

MARTS 2024
ERHVERVSSTYRELSEN

AMVAB – REVISORKRAV VED BÆREDYGTIGHEDSRAP- PORTERING (CSRD)

AFRAPPORTERING



COWI

MARTS 2024
ERHVERVSSTYRELSEN

AMVAB – REVISORKRAV VED BÆREDYGTIGHEDSRAP- PORTERING (CSRD)

AFRAPPORTERING

PROJEKTNR.	DOKUMENTNR.				
A245711	16				
VERSION	UDGIVELSESDATO	BESKRIVELSE	UDARBEJDET	KONTROLLERET	GODKENDT
4.0	13. marts 2024	Afrapportering	NJKV	NAEW	NJKV

INDHOLD

1	Resumé og indledning	7
2	Direktivets formål og krav	9
3	Parametre til opgørelse af de administrative konsekvenser	11
3.1	Population og segmenter	11
3.2	Hyppighed	12
3.3	Omkostningsparametre	12
3.4	Business-As-Usual (BAU)	13
4	Dataindsamling	14
5	Administrative konsekvenser	15
5.1	Metode til at bestemme den normaleffektive virksomhed	15
5.2	Omkostninger forbundet med de enkelte revisionskrav	16
5.3	Samlede administrative omkostninger	28

1 Resumé og indledning

EU-Kommissionen har vedtaget EU-direktivet (EU) 2022/2464 om virksomheders bæredygtighedsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive: CSRD)¹. Dette EU-direktiv skal implementeres i dansk lovgivning.

CSRD indebærer omfattende, nye informationsforpligtelser for danske virksomheder, som bliver påkrævet at rapportere på en stor mængde datapunkter vedr. deres bæredygtighed. Direktivet indebærer derudover nye krav til revisorer, som forventes at medføre administrative omkostninger for revisionshusene.

Denne AMVAB-måling har til formål at kvantificere de administrative omkostninger, som danske revisionshuse vil blive pålagt i forbindelse med CSRD. De administrative omkostninger kan opdeles i hhv. administrative omstillingsomkostninger ved at påbegynde efterlevelsen af de nye krav, samt løbende administrative omkostninger ved at efterleve kravene.

CSRD vil ved fuld indfasning direkte omfatte alle store virksomheder i regnskabsklasse C, alle børsnoterede virksomheder, med undtagelse af børsnoterede mikrovirksomheder, samt visse finansielle virksomheder af interesse for offentligheden. De enkelte revisionshuses administrative omkostninger ved efterlevelsen af kravene, som følger af CSRD, forventes at være betydelig påvirket af antallet af revisionshusenes CSRD-omfattede kunder.

Da AMVAB-målingen af CSRD blev foretaget, blev det estimeret, at i alt 52 danske revisionshuse forventes at have CSRD-omfattede kunder i forskelligt omfang. Heraf har Erhvervsstyrelsen en forventning om, at 8 af de største revisionshuse vil have væsentligt flere CSRD-omfattede kunder end de øvrige 44 revisionshuse, og derfor er disse blevet placeret i hvert deres segment. Kvantificeringen af de administrative konsekvenser er foretaget på baggrund af virksomhedsinterviews med 6 revisionshuse, der er blevet interviewet om deres forventede administrative aktiviteter og dertilhørende tidsforbrug og eksterne anskaffelser (herefter de administrative omkostninger) i forbindelse med efterlevelsen af de nye revisorkrav.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=EN>

CSR vurderes samlet set at påføre revisionshusene administrative omstillingsomkostninger på knap 1,3 mio. kr. og løbende administrative omkostninger på ca. 8,8 mio. kr. per år.

Tabel 1 Totale omstillingsomkostninger og totale løbende årlige omkostninger forbundet med CSR for revisionshusene

	Omstillingsomkostninger, kr.	Løbende omkostninger, kr. pr. år
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	602.878	7.869.827
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	660.000	943.906
Kr. / kr. pr. år	1.262.878	8.813.733

Kilde: COWI-beregninger

2 Direktivets formål og krav

Formålet med lovforslag til ændring af bl.a. årsregnskabsloven og revisorloven er at implementere CSRD i dansk lovgivning. CSRD indebærer en trinvis indfasning og vil ved fuld indfasning direkte omfatte alle store virksomheder i regnskabsklasse C, alle børsnoterede virksomheder med undtagelse af mikrovirksomheder og visse finansielle virksomheder af interesse for offentligheden.

Det overordnede formål med CSRD er at forbedre virksomheders bæredygtighedsrapportering for derigennem bedre at udnytte potentialet i at få virksomheder til at bidrage til opnåelse af EU's klimamål og FN's Verdensmål. CSRD skal desuden understøtte EU's arbejde med bæredygtig finansiering ved at sikre, at investorer og långivere som for eksempel finansielle virksomheder m.v. kan få adgang til relevante, sammenlignelige og troværdige oplysninger om bæredygtighed.

For revisionshusene vil implementeringen af CSRD have betydning i forskellige situationer og processer. Flere af disse nye processer for bæredygtighedsrapporteringen minder om eksisterende processer for finansiell rapportering og beskrives nærmere i afsnit 5.2.

De CSRD-omfattede virksomheder forventes også i flere andre tilfælde at skulle have hjælp fra revisorer samt revisionshusenes konsulentafdeling til at efterleve de nye regler. Med udvidelsen af markedet med bæredygtighedsrapportering opstår der samtidig nye forretningsmuligheder for revisionshusene.

I denne undersøgelse vedr. revisorkrav som følge af implementeringen af CSRD, er det alene de administrative omkostninger for de lovmæssige krav, der er undersøgt. Det er f.eks. underretning af Erhvervsstyrelsen ved bæredygtighedsrevisors fratræden i utide, der er en omkostning, som revisor ikke bliver kompenseret for. Revisionshusenes administrative omkostninger ud over, hvad der er nødvendigt for at efterleve kravene i CSRD, er ikke medregnet.

Da kvantificeringen af de administrative konsekvenser ved lovforslaget vedrører regulering, kan oplysningskravene inddeles i tre kategorier:

- > **Kategori A:** Informationsforpligtelser og oplysningskrav samt efterlevelsen heraf er fastsat international/supranationalt.
- > **Kategori B:** Informationsforpligtelser er fastsat international/supranationalt, men det er op til de enkelte lande at formulere de oplysningskrav, som virksomhederne skal efterleve, og måden hvorpå de skal efterleves.
- > **Kategori C:** Informationsforpligtelser og oplysningskrav samt efterlevelsen heraf er fastsat nationalt og kan fjernes uden at være i strid med internationale/supranationale forpligtelser.

Baggrunden for lovforslaget er en implementering af EU-direktivet (EU) 2022/2464 (CSRD) om virksomheders bæredygtighedsrapportering. Samtlige krav, der medfører administrative konsekvenser for virksomheder, følger direkte af EU-direktivet. Der er derfor tale om lovgivning af kategori A.

Nye
rapporteringsforpligt
elser

Rapporteringsforpligtelserne, der vil blive analyseret i nærværende AMVAB-måling, betragtes som nye rapporteringsforpligtelser for de omfattede revisionshuse.

3 Parametre til opgørelse af de administrative konsekvenser

I dette afsnit vil de anvendte parametre i AMVAB-beregningen, herunder population, segmentering, hyppighed, timeomkostninger, Business-As-Usual (BAU) og den normaleffektive virksomhed blive uddybet.

3.1 Population og segmenter

Populationen

I forbindelse med vedtagelsen af CSRD og den tilhørende implementering i dansk lovgivning bliver revisorer pålagt nye krav i forbindelse med bæredygtighedsrapportering.

Loven træder i kraft den 1. juni 2024 med krav om, at de første virksomheder fra den 1. januar 2025 skal rapportere om bæredygtighed for regnskabsår der starter 1. januar 2024 eller senere. Omfanget af virksomheder, som omfattes af CSRD, udvides trinvist frem mod 2028, og dermed vil antallet af revisionshuse med CSRD-omfattede kunder også stige.

Erhvervsstyrelsen har vurderet, at der samlet set forventes at være 52 danske revisionshuse, som vil have administrative omkostninger ifm. efterlevelsen af revisorkravene ved CSRD.

Segmenter

Da revisionshusenes administrative omkostninger ofte er relateret konkret til deres CSRD-omfattede kunder, er det i denne undersøgelse relevant af segmentere revisionshusene pba. det forventede antal af CSRD-omfattede kunder. På den måde fremkommer en retvisende estimering af de samlede administrative omkostninger således, at det normaleffektive omkostningsniveau kan kortlægges inden for hvert segment.

I AMVAB-målingen er populationen således delt op i 2 segmenter, der er karakteriseret som nedenstående:

- > **Segment 1: Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder**
Erhvervsstyrelsen har vurderet, at 8 virksomheder forventes at have særligt mange CSRD-omfattede kunder. Disse virksomheder udgør segment 1.
- > **Segment 2: Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder**
Disse revisionshuse vil have en mindre berøring med CSRD end segment 1, da de forventes at have færre CSRD-omfattede kunder.

Tabel 2 Populationsstørrelser indenfor hvert segment

	Antal virksomheder
Segment 1	8
Segment 2	44

Kilde: Erhvervsstyrelsen

3.2 Hyppighed

Hyppigheden af de nye revisorkrav differentieres afhængigt af, om det er krav i tilfælde af en enkeltstående hændelse f.eks. utidig fratrædelse af revisor eller rapportering om uregelmæssigheder ved erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, *eller* om der er tale om mere faste krav vedr. bæredygtighedsrapportering, der for omfattede virksomheder skal udføres én gang om året.

Parameterværdien for **Hyppighed (H)** er 1 for krav, der udføres én gang om året. For krav hvor det for det enkelte revisionshus ikke er muligt at forudsige hyppigheden, har revisionshuset i interviewet givet et estimat på en forventet omkostning ved en enkeltstående hændelse. Erhvervsstyrelsen har angivet en forventet hyppighed for hele populationen, hvilket er blevet anvendt til at multiplicere på den normaleffektive omkostning.

3.3 Omkostningsparametre

De interviewede revisionshuse er blevet bedt om at oplyse deres forventede timeforbrug ved de nye administrative aktiviteter, som de skal udføre for at efterleve kravene i henhold til CSRD. Herunder blev de bedt om at oplyse, hvilken type medarbejder som i praksis vil udføre disse aktiviteter.

I interviewene er der blevet differentieret mellem revisorer og revisorer som agerer som konsulenter. Herved har differentieringen den betydning, at revisorerne indgår i to forskellige løn kategorier. Desuden er jurister og medarbejder, der sikrer kvalitetssikring af IT-systemer også oplyst. I nedenstående Tabel 3 er disse medarbejdertyper angivet. Tabellen viser også, hvilke løn kategorier COWI har koblet på hvilke medarbejdertyper. Når omkostningen for en aktivitet estimeres, skelnes der mellem, om medarbejdertypen er en leder eller ej, da det vil have betydning for den løn, som medarbejderne aflønnes med.

Tabel 3 Anvendte timepriser for gængse medarbejdertyper nævnt under interview

Medarbejdertype angivet i interviewene	Lønkategori fra DST	Timeløn, ledere (kr. inkl. 25% overhead)	Timeløn, lønmodtagere uden ledelsesansvar (kr. inkl. 25% overhead)
Revisor	2411 Revisions- og regnskabscontrollerarbejde	738	544
Konsulent-orienteret revisor	2412 Rådgivning inden for finans, pension, forsikring og investering	754	555
Jurist	261 Juridisk arbejde	828	604
Medarbejder, der sikrer kvalitetssikring af IT-system	2519 Andet arbejde med software, herunder test og kvalitetssikring	718	535

Kilde: Danmarks Statistik, LONS20 - Løn efter køn, lønkomponenter, aflønningsform, sektor, tid, arbejdsfunktion og lønmodtagergruppe, 2021

3.4 Business-As-Usual (BAU)

Business-As-Usual (BAU) er et udtryk for de administrative aktiviteter, som virksomhederne alligevel ville gennemføre, selv hvis der ikke blev stillet krav herom i direktivet. Denne kvantificering er også blevet anvendt i spørgsmål, der vedrører eksisterende processer, der udvides, som følge af krav i CSR.

Parameterværdien for BAU er opgjort for hver virksomhed ved brug af deres kvalitative svar fra interview.

4 Dataindsamling

I dette afsnit beskrives datagrundlaget for målingen, herunder hvor mange revisionshuse, der er talt med i hvert segment. Fordeling af interviewene fremgår af nedenstående tabel.

Tabel 4 Antal revisionshuse interviewet inden fra hvert segment

	Segmentnavn	Antal revisionshuse interviewet
Segment 1	Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	2
Segment 2	Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	4

Til interviewene er der blevet anvendt samme faste interviewguide, som på forhånd var udarbejdet af Erhvervsstyrelsen. Revisionshusene har fået tilsendt denne interviewguide forud for interviewet og har dermed haft mulighed for at undersøge spørgsmålene nærmere og give kvalificerede svar.

4.1 Metodiske overvejelser og validitet

Kvantificeringen af den indsamlede data er behæftet med en vis usikkerhed. Generelt for de to segmenter gør det sig gældende, at de har haft svært ved at vurdere kravenes omfang og deres fremadrettede årlige ressourceforbrug. Dette har særligt været svært for segment 2, da flere revisionshuse ikke på nuværende tidspunkt var bekendt med, om/at de havde CSRD-omfattede kunder, der bliver omfattet for regnskabsåret 2024, og derfor ikke har sat sig fuldt ud ind i reglerne samt omfanget heraf endnu. Det har derfor været svært for revisionshusene at give estimater på, hvor stort deres ressourceforbrug til de forskellige aktiviteter vil blive, hvorfor de oplyste estimater er et udtryk for bedst mulige vurdering på målingstidspunktet.

En anden usikkerhed er forbundet med, at der kun er blevet interviewet 2 revisionshuse inden for segment 1. Alle 8 revisionshuse i dette segment er forsøgt rekrutteret til interview, men 6 af dem var enten ikke mulige at komme igennem til eller ønskede ikke at deltage i undersøgelsen. Af den årsag er omkostningerne for dette segment baseret på interview med de to revisionshuse.

5 Administrative konsekvenser

I dette afsnit beskrives de forventede administrative konsekvenser i forbindelse med implementering af CSRD. Omkostningerne i forbindelse med de administrative konsekvenser er delt op i:

- > Løbende omkostninger
- > Omstillingsomkostninger

Afsnittet beskriver først metoden brugt til at bestemme den normaleffektive virksomhed indenfor hvert segment. Herefter gennemgås resultaterne.

5.1 Metode til at bestemme den normaleffektive virksomhed

Kvantificering af de administrative konsekvenser er foretaget på baggrund af interviews med 6 revisionshuse. Revisionshusene er blevet interviewet om deres forventede administrative aktiviteter og dertilhørende tidsforbrug og eksterne anskaffelser (herefter de administrative omkostninger) i forbindelse med efterlevelsen af CSRD.

På baggrund af de udførte interviews er det overordnede billede, at revisionshusene på tværs af segmenterne er meget usikre på, hvilke og hvor mange ressourcer, som de fremadrettet vil skulle anvende for at efterleve de nye krav. Det kommer til udtryk ved, at der ofte er væsentlige forskelle i revisionshusenes forventede administrative omkostninger. Samtidig har revisionshusene under interviewene givet udtryk for, at de er usikre på, hvor mange timer efterlevelsen af revisorkravene vil kræve af dem, både i forbindelse med omstilling men også i forbindelse med de årlige aktiviteter, som CSRD medfører.

5.1.1 Det normaleffektive revisionshus

Det normaleffektive revisionshus er blevet bestemt for hvert segment. Inden de administrative omkostninger for det normaleffektive revisionshus er blevet bestemt, er der blevet beregnet en administrativ omkostning for hver aktivitet indenfor hvert revisionshus. Dvs. at revisionshusenes estimat for timeforbrug, BAU og hyppighed er blevet regnet sammen med den relevante lønkategori for den angivne medarbejdertype, ved hjælp af AMVAB-formlen:

$$\begin{aligned} & \text{Omkostningsparametre (O)} \times \\ & \text{Hyppighed (H)} \times \\ & (1 - \text{Business-As-Usual (BAU)}) \\ & = \text{Normaleffektive administrative omkostninger} \end{aligned}$$

For at finde det normaleffektive revisionshus er den samlede omkostning for hver aktivitet og revisionshus blevet holdt op imod hinanden. Det normaleffektive revisionshus omkostning i forbindelse med en given aktivitet

indenfor et segment er bestemt ud fra en konkret vurdering af, hvilke revisionshusenes omkostninger, der kan betragtes som "normale", idet de ligger tæt op ad andre revisionshusenes besvarelser. Undersøgelsens normaleffektive revisionshus er fundet ved både at gøre brug af de kvalitative og kvantitative data om revisionshusenes omkostninger. De omkostninger, som falder væsentligt ved siden af de omkostninger, som de andre revisionshuse i segmentet har angivet, vurderes ikke at leve op til kriterierne for at være en normaleffektiv omkostning.

I segment 1 er der kun indsamlet data for to virksomheder. De to virksomheder har på nogle af spørgsmålene svaret relativt ensartet, og i disse situationer er det normaleffektive valgt som et gennemsnit af de to besvarelser. På andre spørgsmål har virksomhederne svaret meget forskelligt; i disse situationer har COWI foretaget en kvalitativ vurdering af virksomhedens forståelse af spørgsmålet og dermed kvaliteten af virksomhedens svar. Dertil har COWI inddraget sin viden om det typiske ressourceforbrug til efterlevelsen af kravene i CSRD fra virksomhederne i segment 2. På denne baggrund har COWI vurderet, hvilken af de to virksomheders besvarelser som giver det bedst mulige estimat på det normaleffektive.

5.1.2 Samlet omkostning for hele populationen

Når de administrative omkostninger for det normaleffektive revisionshus er blevet bestemt indenfor hvert segment, beregnes den fulde omkostning for segmentet ved at gange den normaleffektive omkostning med populationen indenfor segmentet:

$$\begin{aligned} & \text{Populationen (P) x} \\ & \text{Normaleffektive administrative omkostninger} \\ & = \text{Samlede administrative omkostninger} \end{aligned}$$

5.2 Omkostninger forbundet med de enkelte revisionskrav

Revisionshusenes vurdering af omfanget af de forventede administrative omkostninger varierer både på tværs af kravene og segmenterne.

Revisionshusenes forventede administrative omstillingsomkostninger og løbende omkostninger, som følge af de enkelte revisionskravs implementering i dansk lovgivning gennemgås i følgende afsnit.

5.2.1 Krav om at give tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger

Der kommer krav til, at den fratrædende revisor har pligt til at give tiltrædende revisor, der er valgt til at give erklæring om bæredygtighedsrapportering, adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som erklæringen vedrører.

Revisionshusenes generelle forventninger til de administrative omkostninger ved at videregive kunde- og sagsoplysninger har gennem denne undersøgelse vist sig at variere på tværs af segmenterne. Det forventede timeforbrug blandt revisionshusene med færre CSRD-omfattede kunder ligger på 1-4 timers arbejde hos revisoren, hvilket tyder på, at disse revisionshuse forventer, at den største arbejdsbyrde ligger hos den tiltrædende revisor.

Hos revisionshusene med mange CSRD-omfattede kunder er der relativt højere forventede administrative omkostninger end i segmentet med færre CSRD-omfattede kunder. Det højere forventede ressourceforbrug skyldes bl.a. en forventning til, at den tiltrædende revisor vil kræve en række forskellige opgaver ved underskrifter, møder, indføring, og at der hertil vil være overvågning af tiltrædende revisor ved adgang til computere og datahentning, opfølgning mv.

Tabel 5 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	73.502	588.020
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	1.167	51.356
Total kr.	-	639.376

Kilde: COWI-beregninger

5.2.2 Krav om underretning af Erhvervsstyrelsen ved utidig fratrædelse

Der kommer krav til, at Erhvervsstyrelsen skal underrettes i tilfælde af at bæredygtighedsrevisoren fratræder i utide.

Undersøgelsen viser, at revisionshusene i segment 1 og segment 2 har nogenlunde den samme forventning til omkostningerne, hvilket skyldes en generel forventning til et begrænset tidsforbrug forbundet med underretningen. Kvalitativt blev det bemærket, at det ikke er det at afgive erklæringen, der er ressourcefyldt, men det er det derimod at komme frem til beslutningen.

Da hyppigheden af dette krav har været svær for virksomhederne at vurdere, har de i stedet for en årlig omkostning oplyst en omkostning pr. case. Dertil har Erhvervsstyrelsen oplyst en antagelse om, at 0,5% af de CSRD-omfattede kunder vil opleve dette årligt, og at segment 1 vil have 90% af de CSRD-omfattede kunder. Pba. dette er en årlig omkostning blevet beregnet.

Tabel 6 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omkostning pr. case (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	1.089	10.780
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	1.637	1.801
Total kr.	-	12.581

Kilde: COWI-beregninger

5.2.3 Krav om revision af bæredygtighed ved koncernrapportering

Ifm. ændringen af krav om revision af bæredygtighed ved koncernrapportering har undersøgelsen fundet, at det er normaleffektivt for begge segmenter at have en forventning om, at revisionshusene kan anvende og udvide deres eksisterende digitale systemer, jf. Tabel 7. For segment 1 forventes dette at påføre dem en omkostning – primært til ændring af skabelon og indhentning af dokumentation - mens dette ikke er tilfældet for segment 2, idet de forventer, at deres eksisterende systemer vil kunne håndtere kravet uden behov for yderligere ressourceforbrug.

Tabel 7 Segmenternes omstillingsomkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omstillingsomkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	26.748	213.985
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	213.985

Kilde: COWI-beregninger

Udover disse omstillingsomkostninger indgår også 3 typer af løbende omkostninger i dette krav, jf. nedenstående 3 underafsnit.

Dokumentation af gennemgang af datterselskabsrevisors arbejde

Revisionshusenes forventninger til de løbende omkostninger vedrørende rapportering på koncernniveau har i undersøgelsen vist store forskelle på tværs af segmenterne, jf. Tabel 8. Mens det normaleffektive revisionshus i segment 1 forventer at have omkostninger til vedligehold, opdateringer og indrapporteringer i både IT- og revisionsafdelinger, er der lavere forventninger til omkostningerne hos revisionshusene i segment 2. Under segment 2 er det gennem de kvalitative data blevet tydeligt, at omkostningerne dog afhænger af karakteren af opgaven. Mens et revisionshus bemærker, at der forventes større omkostninger, hvis hele koncernen ikke revideres in-house i revisionshuset, så bemærker et andet revisionshus, at omkostningerne afhænger af, hvilket land datterselskaberne befinder sig i. Der er en forventning om, at hvis datterselskabet har en anden revisor i f.eks. Danmark eller de tætteste nabolande forventes der færre omkostninger, end hvis datterselskabsrevisoren befinder sig i et land med større sprogbarrierer og færre samarbejdsrelationer.

Tabel 8 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	285.843	2.286.743
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	7.078	311.432
Total kr.	-	2.598.175

Kilde: COWI-beregninger

Indhentning af samtykke fra datterselskabsrevisorer om samarbejde

Gennem undersøgelsen af omkostningerne ved indhentning af samtykke til samarbejde fra datterselskabsrevisorer forventes der på tværs af revisionshusene ekstra administrative omkostninger ved at skulle indhente samtykke hos datterselskabsrevisorerne, jf. Tabel 9. Kvalitativt påpeger flere af revisionshusene, at omkostningerne sandsynligvis vil variere afhængigt af, hvorvidt datterselskabet benytter den samme revisor. I de tilfælde hvor revisionen af datterselskabet foregår internt, påpeger et revisionshus, at de administrative omkostninger næsten er ubetydelige. Årsagen til at omkostningerne forventes at være højere ved segment 1 er, at revisionshusene i dette segment har flere kunder, der er omfattet af dette krav.

Tabel 9 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	122.504	980.033
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	3.267	143.738
Total kr.	-	1.123.771

Kilde: COWI-beregninger

Orientering af Erhvervsstyrelsen, hvis der ikke er adgang til relevante arbejdspapirer fra datterselskabsrevisorer

Afslutningsvist kan det i Tabel 12 ses, at der ved orientering af Erhvervsstyrelsen i tilfælde, hvor der ikke er adgang til relevante arbejdspapirer fra datterselskabsrevisor igen ses en større forventet omkostning hos segment 1. En del af forklaringen på denne forskel er, at de har flere CSR-omfattede kunder. En anden del af forklaringen ses ved at flere af de adspurgte revisionshuse i segment 2 har svært ved at forestille sig en situation, hvor de reelt set ikke har adgang til de relevante arbejdspapirer fra datterselskabet.

Tabel 10 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	21.779	174.228
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	408	17.967
Total kr.	-	192.195

Kilde: COWI-beregninger

Samlet set kan det ud fra kravene om koncernrapportering konkluderes, at revisionshusene i segment 1 forventer højere administrative omkostninger end

segment 2 i forlængelse af de tre ovenstående krav om koncernrapportering, hvilket hovedsageligt skyldes flere koncern-kunder i segment 1.

5.2.4 Krav om forpligtelser til bæredygtighedsrevision, som allerede i dag gælder for finansiel revision

Under kravet om forpligtelser til bæredygtighedsrevision, som i dag allerede finder sted ved den finansielle revision, er der gennem undersøgelsen blevet målt på omkostningerne ved 1) at oprette stamkort og opgavearkiv over erklæringsopgaver, 2) at føre register over skriftlige klager over udførte erklæringsopgaver om bæredygtighed, og 3) at udarbejde årsberetning om foranstaltninger, som udleveres internt.

Oprettelsen af stamkort og opgavearkiv over erklæringsopgaver

Undersøgelsen af revisionshusenes omkostninger vedrørende oprettelse af stamkort og opgavearkiv viste, at det normaleffektive revisionshus i begge segmenter ikke forventede nogen omstillingsomkostninger, da de forventer, at deres nuværende system kan anvendes hertil. I forventningerne til de løbende omkostninger er der blandt revisionshusene en forventning om ekstra administrative omkostninger ved alle deres CSRD-omfattede kunder. Af den grund er de forventede løbende omkostninger en del større ved revisionshusene i segment 1.

Tabel 11 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	129.310	1.034.479
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	2.178	95.825
Total kr.	-	1.130.304

Kilde: COWI-beregninger

Registrering af skriftlige klager over udførte erklæringsopgaver om bæredygtighed

Revisionshusenes forventninger til at føre register over skriftlige klager er præget af mindre administrative opgaver. Ud fra det normaleffektive revisionshus forventes det, at der for hele populationen i segment 1 er en mindre omstillingsomkostning på 40.000 kr., jf. Tabel 12. Samtidig forventes der i populationen i segment 2 en omstillingsomkostning på 0 kr.

Tabel 12 Segmenternes omstillingsomkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omstillingsomkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	5.000	40.000
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	40.000

Kilde: COWI-beregninger

Revisionshusene i segment 1 forventer løbende omkostninger på godt 30.000 kr. til denne aktivitet, mens segment 2 ikke forventer løbende omkostninger, jf. Tabel 13. I undersøgelsen af de løbende omkostninger understregede et af revisionshusene en vis usikkerhed ved de forventede værdier, da det er muligt, at der ved bæredygtighedsrevisionen vil komme til at være en større forventningsgab mellem revisoren og virksomheden, idet revisoren til forskel fra den finansielle rapportering kun forpligter sig på en begrænset sikkerhed.

Tabel 13 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	4.083	32.668
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	32.668

Kilde: COWI-beregninger

Udarbejdelse af intern årsberetning om foranstaltninger

Ligesom ved forrige krav forventer det normaleffektive revisionshus i segment 1 at have nogle mindre omstillingsomkostninger til at justere det eksisterende system, hvorfor den forventede omstillingsomkostning for hele populationen i

segment 1 er 40.000 kr., jf. Tabel 14. Den normaleffektive omstillingsomkostning i segment 2 er 0 kr. for populationen med en forventning om, at det eksisterende system kan bruges.

Tabel 14 Segmenternes omstillingsomkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omstillingsomkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	5.000	40.000
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	40.000

Kilde: COWI-beregninger

Begge segmenter forventer at have løbende omkostninger til denne aktivitet, og også i nogenlunde samme omfang. I segment 1 er det normaleffektivt at have omkostninger for ca. 4.000 kr. om året, mens det i segment 2 er normaleffektivt med ca. 2.000 kr. om året. Det giver samlede administrative omkostninger på hhv. godt 30.000 kr. og godt 90.000 kr. for de to segmenter, jf. Tabel 15.

Tabel 15 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	4.083	32.668
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	2.110	92.831
Total kr.	-	125.499

Kilde: COWI-beregninger

5.2.5 Krav om opgaveaccept

I undersøgelsen af omkostningerne forbundet med kravet om opgaveaccept har det normaleffektive revisionshus i begge segmenter omstillingsomkostninger forbundet med overvejelser og procedurer for opgaveaccepten, jf. Tabel 16.

Et af de interviewede revisionshuse har i den sammenhæng udtrykt et ønske om, at FSR – Danske Revisorer offentliggør en standardskabelon, som de berørte revisionshuse kan anvende ifm. efterlevelsen af kravet.

Tabel 16 Segmenternes omstillingsomkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omstillingsomkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	25.000	200.000
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	15.000	660.000
Total kr.	-	860.000

Kilde: COWI-beregninger

Revisionshusene i segment 1 forventes at have væsentligt højere løbende omkostninger i forbindelse med kravet om opgaveaccept, end segment 2, jf. Tabel 17. Dette hænger sammen med de forventelige flere opgaveaccepter, der er i dette segment.

Tabel 17 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	212.340	1.698.723
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	2.586	113.793
Total kr.	-	1.812.516

Kilde: COWI-beregninger

5.2.6 Rapportering om uregelmæssigheder

Under kravet om at rapportere om uregelmæssigheder ved erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering er omstillingsomkostninger såvel som løbende omkostninger undersøgt.

Enkelte revisionshuse følte sig ikke i stand til at kunne lave et estimat på omstillingsomkostningerne ved dette krav, da de var usikre på, om kravet kommer til at kræve mere end, hvad de gør i forvejen. De øvrige revisionshuse kunne ikke se, at dette vil kræve nogle omkostninger. Det blev kvalitativt beskrevet, at dette krav alene er relevant i tilfælde hvor der er mistanke om grov overtrædelse af lovgivningen. Ydermere var der usikkerhed om, hvorvidt denne rapportering også skulle ske til National enhed for Særlig Kriminalitet.

På denne baggrund er det vurderet, at den normaleffektive virksomhed ikke forventer at have omstillingsomkostninger ifm. dette krav.

De estimerede løbende omkostninger fremgår af Tabel 18. Gennem de kvalitative interviews blev det beskrevet, at der er tale om få sager, hvor dette krav får betydning. I segment 1 forventes der at være få sager, da revisionshusene screener kunderne i forvejen. Det blev dog bemærket, at der måske er en smule øget risiko for flere sager inden for bæredygtighed, end det har været tilfældet ved den finansielle revision. Derfor skal det understreges, at den estimerede løbende omkostning har en vis usikkerhed. I tilfælde hvor revisionshuset finder en uregelmæssighed, bliver processen beskrevet som manuel og timetung, når det skal vurderes, om der er tilstrækkeligt grundlag for at sætte sådan en proces i gang. I segment 2 var det ikke normaleffektivt at have løbende omkostninger til dette krav.

Tabel 18 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	84.658	677.265
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	677.265

Kilde: COWI-beregninger

5.2.7 Uddannelse af personale

I forbindelse med at revisionshusene uddanner personale, har undersøgelsen antaget, at uddannelsen af bæredygtighedsrevisorer kan klares inden for de 120 timers efteruddannelse, som lovpligtigt skal gennemføres over 3 år. Derfor er virksomhederne blevet spurgt til deres forventede tidsforbrug på efteruddannelse efter 2026.

Det normaleffektive revisionshus forventer ikke at have omkostninger til efteruddannelse af bæredygtighedsrevisorer efter 2026. Dette forklarede flere revisionshuse ved, at det forventes, at omkostninger på at efteruddanne nuværende medarbejdere vil ske før 2026. Ydermere er der en forventning om, at nyuddannede fremover bliver skolet i nye regler og krav om bæredygtighedsrapportering, hvor der derfor ikke er nogle omkostninger forbundet hermed efter 2026.

Der blev dog i flere af interviewene gjort bemærkning til antagelsen om, at revisorer godkendt før 2026 kan forventes at være uddannet i bæredygtighedsrapportering, som følge af de 120 timers efteruddannelse. Bemærkningen lød på, at dette ikke kan ske uden, det har en konsekvens ift. de øvrige områder, som revisorer skal holde sig ajour på.

Virksomhederne i segment 1 har yderligere oplyst, at de forventer at tilbyde muligheden for at blive godkendt til bæredygtighedsrevision til alle, men at det bliver valgfrit, så ca. 80% af deres revisorer forventeligt vil blive det. Dette tal er en del lavere i segment 2 – her forventes ca. 30% af revisorerne at blive godkendt til bæredygtighedsrevision.

5.2.8 Udtalelse til ledelsesberetningens del om bæredygtighed

Ved revisionshusenes udtalelse til ledelsesberetningens del om bæredygtighed blev det kvalitativt beskrevet, at det er ledelsen i den pågældende virksomhed, der skriver ledelsesberetninger. Det blev nævnt, at det er vigtigt, at revisorer forholder sig til informationer i ledelsesberetningen og får underbygget, hvorvidt informationerne om bæredygtighed i ledelsesberetningen er korrekte.

Virksomhederne i segment 1 forventer at have omstillingsomkostninger, mens dette ikke er tilfældet i segment 2, der også har væsentligt færre CSRD-omfattede kunder, jf. Tabel 19. Omstillingsomkostningerne forventes primært at bygge på kvalitetssikring af virksomhedernes eksisterende tjeklister og samspillet med deres systemer.

Tabel 19 Segmenternes omstillingsomkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Omstillingsomkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	13.612	108.893
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	0	0
Total kr.	-	108.893

Kilde: COWI-beregninger

Både i segment 1 og 2 forventes det, at man kommer til at bruge længere tid, som følge af udtalelsen til ledelsesberetningens del om bæredygtighed, jf. Tabel 20.

Tabel 20 Segmenternes løbende omkostninger til kravet, opdelt på den normaleffektive virksomhed og de totale omkostninger

	Årlig omkostning, kr. (normaleffektiv virksomhed)	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSRD-omfattede kunder	44.278	354.222
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSRD-omfattede kunder	2.617	115.163
Total kr.	-	469.385

Kilde: COWI-beregninger

5.3 Samlede administrative omkostninger

I dette afsnit sammenfattes de samlede omstillingsomkostninger og løbende omkostninger, som revisionshusene forventer at måtte afholde for at kunne efterleve revisorkravene i CSR.

Det fremgår af Tabel 21, at revisionshusene samlet set forventer, at CSR vil påføre dem omstillingsomkostninger på knap 1,3 mio. kr.

Tabel 21 Totale omstillingsomkostninger forbundet med CSR-krav for revisionshusene

	Omstillingsomkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	602.878
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	660.000
Total kr.	1.262.878

Kilde: COWI-beregninger

Af Tabel 22 fremgår det, at de totale løbende årlige omkostninger forbundet med CSR for revisionshusene forventes at være på ca. 8,8 mio. kr. Overordnet set viste interviewene, at mange af de løbende omkostninger for revisionshusene forventes at være forbundet med antallet af CSR-omfattede kunder. Af den grund forventes omkostningerne ved revisionshusene at være større ved revisionshusene i segment 1, end det gør i segment 2.

Tabel 22 Totale omstillingsomkostninger forbundet med CSR-krav for revisionshusene

	Årlig omkostning, kr. (totale omkostninger)
<u>Segment 1</u> Revisionshuse med mange CSR-omfattede kunder	7.869.827
<u>Segment 2</u> Revisionshuse med færre CSR-omfattede kunder	943.906
Total kr.	8.813.733

Kilde: COWI-beregninger

Der var i interviewene generelt forskellige opfattelser af, om f.eks. IT-leverandører vil kræve betaling for, at revisionshusenes eksisterende IT-systemer bliver opdateret, så de kan anvendes ifm. efterlevelse af de nye krav.

Hvor nogen revisionshuse mente, at de betaler for et IT-system, der lever op til lovkravene, og derfor ikke forventer en ekstrabetaling ved justeringer ift. nye lovkraV, mente andre revisionshuse, at IT-leverandøren forventes at kræve en éngangsomkostning for et tillæg, der dækker bæredygtighedskravene til det eksisterende IT-system. Interviewene viste ydermere, at mange af omstillingsomkostningerne på tværs af revisionskravene bestod i at justere eksisterende systemer og procedurer, så både den finansielle og bæredygtighedsmæssige revision kan foretages samlet.