrelsens hjemmeside, at ikke-bindende vejledninger indgår i Erhvervsstyrelsens fortolkning og administration af reglerne. Det forventes derfor, at de uafhængige erklæringsudbydere i det mindste efterlever CEAOB's vejledning, indtil Kommissionen har vedtaget en standard på området.

3.9. *Fratræden*

Ali Simiab peger på, at det ikke fremgår af lovforslaget, hvornår den fratrædende virksomhed skal give relevante oplysninger til den tiltrædende virksomhed, og at det derfor foreslås præciseret, at dette skal ske uden ugrundet ophold eller inden for et bestemt antal uger.

FSR – danske revisorer opfordrer til at sikre en så ensartet ordlyd af lovforslagets § 24 og revisorlovens §§ 18 og 18 a, hvorefter tiltrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbyder har pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbyder, fremfor at den

fratrædende revisor eller uafhængige erklæringsudbydere har pligt til at give adgang til alle relevante oplysninger.

Ali Simiab foreslår desuden en ny bestemmelse om, at den uafhængige erklæringsudbydere ikke må ophøre med at udføre en sag på en sådan måde og under sådanne omstændigheder, at virksomheden hindres i rettidigt og uden skadevirkning at søge anden bistand. Dette vil forhindre, at den uafhængige erklæringsudbydere kan fratræde kort inden fristen for regnskabsaflæggelse og dermed umuliggøre virksomhedens regnskabsaflæggelse. En sådan bestemmelse vil være inspireret af de advokatetiske regler.

Kommentar

Lovforslagets bestemmelse om den uafhængige erklæringsudbyders fratræden fra en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering er en direktivnær gennemførelse af kravet i bæredygtighedsdirektivet. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i revisorloven om revisors fratræden fra en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering. Hverken den foreslåede bestemmelse eller bestemmelsen i revisorloven indeholder en loypligtig frist for, hvor hurtig den fratrædende skal give en tiltrædende uafhængig erklæringsudbydere eller revisor adgang til relevante oplysninger. Det forudsættes i bestemmelserne, at en fratrædende erklæringsudbydere eller revisor reagerer snarest praktisk mulig på en sådan anmodning, så vedkommende ikke hindrer den tiltrædende erklæringsudbydere eller revisor i at udføre erklæringsopgaven med den krævede kvalitet. Den fratrædende erklæringsudbydere har efter bestemmelsen pligt til på anmodning at give den tiltrædende adgang til alle relevante oplysninger, og hvis det ikke sker inden for en rimelig frist, vil det således være en overtrædelse af bestemmelsen. Det vurderes derfor ikke at være behov for at indsætte en lovhjemlet frist i bestemmelsen.

Forslaget om at indsætte begrænsninger på en uafhængig erklæringsudbyders fratræden fra en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapporteringen vil gå videre end kravene i bæredygtighedsdirektivet. Hvis en uafhængig erklæringsudbydere har accepteret en opgave om bæredygtighedsrapportering, har erklæringsudbyderen påtaget sig at afgive en erklæring om virksomhedens bæredygtighedsrapportering. Der kan imidlertid forekomme situationer, hvor en uafhængig erklæringsudbydere vil have pligt til at fratræde erklæringsopgaven, f.eks. hvis der efterfølgende opstår en situation, hvor erklæringsudbyderen ikke længere ville opfylde uafhængighedsreglerne. Hvis den uafhængige erklæringsudbydere fratræder, uden at der foreligger et begrundet forhold, vil det være et inter partes anliggende, og de almindelige erstatningsretlige regler vil gælde i en sådan situation. Det foreslås derfor ikke at indsætte en sådan bestemmelse

3.10. Uafhængighed

Dansk Industri anbefaler, at der i lovforslagets bemærkninger specifikt tages stilling til, hvordan andre certificeringsopgaver (eksempelvis ISO-certificeringer) vurderes i forhold til den uafhængige erklæringsudbyders og verifikators uafhængighed, som antages, i udgangspunktet ikke at påvirke uafhængigheden.

Landbrug & Fødevarer bemærker, at for at gøre det attraktivt for uafhængige erklæringsudbydere at etablere sig på dette nye marked, er det nødvendigt, at de - ligesom revisionsvirksomhederne - kan etablere en virksomhedsform, der tillader dem at tilbyde både indledende rådgivning og afsluttende verifikation uden at gå på kompromis med sikkerheden, uafhængigheden og kvaliteten af arbejdet.

B Align finder, at det bør tydeliggøres, hvorledes man forholder sig til en sikring af revisors uafhængighed og sikring af, at der sker en reel uafhængig revision af bæredygtighedsrapporteringen. B Align finder, at det vil kræve, at uafhængige erklæringsudbydere skal kunne byde ind på netop denne opgave. Derfor er det vigtigt at sikre, at der reelt og ikke kun formelt gives plads til, at en uafhængig erklæringsudbyder kan få mulighed for at forholde sig til en virksomheds bæredygtighedsrapportering - i naturligt samspil med virksomhedens revisor.

Ali Simiab foreslår, at det præciseres, at virksomheden/kunden ikke må være involveret i den uafhængige erklæringsudbyders beslutninger. Det kan være aktuelt, hvor virksomheden/kunden enten er (med)ejers i den uafhængige erklæringsudbyder eller er medlem i en forening, som enten er uafhængig erklæringsudbyder eller ejer en uafhængig erklæringsudbyder (dvs. hvor foreningen ejer et selvstændigt ApS).

FSR – danske revisorer foreslår, at verifikatorer omfattes af IESBA Code of Ethics' kommende Del 5, der forventes vedtaget i december 2024. Disse etiske regler er professionsagnostiske og derfor ens for verifikatorer og godkendte revisorer. FSR – danske revisorer anfører således, at det vil bidrage til, at verifikatorer og godkendte revisorer mødes med samme tillid som følge af deres efterlevelse af samme etiske regler.

Landbrug & Fødevarer henstiller til, at det i udgangspunkt er den principbaserede danske tilgang til uafhængighedsreglerne, som anvendes, og ikke de internationale meget detaljerede og omfangsrige IESBA Code of Ethics for revisorer.

FSR – danske revisorer anfører endelig, at bestemmelserne om honorar for udførelse af erklæringsopgaver også skal gælde for andre ydelser, som verifikator og erklæringsteamet udfører for kunden.

Kommentar

Det kan bekræftes, at andre certificerings- og verifikationsydelser i udgangspunktet ikke vil udgøre en trussel mod verifikator eller den uafhængige erklæringsudbyders uafhængighed i forbindelse med udførelse af en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering. Erhvervsministeriet vil præcisere dette i lovbemærkningerne til lovforslagets § 28, stk. 1.

Grænsen for i hvilken udstrækning en uafhængig erklæringsudbyder kan rådgive en virksomhed om bæredygtighedsrapportering og forsyne samme virksomhed med erklæringen herom, følger af ISO 17029. Selvom ISO 17029 som udgangspunkt stiller strengere krav, end hvad der gælder for revisorer, svarer de i vid udstrækning til de krav, der gælder for revisorerers adgang til at levere andre ydelser til virksomheder med interesse for offentligheden (PIE-virksomheder). Det vil sige, at generisk undervisning og vejledning mv. er tilladt, mens kundespecifik rådgivning om udarbejdelse af bæredygtighedsrapporteringer ikke vil være tilladt. Hertil skal yderligere bemærkes, at en modervirksomhed til en uafhængig erklæringsudbyder vil kunne levere rådgivningsopgaver om udarbejdelse af bæredygtighedsrapportering til erklæringskunden, dog kun i den udstrækning, at det ikke er en trussel mod den uafhængige erklæringsudbyders uafhængighed. Dette skal vurderes på samme vis, som gælder for revisorer, nemlig ud fra en vurdering af graden af truslen og de sikkerhedsforanstaltninger, der vil kunne indsætte for at reducere denne trussel til et acceptabelt niveau.

Uafhængighedsbekendtgørelsen, som har hjemmel i revisorloven, regulerer situationer, hvor truslen er så stor, at revisor altid skal afstå fra at påtage sig opgaven, f.eks. ved økonomisk interesse, familiære bånd m.v. Der vil blive fastlagt tilsvarende regler om uafhængighed for verifikatorer og uafhængige erklæringsudbydere i forhold til kunden i uafhængighedsbekendtgørelsen udstedt med hjemmel i lovforslagets § 28, stk. 5.

Uafhængighedsreglerne i forslaget er en direktivnær implementering, som følger den principbaserede tilgang til uafhængigheden. Det bemærkes i øvrigt, at revisorloven ikke stiller krav om, at IESBA Code of Ethics gælder for revisorer og revisionsvirksomheder.

Erhvervsministeriet vil i overensstemmelse med revisorlovens § 26 indsætte et stk. 2 i § 31, som fastsætter, at stk. 1 om honorar for udførelse af erklæringsopgaver også finder anvendelse på vederlag for andre ydelser, som verifikator og andre personer i den uafhængige erklæringsudbyder, der er knyttet til opgaven eller kontroller dennes udførelse, udfører for den samme hvervgiver. Herved sikres, at resultatbaseret rådgivning og andre ydelser eller lignende ikke kommer til at skabe en trussel mod verifikators og den uafhængige erklæringsudbyders uafhængighed, hvilket også er baggrunden for bestemmelsen i revisorloven.

3.11. Tilsyn og kontrol

3.11.1. Det offentlige tilsyn mv.

Dansk Industri bemærker, at DANAKs kontrol af den uafhængige erklæringsudbyder og Erhvervsstyrelsens kontrol, subsidært Revisornævnets vurdering, af verifikator potentielt kan vedrøre samme forhold, som således kan afgøres og sanktioneres i begge instanser. På den baggrund foreslår Dansk Industri, at der i lovbemærkningerne åbnes for en koordinering, så uafhængige erklæringsudbydere og verifikatorer ikke straffes uforholdsmæssigt hårdt i forhold til hvordan den samlede straf til en revisionsvirksomhed og revisor i et tilsvarende forhold vil blive udmålt. Dansk Industri peger på, at en sådan koordinering eksempelvis kunne tage afsæt i at DANAKs afgørelse så vidt muligt skal tages i betragtning i revisornævnets afgørelse.

FSR – danske revisorer anfører, at det i opstillingen over, hvem fortrolige oplysninger og dokumenter kan videregives til, ikke fremgår, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle disse oplysninger og dokumenter til brug for deres respektive opgaver efter loven. Det bør ændres, så det er muligt.

I forbindelse med udvidelse af Revisorrådets opgaver i medfør af lovforslagets § 34, anfører FSR – danske revisorer, at Revisorrådets opgaver på bør beskrives direkte i lovforslaget og efterfølgende indarbejdes i den kommende ramme for Revisorrådets arbejde. FSR – danske revisorer foreslår i den forbindelse, at der bør indsættes en henvisning i lovforslagets § 34 til i revisorlovens § 32 a, stk. 1.

Kommentar

Erhvervsministeriet anerkender behovet for koordinering mellem DANAK og Erhvervsstyrelsen, særligt ift. tilsyn og kontrol. Lovforslagets § 33, stk. 3, har til formål at sikre, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle oplysninger og foretage den nødvendige koordinering. Denne koordinering skal herunder sikre mod, at der sker dobbeltsanktionering.

Erhvervsministeriet er enig i behovet for, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle fortrolige oplysninger. Det vil derfor blive præciseret i lovforslagets § 33, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle fortrolige oplysninger.

I lovforslagets § 34 fremgår det, at Revisorrådet rådgiver styrelsen om generelle forhold i denne lov og i forbindelse med tilsynet med verifikatorer og uafhængige erklæringsudbydere. Endvidere fremgår det, at Revisorrådet bistår styrelsen i forhold til reglerne om prøven i erklæringer om bæredygtighedsrapportering m.v. Revisorrådets opgaver er nærmere fastsat i

bekendtgørelse nr. 526 af 24. maj 2024 om Revisorrådets opgaver. Erhvervsministeriet ser ikke behov for at ændre lovbestemmelsen om Revisorrådets opgaver.

3.11.2. Kvalitetskontrol

Dansk Naturfredningsforening og FSR – danske revisorer finder det uhenigtsmæssigt, at kvalitetskontrollen ikke er placeret ved samme myndighed.

Efter FSR – danske revisorers opfattelse vil en lovbundet opgave ikke kunne delegeres, medmindre der er direkte hjemmel til det. Hvis DANAK skal kunne delegerer dele af kvalitetskontrollen, vil det derfor kræve, at dette er direkte hjemlet i loven.

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

Efter FSR – danske revisorers opfattelse bør der endelig 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.

Kommentar

Det følger af EU-direktivet, at DANAK som det kompetente akkrediteringsorgan skal stå for akkreditering med henblik på afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

DANAK er forpligtet til at arbejde under ISO-systemet, herunder at kontrollere de uafhængige erklæringsudbyderes udførelse af opgaven. Hvis Erhvervsstyrelsen også skulle føre kvalitetskontrol med de uafhængige erklæringsudbydere, ville der blive tale om dobbeltkontrol, som ikke vil være hensigtsmæssig. Lovforslagets § 33, stk. 3, er indsat med henblik på kommunikation mellem DANAK og Erhvervsstyrelsen for at sikre ensartethed i kvaliteten af kontrollen.

I praksis vil der ikke ske delegering af kvalitetskontrollen, men der vil f.eks. kunne ske inddragelse af personale, der også benyttes af Erhvervsstyrelsens til kvalitetskontrol. Dette er i overensstemmelse med DANAK's praksis indenfor varetagelse af tilsynet efter akkrediteringsreglerne.

Bestemmelsen om afslutning af kvalitetskontrollen svarer til reglerne for revisorers afgivelse af erklæringer om bæredygtighedsrapportering i revisorloven. Det følger af den relevante ISO-standard (ISO 17011, pkt. 7.6.6 b), at DANAK skal afrapportere skriftligt om kvalitetskontrollen. Afslutning af kvalitetskontrollen er dermed allerede reguleret efter DANAK's regler om akkreditering.

Det bemærkes, at revisionsudvalget er forpligtet til at overvåge erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, herunder tage hensyn til resultatet af kvalitetskontrollen, uanset om erklæringen er afgivet af en revisor eller erklæringsudbyder.

Det forudsættes, at der er dialog mellem erklæringsafgiver og revisionsudvalget. Der vurderes således ikke behov for en særskilt bestemmelse, som pålægger uafhængige erklæringsudbydere at orientere revisionsudvalget. Tilsvarende gælder der heller ikke en sådan orienteringspligt for en revisor, som afgiver erklæring om bæredygtighedsrapportering, og som ikke samtidig er valgt til at udføre den lovpligtige revision.

3.11.3. Undersøgelser

FSR – danske revisorer peger på, at det er en mangel ved lovforslaget, at der ikke er hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan iværksætte en undersøgelse af en uafhængig erklæringsudbyder og i grove tilfælde indbringe virksomheden for Revisornævnet svarende til revisorlovens § 43, stk. 5.

Kommentar

Efter lovforslaget er DANAK ansvarlig for tilsynet med de uafhængige erklæringsudbydere og for reaktioner overfor erklæringsudbydere, som ikke overholder reglerne. Hvis en uafhængig erklæringsudbyder ikke overholder reglerne, kan DANAK suspendere og/eller trække en akkreditering tilbage. Det følger af afsnit i DANAKs akkrediteringsbestemmelse AB 1. Efter lovforslaget kan Erhvervsstyrelsen alene iværksætte en undersøgelse rettet mod en verifikators manglende overholdelse af sine pligter, ligesom Erhvervsstyrelsen som følge heraf alene kan indbringe verifikator for Revisornævnet.

Der følger af bæredygtighedsdirektivet, at uafhængige erklæringsudbydere skal være underlagt revisordirektivets krav om bl.a. undersøgelser og sanktioner. Efter revisorloven kan Erhvervsstyrelsen iværksætte undersøgelser af revisionsvirksomheder og kan indbringe revisionsvirksomheder for revisionsvirksomheder for Revisornævnet. Revisornævnet kan tildele en revisionsvirksomhed en advarsel eller pålægge en bøde, ligesom under visse omstændigheder kan fratages godkendelsen.

Lovforslaget indeholder i sin nuværende form således ikke mulighed for i overensstemmelse med revisordirektivet at sanktionere en uafhængig erklæringsudbyder med en advarsel eller en bøde.

Lovforslaget vil derfor blive ændret, så Erhvervsstyrelsen får adgang til at indbringe en uafhængig erklæringsudbyder for Revisornævnet, hvis styrelsen i forbindelse med en undersøgelse af en verifikators udførelse af en erklæringsopgave om bæredygtighedsrapportering vurderer, at den uafhængige erklæringsudbyder har et medansvar for, at verifikator ved udførelsen af opgaven ikke har overholdt sine pligter. I forlængelse heraf vil forslaget blive ændret, så Revisornævnet får mulighed for at sanktionere en uafhængig erklæringsudbyder med en advarsel eller bøde på ikke over 750.000 kr., som dog ved overtrædelser af særligt grov karakter kan forhøjes op til 1.500.000 kr.

Ændringerne vil betyde, at uafhængige erklæringsudbydere og revisionsvirksomheder er omfattet af samme sanktioner.

3.12. Sanktioner

Landbrug & Fødevarer er positive over, at Revisornævnet udvides med medlemmer, der skal være repræsentanter for uafhængige erklæringsudbydere.

Certificerende Organers Forum anfører, at det vil være hensigtsmæssigt, at der i sager, der vedrører uafhængige erklæringsudbydere eller verifikatorer, er et medlem med tilsvarende baggrund. Det er muligvis det der er hensigten med formuleringen, men dette bør præciseres nærmere.

FSR – danske revisorer stiller sig 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.

Det bemærkes af Danske Erhverv og Danmarks Naturfredningsforening, at lovforslaget ikke sikres sanktionsmuligheder overfor uafhængige erklæringsudbydere ved grove overtrædelser af loven, da de ikke kan indklages for Revisornævnet.

Klager over uafhængige erklæringsudbydere burde ifølge FSR – danske revisorer 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.

Kommentar

I lovforslagets § 34 foreslås det at udvide Revisornævnet, så der ved Revisornævnets behandling af sager om verifikatorer vil deltage medlemmer med tilsvarende baggrund.

Som udgangspunkt vil verifikatorer opfylde kravene til at blive udpeget, og der vil blive udpeget verifikatorer i den udstrækning, det er muligt. Hensynet bag den foreslåede formulering er at tage højde for risiko for inhabilitet ved udpegning af verifikatorer ved at åbne for, at der også vil kunne udpeges andre end verifikatorer med de rette kompetencer. På sigt er det hensigten, at verifikatorer udpeges og deltager i behandling af sager på samme måde som revisorer på revisorområdet.

Der henvises fsva. sanktionsmuligheder og klager over uafhængige erklæringsudbydere til bemærkningerne til afsnittet "Undersøgelser".

4. Lovforslaget i forhold til lovudkastet

I forhold til det udkast til lovforslag, der har været i offentlig høring, indeholder det fremsatte lovforslag følgende indholdsmæssige ændringer:

- § 5 er ændret, så der stilles krav om, at verifikator skal være beskæftiget eller på anden vis tilknyttet den uafhængige erklæringsudbyder på det tidspunkt, hvor erklæringen udstedes.
- bemærkningerne til § 8 er præciseret, så det fremgår, at DANAK i henhold til akkrediteringsreglerne har hjemmel til at suspendere og/eller trække en akkreditering tilbage, hvis en uafhængig erklæringsudbyder nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol.
- i § 11 er ændret, så der er indsat krav om kandidatuddannelse.
- bemærkningerne til § 28, stk. 1 er udbygget, så det fremgår, at andre ydelser som certificerings- og verifikationsydelser i udgangspunktet ikke vil udgøre en trussel mod uafhængigheden.
- § 31 er ændret, så det fremgår, at bestemmelserne om honorar for udførelse af erklæringsopgaver også omfatter andre ydelser.
- § 33 er ændret, så det fremgår, at DANAK og Erhvervsstyrelsen kan udveksle fortrolige oplysninger.
- § 41 er ændret, så styrelsen kan indbringe en uafhængig erklæringsudbyder for Revisornævnet, hvis den uafhængige erklæringsudbyder har et medansvar for en verifikators overtrædelse af sine pligter.

- § 44 er ændret, så Revisornævnet kan tildele en uafhængig erklæringsudbyder en advarsel eller pålægge en bøde på ikke over 750.000 kr., som dog ved overtrædelser af særlig grov karakter kan hæves op til 1.500.000 kr.
- § 67 er ændret, så der også stilles krav om, at personen skal være ansat i en virksomhed, som senest den 31. december 2024 har påbegyndt en akkrediteringsprocedure som uafhængig erklæringsudbyder og afsluttet denne procedure senest 1. januar 2026, og at dispensationsmuligheden vedrørende den teoretiske uddannelse er udgået.
- revisorlovens § 3 b, stk. 2 er ændret, så revisorer også kan gennemføre den praktiske uddannelse i en uafhængig erklæringsudbyder under tilsyn af en verifikator.

Herudover er der foretaget ændringer af sproglig, redaktionel og lovteknisk karakter.

5. Oversigt over hørte organisationer, myndigheder m.v.

92-gruppen, Aarhus BSS Advokatrådet, Advokatsamfundet, Amnesty, Akademikernes Centralorganisation, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedets Tillægs Pension (ATP), Axcelfuture, Bryggeriforeningen, Centralorganisationens Fællesudvalg, CEPOS, Cereda Certificerende Organers Forum (COF), CONCITO, Copenhagen Business School, CSR Forum, DANAK, Danish Venture Capital and Private Equity Association, Danmarks Naturfredningsforening, Danmarks Nationalbank, Danmarks Restauranter og Cafeer, Danmarks Skibskredit A/S, Danmarks Statistik, Danmarks Tekniske Universitet, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Handicapforbund, Dansk Industri, Dansk Initiativ for Etisk Handel, Dansk Investor Relations Forening – DIRF, Dansk Standard, Dansk Iværksætterforening, Dansk Mode & Textil, Danske Advokater, Danske Arkitektvirksomheder, Danske Forsikringsfunktionærers Landsforening, Danske Maritim, Danske Rederier, Danske Regioner, DANVA, Datatilsynet, De Samvirkende Købmænd, Den Danske Aktuarforening, Den Danske Dommerforening, Den Danske Finansanalytikerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, Det Kooperative Fællesforbund, Det Nationale Netværk af Virksomhedsledere, Det Økonomiske Råds Sekretariat, Domstolsstyrelsen, EG Eksportkreditfonden, Fagbevægelsens Hovedorganisation, Finans Danmark, Finansforeningen, Finansforbundet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, First North, Folkekirkens Nødhjælp, Forbrugerrådet, Foreningen af Interne revisorer, FSR – danske revisorer, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, Garantifonden for indskydere og investorer, Green Power Denmark, Grønlands Selvstyre, HK, IBA – Erhvervsakademi Kolding, Ingeniørforeningen i Danmark, Institut for Menneskerettigheder,

IT-branchen, IT-Universitetet, Komiteen for god Selskabsledelse, Komiteen for god Fondsledelse, Kommunale Tjenestemænd og Overenskomstansatte, Kommunekredit, Kommunernes Landsforening (KL), Kristelig Arbejdsgiverforening, Kristelig Fagbevægelse, Kuratorforeningen, Københavns Universitet, Landbrug og Fødevarer, Landsdækkende Banker, Landsorganisationen i Danmark, Ledernes Hovedorganisation, Liberale Erhvervs Råd, Lokale Pengeinstitutter, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Mellemfolkeligt Samvirke, Miljømærkning Danmark, OXFAM IBIS, Red Barnet, Rigsadvokaten, økonomi og ledelse Rigsombuddet på Færøerne, Rigsrevisionen, Roskilde Universitetscenter, Rådet for bæredygtigt byggeri, SEGES, Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, SMV Danmark, Syddansk Universitet, Telekommunikationsindustrien i Danmark, UN Global Compact, Uttanríkis- og vinnumálaráðið Cc til Rigsombuddet på Færøerne, Verdens Skove, Virksomhedsforum for Socialt Ansvar, Værdipapircentralen, WWF, Aalborg Universitet, Aarhus Universitet, TÜV SÜD, DNV Business Assurance Denmark A/S, FORCE Certification A/S, Intertek DIC A/S, UL International Demko A/S, SGS Analytics Denmark, Bruun Inspektion A/S, Baltic Control Certification A/S, Bureau Veritas Certification Denmark A/S, Rambøll, COWI, NIRAS Orbicon, Artelia, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, Byggeriets Kvalitetskontrol A/S, Dancert A/S, DBI Certification A/S, TEKNIQ Kvalitet ApS og Validan ApS.

6. Følgende organisationer har haft bemærkninger til lovforslaget:

Aktive ejere, Ali Simiab, B Align, Biogas Danmark, Certificerende Organers Forum, Dansk Erhverv, Dansk Industri, Danske Rederier, Danmarks Naturfredningsforening, Danmarks restauranter & cafeer, Den danske Fondsmæglerforening, Fagbevægelsens Hovedorganisation, Finans Danmark, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, FSR – danske revisorer, IDA - Ingeniørforeningen, Landbrug & Fødevarer og Viegand Maagøe.