



**Kommissionens tillkännagivande om tolkningen av vissa rättsliga bestämmelser i
direktiv 2013/34/EU (redovisningsdirektivet), direktiv 2006/43/EG (revisionsdirektivet), förordning
(EU) nr 537/2014 (revisionsförordningen), direktiv 2004/109/EG (insynsdirektivet), kommissionens
delegerade förordning (EU) 2023/2772 (första uppsättningen europeiska standarder för
hållbarhetsrapportering) och förordning (EU) 2019/2088 (förordningen om hållbarhetsupplysningar)
vad gäller hållbarhetsrapportering**

(C/2024/6792)

Denna uppsättning vanliga frågor klargör tolkningen av vissa bestämmelser om hållbarhetsrapportering som genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (direktiv (EU) 2022/2464) införts i redovisningsdirektivet (direktiv 2013/34/EU), revisionsdirektivet (direktiv 2006/43/EG), revisionsförordningen (förordning (EU) nr 537/2014) och insynsdirektivet (direktiv 2004/109/EG) i syfte att underlätta företagens genomförande av dem. Dessutom klargörs vissa bestämmelser i förordningen om hållbarhetsupplysningar (förordning (EU) 2019/2088).

Denna uppsättning vanliga frågor innehåller också ett begränsat antal klargöranden om tolkningen av vissa bestämmelser i den första uppsättningen europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) (kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772), där rättslig tolkning från kommissionens sida har ansetts nödvändig. Företag och andra berörda parter kan också ha nytta av den vägledning för genomförande av ESRS som publicerats av Efrag, det rådgivande organ med flera berörda parter som har till uppgift att ge kommissionen råd om ESRS ⁽¹⁾.

Genom denna uppsättning vanliga frågor avser kommissionen att underlätta för berörda parter att uppfylla de lagstadgade kraven på ett kostnadseffektivt sätt och säkerställa att den rapporterade informationen om hållbarhet är användbar och jämförbar. Genom att ge företagen större klarhet och säkerhet kommer denna uppsättning vanliga frågor att bidra till kommissionens mål att minska företagens administrativa bördor i samband med hållbarhetsrapporteringen ⁽²⁾. Kommissionen kan vid behov uppdatera svaren på dessa frågor.

Svaren på de vanliga frågorna i detta tillkännagivande klargör de bestämmelser som redan finns i den tillämpliga lagstiftningen. De utvidgar inte på något sätt de rättigheter och skyldigheter som följer av den lagstiftningen och inför inte heller några ytterligare krav. Dessa vanliga frågor är endast avsedda att hjälpa företagen att genomföra de relevanta rättsliga bestämmelserna. Endast Europeiska unionens domstol har behörighet att tolka EU-rätten med avgörande verkan. De synpunkter som uttrycks i tillkännagivandet föregriper inte den ståndpunkt som Europeiska kommissionen kan komma att inta i unionens eller enskilda nationers domstolar.

Innehållsförteckning

Sida

Avsnitt I – Förteckning över relevanta termer och tillämplig lagstiftning	3
Avsnitt II – Översikt över de krav på hållbarhetsrapportering som införs genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering	4
HÅLLBARHETSKRAV FÖR RAPPORTERANDE FÖRETAG	5
KRAV PÅ LAGSTADGADE REVISORER OCH OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSK- NINGSTJÄNSTER	13

⁽¹⁾ www.efrag.org Efrag har publicerat en genomförandevägledning om väsentlighetsbedömning, om rapportering om värdekedjan och om förteckningen över datapunkter i ESRS. Efrag arbetar för närvarande med att ta fram en genomförandevägledning om klimatomställningsplaner. Dessutom har Efrag inrättat en onlineplattform för frågor och svar där företag och andra berörda parter kan skicka in tekniska frågor om ESRS.

⁽²⁾ För att effektivisera rapporteringsskyldigheterna har kommissionen fullt ut utnyttjat sin befogenhet enligt artikel 3.13 i redovisningsdirektivet för att anta kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 av den 17 oktober 2023 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU (EUT L, 2023/2775, 21.12.2023), i syfte att inflationsjustera storlekskriterierna för definitionen av mikroföretag, små, medelstora och stora företag eller koncerner. Detta har minskat antalet företag som omfattas av kraven på hållbarhetsrapportering enligt redovisningsdirektivet – och följaktligen enligt artikel 8 i förordning (EU) 2020/852 (taxonomiförordningen).

Avsnitt III – Vanliga frågor om hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet (individuellt och konsoliderad hållbarhetsförklaring)

TILLÄMPNINGSOMRÅDE OCH TILLÄMPNINGSDATUM	15
REGLER FÖR UNDANTAG	19
ESRS	23
VÄRDEKEDJA	24
UPPLYSNINGAR ENLIGT ARTIKEL 8 I TAXONOMIFÖRORDNINGEN	27
SPRÅKKRAV	27
DIGITALISERING (FORMAT OCH DIGITAL MÄRKNING)	28
OFFENTLIGGÖRANDE	28
TILLSYN	29

Avsnitt IV – Vanliga frågor om hållbarhetsinformation som rapporteras enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet

TILLÄMPNINGSOMRÅDE OCH TILLÄMPNINGSDATUM	29
ESRS	30
UPPLYSNINGAR ENLIGT ARTIKEL 8 I TAXONOMIFÖRORDNINGEN	30
REGLER FÖR UNDANTAG	31
SPRÅK OCH FORMAT	31
OFFENTLIGGÖRANDE	31
TILLSYN	32

Avsnitt V – Vanliga frågor om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering

GODKÄNNANDE AV LAGSTADGADE REVISORER OCH REVISIONSFÖRETAG	32
ACKREDITERING OCH GODKÄNNANDE AV OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER	34
ACKREDITERAD OBEROENDE TREDJE PART	35
OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER	35
KVALITETSGRANSKNINGSLEVERANTÖRER FRÅN TREDJELAND	36
KONFIDENTIALITET	36
KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER	36
ARVODEN	36
KVALITETSGRANSKNING AV HÅLLBARHETSFÖRKLARINGAR SOM UPPRÄTTATS I ENLIGHET MED ARTIKLARN 19a OCH 29a I REDOVISNINGSDIREKTIVET	37
ANDRA TJÄNSTER ÄN KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER	39
KVALITETSGRANSKNING AV EN HÅLLBARHETSRAPPORT SOM UPPRÄTTAS I ENLIGHET MED ARTIKEL 40a I REDOVISNINGSDIREKTIVET	39

Avsnitt VI – Vanliga frågor om immateriella nyckelresurser

Avsnitt VII – Ytterligare vanliga frågor om krav på tredjelandsföretag

Avsnitt VIII – Vanliga frågor om förordningen om hållbarhetsupplysningar

AVSNITT I

FÖRTECKNING ÖVER RELEVANTA TERMER OCH TILLÄMPLIG LAGSTIFTNING

Term	Definition / rättsakt
Redovisningsdirektivet	Direktiv 2013/34/EU ⁽¹⁾ .
Revisionsdirektivet	Direktiv 2006/43/EG ⁽²⁾ .
Revisionsförordningen	Förordning (EU) nr 537/2014 ⁽³⁾ .
Bolagsrättsdirektivet	Direktiv (EU) 2017/1132 ⁽⁴⁾ .
Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering	Direktiv (EU) 2022/2464 ⁽⁵⁾ .
Paketet om en europeisk gemensam åtkomstpunkt	<ul style="list-style-type: none"> — Förordning (EU) 2023/2859 om inrättande av en europeisk gemensam åtkomstpunkt som ger centraliserad tillgång till allmänt tillgänglig information som är relevant för finansiella tjänster, kapitalmarknader och hållbarhet (förordningen om en europeisk gemensam åtkomstpunkt) ⁽⁶⁾. — Förordning (EU) 2023/2869 om ändring av vissa förordningar vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt ⁽⁷⁾. — Direktiv (EU) 2023/2864 om ändring av vissa direktiv vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt ⁽⁸⁾.
Delegerad förordning om Esef	Kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 om det europeiska enhetliga elektroniska rapporteringsformatet (Esef) ⁽⁹⁾ .
ESRS för börsnoterade små och medelstora företag (LSME ESRS)	Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) som ska användas av börsnoterade små och medelstora företag, utom mikroföretag, som ett alternativ till ESRS vid upprättandet av deras hållbarhetsförklaring enligt 19a i redovisningsdirektivet. Dessa ESRS ska antas av kommissionen på grundval av artikel 29c i redovisningsdirektivet.
ESRS för vissa tredjelandsföretag	Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) som ska användas av tredjelandsföretag som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet vid upprättandet av deras hållbarhetsrapport. Dessa ESRS ska antas av kommissionen på grundval av artikel 40b i redovisningsdirektivet.
ESRS	Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) som ska användas av företag som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet vid upprättandet av deras hållbarhetsförklaring i enlighet med artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet. Dessa ESRS omfattar både den första uppsättningen sektorsövergripande ESRS (som har antagits genom kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772 ⁽¹⁰⁾) och sektorsspecifika ESRS (som ska antas av kommissionen senast den 30 juni 2026).
Små och medelstora företag	Små och medelstora företag enligt definitionen i artikel 3.1, 3.2 och 3.3 i redovisningsdirektivet.
Förordningen om hållbarhetsupplysningar	Förordning (EU) 2019/2088 ⁽¹¹⁾ .
Hållbarhetsrapport för vissa tredjelandsföretag	Hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet.
Hållbarhetsförklaring	Hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artiklarna 19a (individuell hållbarhetsförklaring) och 29a (konsoliderad hållbarhetsförklaring) i redovisningsdirektivet.
Taxonomiförordningen	Förordning (EU) 2020/852 ⁽¹²⁾ .
Insynsdirektivet	Direktiv 2004/109/EG ⁽¹³⁾ .

-
- (¹) Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19).
- (²) Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87).
- (³) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77).
- (⁴) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt (EUT L 169, 30.6.2017, s. 46).
- (⁵) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering (EUT L 322, 16.12.2022, s. 15).
- (⁶) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2023/2859 av den 13 december 2023 om inrättande av en europeisk gemensam åtkomstpunkt som ger centraliserad tillgång till allmänt tillgänglig information som är relevant för finansiella tjänster, kapitalmarknader och hållbarhet (EUT L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj>).
- (⁷) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2023/2869 av den 13 december 2023 om ändring av vissa förordningar vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt (EUT L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj>).
- (⁸) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2023/2864 av den 13 december 2023 om ändring av vissa direktiv vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt (EUT L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).
- (⁹) Kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 av den 17 december 2018 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG vad gäller tekniska tillsynsstandarder för specifikation av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (EUT L 143, 29.5.2019, s. 1).
- (¹⁰) Kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772 av den 31 juli 2023 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller standarder för hållbarhetsrapportering (EUT L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).
- (¹¹) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/2088 av den 27 november 2019 om hållbarhetsrelaterade upplysningar som ska lämnas inom den finansiella tjänstesektorn (EUT L 317, 9.12.2019, s. 1).
- (¹²) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088 (EUT L 198, 22.6.2020, s. 13).
- (¹³) Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38).
-

AVSNITT II

ÖVERSIKT ÖVER DE KRAV PÅ HÅLLBARHETSRAPPORTERING SOM INFÖRS GENOM DIREKTIVET OM FÖRETAGENS HÅLLBARHETSRAPPORTERING

Genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (direktiv (EU) 2022/2464) har nya krav på hållbarhetsrapportering införts för vissa företag genom ändringar i redovisningsdirektivet (direktiv 2013/34/EU), revisionsdirektivet (direktiv 2006/43/EG), revisionsförordningen (förordning (EU) nr 537/2014) och insynsdirektivet (direktiv 2004/109/EG).

Sammantaget (³) innebär dessa krav på hållbarhetsrapportering att vissa företag är skyldiga att offentliggöra hållbarhetsinformation, som måste upprättas i enlighet med särskilda standarder för hållbarhetsrapportering och, i tillämpliga fall, följa ett digitalt format. Denna hållbarhetsinformation omfattas av ett krav på kvalitetsgranskning och måste offentliggöras tillsammans med den tillhörande kvalitetsgranskningsrapporten.

Generellt gäller dessa krav på hållbarhetsrapportering för företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat (⁴) och som är

— stora företag,

(³) Detta är en översikt över de viktigaste kraven på hållbarhetsrapportering. Relevanta rapporteringskrav för företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat: artiklarna 19a, 29a och 40a i redovisningsdirektivet. För en mer detaljerad beskrivning av varje krav, se punkterna nedan.

(⁴) Detta är en översikt över de företag som omfattas av dessa krav på hållbarhetsrapportering. För en mer detaljerad beskrivning av de företag som omfattas av varje krav, se punkterna nedan.

- små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, och
- moderföretag i stora koncerner.

Kraven gäller också för företag som omfattas av lagstiftningen i ett tredjeland och som antingen har överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU (utom mikroföretag) eller som har verksamhet inom unionens territorium över vissa tröskelvärden ⁽⁵⁾.

Reglerna för att fastställa ett företags storlek och omfattningen av konsolideringen för hållbarhetsrapportering bygger på de befintliga reglerna för finansiell rapportering, som anges i de nationella åtgärder som införlivar det befintliga redovisningsdirektivet. Redovisningsdirektivets tröskelvärden för att fastställa storleken på varje kategori av företag anges i rutan längst ned i nedanstående flödesschema för att identifiera tillämpliga krav på hållbarhetsrapportering och tillämpningsdatum.

Tillämpningsdatumet för dessa krav på hållbarhetsrapportering varierar beroende på det specifika rapporteringskravet och på företagskategori. Det specifika tillämpningsdatumet för varje krav anges i avsnittet "Hållbarhetskrav för rapporterande företag" nedan.

Eftersom dessa krav införs genom ett direktiv är de specifika regler som gäller för företag de som anges i den nationella lagstiftning som införlivar redovisningsdirektivet, ändrat genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ⁽⁶⁾ samt genom kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 ⁽⁷⁾ som inflationsjusterar de storlekskriterier som är tillämpliga på definitionen av mikroföretag, små, medelstora och stora företag eller koncerner, vilket därför minskar antalet företag som omfattas av hållbarhetsrapportering och, i viss utsträckning, krav på finansiell rapportering.

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering reglerar inte frivillig hållbarhetsinformation som lämnas av företag som inte ingår i tillämpningsområdet för direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (t.ex. små och medelstora företag som inte har några värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU) och som inte omfattas av obligatoriska krav på unionsnivå.

HÅLLBARHETSKRAV FÖR RAPPORTERANDE FÖRETAG

1. Upprättande, kvalitetsgranskning och offentliggörande av hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsförklaring)

1.1 Hållbarhetsinformation som ska rapporteras på individuell nivå enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsförklaring)

Enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet ska företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och som är

- stora företag ⁽⁸⁾, eller

⁽⁵⁾ Relevanta rapporteringskrav för företag som omfattas av lagstiftningen i ett tredjeland: artikel 4.5 i insynsdirektivet (som korshänvisar till artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet) och artikel 40a i redovisningsdirektivet.

⁽⁶⁾ Reglerna om utformningen av och innehållet i den hållbarhetsförklaring som företagen upprättar anges i de delegerade akter som specificerar de relevanta europeiska standarderna för hållbarhetsrapportering (ESRS). Dessa standarder antas genom förordningar och är därför direkt tillämpliga för företagen utan att medlemsstaterna behöver införliva dem.

⁽⁷⁾ Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 av den 17 oktober 2023 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändringar av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner (EUT L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

⁽⁸⁾ Enligt definitionen i artikel 3.4 i redovisningsdirektivet, ändrat genom kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775.

- små och medelstora företag ⁽⁹⁾, utom mikroföretag ⁽¹⁰⁾, med överlåtbara värdepapper ⁽¹¹⁾ som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU,

rapportera hållbarhetsinformation på individuell nivå (individuell hållbarhetsförklaring) om företagets inverkan på hållbarhetsfrågor och om hur hållbarhetsfrågor påverkar företagets utveckling, resultat och ställning.

Den individuella hållbarhetsförklaringen ska uppfylla följande krav:

- (i) Den ska ingå i ett särskilt avsnitt i företagets förvaltningsberättelse.
- (ii) Den ska upprättas i enlighet med de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) som antagits genom kommissionens delegerade akter ⁽¹²⁾. Små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU får alternativt upprätta sin individuella hållbarhetsförklaring i enlighet med en särskild uppsättning proportionella ESRS ⁽¹³⁾ som antagits genom kommissionens delegerade akter (ESRS för börsnoterade små och medelstora företag) ⁽¹⁴⁾.
- (iii) Den måste märkas i enlighet med en digital taxonomi ⁽¹⁵⁾ som antagits genom en ändring av kommissionens delegerade förordning om det europeiska enhetliga elektroniska rapporteringsformatet (Esef) ⁽¹⁶⁾, och den förvaltningsberättelse som innehåller hållbarhetsförklaringen ska upprättas i XHTML-format ⁽¹⁷⁾.
- (iv) Den ska vara föremål för kvalitetsgranskning ⁽¹⁸⁾, som ska utföras av lagstadgade revisorer eller, om en medlemsstat tillåter det, av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster, på grundval av kvalitetsgranskningsstandarder för begränsad säkerhet ⁽¹⁹⁾.
- (v) Den förvaltningsberättelse som innehåller hållbarhetsförklaringen ska offentliggöras i enlighet med de befintliga reglerna för offentliggörande av förvaltningsberättelser ⁽²⁰⁾, tillsammans med uttalandet om kvalitetsgranskning av hållbarhetsförklaringen ⁽²¹⁾.

⁽⁹⁾ Enligt definitionen i artikel 3.1, 3.2 och 3.3 i redovisningsdirektivet, ändrat genom kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775.

⁽¹⁰⁾ Enligt definitionen i artikel 3.1 i redovisningsdirektivet, ändrat genom kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775.

⁽¹¹⁾ Enligt definitionen i artikel 4.1.44 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/65/EU av den 15 maj 2014 om marknader för finansiella instrument och om ändring av direktiv 2002/92/EG och av direktiv 2011/61/EU. Överlåtbara värdepapper omfattar bl.a. aktier i företag och andra former av värdepapperiserade skuldförbindelser.

⁽¹²⁾ Artikel 29b i redovisningsdirektivet. Dessa ESRS omfattar både den första uppsättningen sektorsövergripande ESRS (som har antagits genom kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772) och sektorsspecifika ESRS (som ska antas av kommissionen senast den 30 juni 2026).

⁽¹³⁾ Artikel 19a.6 i redovisningsdirektivet.

⁽¹⁴⁾ Artikel 29c i redovisningsdirektivet.

⁽¹⁵⁾ En "digital taxonomi" är en uppsättning regler (som kommer att antas genom en ändring av kommissionens delegerade förordning 2019/815) som anger hur informationen i hållbarhetsförklaringen – som måste ingå i en förvaltningsberättelse upprättad i XHTML-format – ska märkas för att hållbarhetsförklaringen ska bli maskinläsbar.

⁽¹⁶⁾ Kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 av den 17 december 2018 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG vad gäller tekniska tillsynsstandarder för specifiering av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (EUT L 143, 29.5.2019, s. 1).

⁽¹⁷⁾ Artikel 29d i redovisningsdirektivet.

⁽¹⁸⁾ Artikel 34 i redovisningsdirektivet.

⁽¹⁹⁾ Enligt artikel 26a i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska kvalitetsgranskningen av hållbarhetsrapporteringen utföras i enlighet med de kvalitetsgranskningsstandarder för begränsad säkerhet som ska antas av kommissionen senast den 1 oktober 2026 (och som för närvarande håller på att utarbetas). Medlemsstaterna får dock tillämpa nationella standarder, förfaranden eller krav för kvalitetsgranskning så länge kommissionen inte har antagit en kvalitetsgranskningsstandard som täcker samma ämnesområde.

⁽²⁰⁾ De krav på hållbarhetsrapportering som anges i redovisningsdirektivet, ändrat genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering, ändrar inte den befintliga tidsfrist för offentliggörande av förvaltningsberättelser som anges i artikel 30 i redovisningsdirektivet, dvs. senast tolv månader efter balansdagen.

⁽²¹⁾ Artikel 30 i redovisningsdirektivet.

Dessa krav måste uppfyllas enligt följande stegvisa tillvägagångssätt ⁽²²⁾:

- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2024 eller senare (dvs. för offentliggörande 2025): stora företag som är företag av allmänt intresse ⁽²³⁾ och som på balansdagen i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret.
- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025 eller senare (dvs. för offentliggörande 2026): övriga stora företag (dvs. stora företag som inte är "företag av allmänt intresse och som på balansdagen i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret").
- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare (dvs. för offentliggörande 2027):
 - små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU,
 - små och icke-komplexa institut ⁽²⁴⁾, förutsatt att de är antingen stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU,
 - captivebolag för försäkring ⁽²⁵⁾ och captivebolag för återförsäkring ⁽²⁶⁾, förutsatt att de är antingen stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU.

Små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU får välja att inte uppfylla dessa krav till och med räkenskapsår som inleds före den 1 januari 2028, förutsatt att de i förvaltningsberättelsen kortfattat anger varför hållbarhetsrapportering inte har lämnats ⁽²⁷⁾.

Företag är undantagna från skyldigheten att offentliggöra en individuell hållbarhetsförklaring om informationen ingår i ett moderföretags konsoliderade hållbarhetsförklaring, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda när det gäller innehållet i det undantagna företagets förvaltningsberättelse och moderföretagets offentliggörande av hållbarhetsinformationen ⁽²⁸⁾. Stora företag med värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU – inklusive små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring samt tredjelandsföretag – kan inte utnyttja detta undantag ⁽²⁹⁾.

1.2 Hållbarhetsinformation som ska rapporteras på konsoliderad nivå enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet (konsoliderad hållbarhetsförklaring)

Enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet ska ett företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och som är moderföretag i en stor koncern ⁽³⁰⁾ lämna hållbarhetsinformation på konsoliderad nivå (konsoliderad hållbarhetsförklaring) om företagets inverkan på hållbarhetsfrågor och om hur hållbarhetsfrågor påverkar företagets utveckling, resultat och ställning.

Den konsoliderade hållbarhetsförklaringen ska uppfylla samma krav som anges för den individuella hållbarhetsförklaringen (punkt 1.1 ovan, leden i–v) ⁽³¹⁾.

⁽²²⁾ Artikel 5.2 första stycket i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering.

⁽²³⁾ Enligt definitionen i artikel 2.1 i redovisningsdirektivet.

⁽²⁴⁾ Definieras i artikel 4.1.145 i förordning (EU) nr 575/2013.

⁽²⁵⁾ Definieras i artikel 13.2 i direktiv 2009/138/EG.

⁽²⁶⁾ Definieras i artikel 13.5 i direktiv 2009/138/EG.

⁽²⁷⁾ Artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet.

⁽²⁸⁾ Dessa villkor anges i artikel 19a.9 i redovisningsdirektivet. Se även fråga 19.

⁽²⁹⁾ Artikel 19a.10 i redovisningsdirektivet.

⁽³⁰⁾ Enligt definitionen i artikel 3.7 i redovisningsdirektivet.

⁽³¹⁾ Den konsoliderade hållbarhetsförklaringen kan dock endast upprättas med tillämpning av ESRS. Moderföretag i stora koncerner som är små och medelstora företag med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU får inte använda ESRS för börsnoterade små och medelstora företag.

Dessa krav måste uppfyllas enligt följande stegvisa tillvägagångssätt ⁽³²⁾:

- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2024 eller senare (dvs. för offentliggörande 2025): företag av allmänt intresse som är moderföretag i en stor koncern som på balansdagen, på koncernnivå, i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret.
- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025 eller senare (dvs. för offentliggörande 2026): övriga moderföretag i en stor koncern (dvs. moderföretag i en stor koncern som inte är "företag av allmänt intresse och/eller vars koncern på balansdagen, på koncernnivå, i genomsnitt inte har haft över 500 anställda under räkenskapsåret").

Ett moderföretag som offentliggör en konsoliderad hållbarhetsförklaring är undantaget från skyldigheten att offentliggöra sin individuella hållbarhetsförklaring ⁽³³⁾. Ett moderföretag som också är dotterföretag är undantaget från skyldigheten att offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring om informationen ingår i ett annat moderföretags konsoliderade hållbarhetsförklaring eller konsoliderade hållbarhetsrapportering, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda när det gäller innehållet i det undantagna företags förvaltningsberättelse och moderföretagets offentliggörande av hållbarhetsinformationen ⁽³⁴⁾. Stora företag med värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU – inklusive små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring samt tredjelandsföretag – kan inte utnyttja detta undantag ⁽³⁵⁾.

1.3 Hållbarhetsinformation som ska rapporteras på individuell nivå (hållbarhetsförklaring) eller – för moderföretag i stora koncerner – på konsoliderad nivå (konsoliderad hållbarhetsförklaring) enligt artikel 4.5 i insynsdirektivet av emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU)

Enligt artikel 4.5 i insynsdirektivet, som korshänvisar till artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet, ska emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU ⁽³⁶⁾ (oavsett om de omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat eller av lagstiftningen i ett tredjeland), utom mikroföretag, i sina årliga redovisningar inkludera en förvaltningsberättelse som innehåller hållbarhetsinformation på individuell nivå (hållbarhetsförklaring) eller – för moderföretag i stora koncerner – på konsoliderad nivå (konsoliderad hållbarhetsförklaring) i enlighet med samma krav som anges i punkt 1.1 ovan, leden i–v. Reglerna för offentliggörande är de som fastställts för den årliga redovisningen enligt artikel 4 i insynsdirektivet ⁽³⁷⁾.

Emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU och som är stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) eller moderföretag i stora koncerner enligt definitionerna i redovisningsdirektivet, måste också offentliggöra en förvaltningsberättelse i enlighet med de krav som anges i redovisningsdirektivet och som specificeras i punkterna 1.1 och 1.2 ovan. Undantagsregler enligt artiklarna 19a.8 och 19a.9 i redovisningsdirektivet gäller också.

Dessa krav måste uppfyllas enligt följande stegvisa tillvägagångssätt ⁽³⁸⁾:

- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2024 eller senare (dvs. för offentliggörande 2025): emittenter som är stora företag och som på balansdagen i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret, samt emittenter som är moderföretag i en stor koncern och som på balansdagen, på koncernnivå, i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret.

⁽³²⁾ Artikel 5.2 första stycket i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering.

⁽³³⁾ Artikel 29a.7 i redovisningsdirektivet.

⁽³⁴⁾ Dessa villkor anges i artikel 29a.8 i redovisningsdirektivet. Se även fråga 19.

⁽³⁵⁾ Artikel 29a.9 i redovisningsdirektivet.

⁽³⁶⁾ Enligt definitionen i artikel 2 a och d i insynsdirektivet.

⁽³⁷⁾ De krav på hållbarhetsrapportering som anges i insynsdirektivet, ändrat genom direktivet om företagens hållbarhetsrapportering, ändrar inte den befintliga tidsfrist för offentliggörande av den årliga redovisningen (som inkluderar förvaltningsberättelsen) som anges i artikel 4.1 i insynsdirektivet, dvs. senast fyra månader efter balansdagen.

⁽³⁸⁾ Artikel 5.2 tredje stycket i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering.

- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025 eller senare (dvs. för offentliggörande 2026): övriga emittenter som är stora företag, samt övriga emittenter som är moderföretag i en stor koncern.
- För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare (dvs. för offentliggörande 2027):
 - emittenter som är små och medelstora företag (utom mikroföretag),
 - emittenter som definieras som små och icke-komplexa institut, förutsatt att de är stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, och
 - emittenter som definieras som captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring, förutsatt att de är antingen stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU.

2. Upprättande, kvalitetsgranskning och offentliggörande av hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsrapport för vissa tredjelandsföretag)

Enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet och när det gäller ett tredjelandsföretag som genererat en nettoomsättning i unionen på mer än 150 miljoner euro (för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren) och som har ett dotterföretag i unionen som omfattas av artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet, eller, om det inte finns något sådant dotterföretag, en filial i unionen som genererat en nettoomsättning på mer än 40 miljoner euro (under det föregående räkenskapsåret), ska dotterföretaget eller filialen offentliggöra och göra hållbarhetsinformation tillgänglig på koncernnivå för moderföretaget i tredjelandet.

Denna hållbarhetsrapport som ska lämnas enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet har ett begränsat innehåll jämfört med den "hållbarhetsförklaring" som ska lämnas enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet. Viss information som krävs i hållbarhetsförklaringen krävs inte i hållbarhetsrapporten, i synnerhet information om motståndskraft, möjligheter och risker, eftersom avsikten framför allt är att fokusera hållbarhetsrapporten på hållbarhetsinverkan ⁽³⁹⁾.

Hållbarhetsrapporten ska uppfylla följande krav:

- Den ska upprättas i enlighet med ESRS för vissa tredjelandsföretag som antagits genom kommissionens delegerade akter ⁽⁴⁰⁾.
- Den ska vara föremål för kvalitetsgranskning ⁽⁴¹⁾.
- Den ska offentliggöras av de berörda dotterföretag eller filialer som är etablerade eller belägna i unionen tillsammans med uttalandet om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporten ⁽⁴²⁾.

Om moderföretaget i tredjeland upprättar hållbarhetsrapporten i enlighet med ESRS (i stället för ESRS för vissa tredjelandsföretag) behöver dotterföretaget eller filialen inte upprätta hållbarhetsrapporten i enlighet med ESRS för vissa tredjelandsföretag. I detta fall skulle undantagen enligt artikel 19a.9 och artikel 29a.8 vara tillämpliga.

Dessa krav måste uppfyllas för varje räkenskapsår som inleds den 1 januari 2028 eller senare ⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Artikel 40a.1 i redovisningsdirektivet: "[...] hållbarhetsrapport som omfattar den information som anges i leden a iii–v och b–f och, i tillämpliga fall, artikel 29a.2 h."

⁽⁴⁰⁾ Artiklarna 40a.2 första stycket och 40b i redovisningsdirektivet. Tidsfristen för kommissionen att anta ESRS för vissa tredjelandsföretag förlängdes till den 30 juni 2026 genom Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2024/1306 av den 29 april 2024 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller tidsfristerna för antagande av standarder för hållbarhetsrapportering för vissa sektorer och vissa tredjelandsföretag (EUT L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj>).

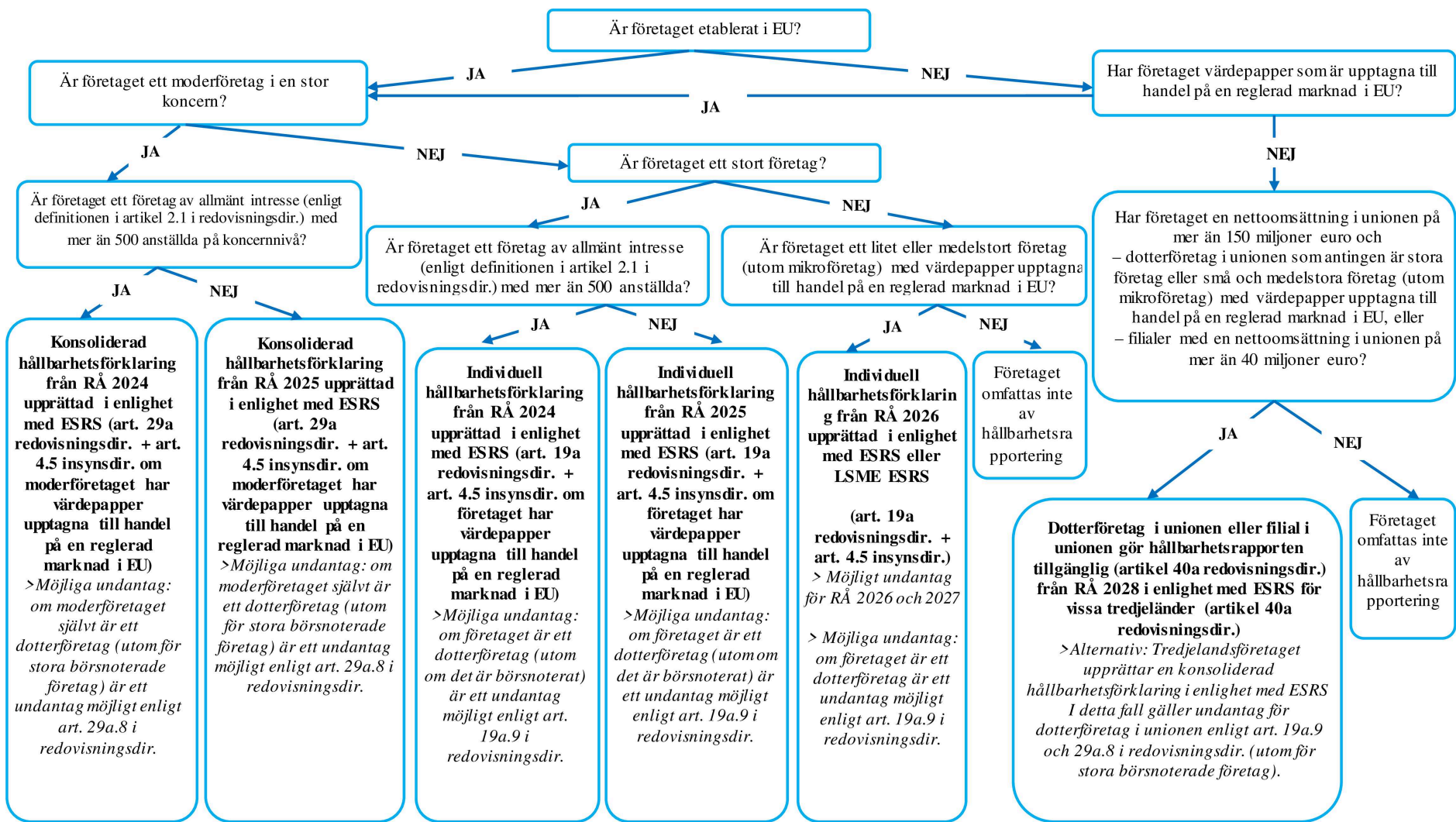
⁽⁴¹⁾ Artikel 40a.3 i redovisningsdirektivet.

⁽⁴²⁾ Artikel 40d i redovisningsdirektivet.

⁽⁴³⁾ Artikel 5.2 andra stycket i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering: "Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa artikel 1.14 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2028 eller senare."

Flödesschema för att identifiera de tillämpliga kraven på hållbarhetsrapportering för varje typ av företag och det specifika tillämpningsdatumet

Flödesschemat nedan visar processen för att fastställa om ett företag omfattas av krav på hållbarhetsrapportering och från och med vilket räkenskapsår.



- **Mikroföretag (artikel 3.1 i redovisningsdirektivet)** = företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena för minst två av följande tre kriterier: a) balansomslutning: 450 000 euro. b) nettoomsättning: 900 000 euro. c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 10.
- **Små och medelstora företag (artikel 3.1, 3.2 och 3.3 i redovisningsdirektivet)** = företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena för minst två av följande tre kriterier: a) balansomslutning: 25 000 000 euro. b) nettoomsättning: 50 000 000 euro. c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.
- **Stora företag (artikel 3.4 i redovisningsdirektivet)** = företag som på balansdagen överskrider gränsvärdena för minst två av följande tre kriterier: a) balansomslutning: 25 000 000 euro. b) nettoomsättning: 50 000 000 euro. c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.
- **Stora koncerner (artikel 3.7 i redovisningsdirektivet)** = koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som på koncernnivå överskrider gränsvärdena för minst två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag: a) balansomslutning: 25 000 000 euro. b) nettoomsättning: 50 000 000 euro. c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

Tidsplan för tillämpning av kraven på hållbarhetsrapportering

Tabellen nedan visar de olika tillämpningsdatumen för de olika typerna av företag som omfattas av hållbarhetsrapportering.

	Räkenskapsår 2024 (rapportering 2025)	Räkenskapsår 2025 (rapportering 2026)	Räkenskapsår 2026 (rapportering 2027)	Räkenskapsår 2027 (rapportering 2028)	Räkenskapsår 2028 (rapportering 2029)
Stora företag som är företag av allmänt intresse (inklusive emittenter i tredjeland) > 500 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)
Företag av allmänt intresse (inklusive emittenter i tredjeland) som är moderföretag i en stor koncern > 500 anställda i genomsnitt på koncernnivå under räkenskapsåret	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)
Stora företag (inklusive emittenter i tredjeland) som inte är "företag av allmänt intresse > 500 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret"	ej tillämpligt	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS)
Moderföretag i en stor koncern (inklusive emittenter i tredjeland) som inte är "företag av allmänt intresse > 500 anställda i genomsnitt på koncernnivå under räkenskapsåret"	ej tillämpligt	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)	Konsoliderad hållbarhetsförklaring (ESRS)
Börsnoterade små och medelstora företag, små och icke-komplexa institut, captivebolag för (åter)försäkring (inklusive emittenter i tredjeland)	ej tillämpligt	ej tillämpligt	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS eller LSME ESRS) (*)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS eller LSME ESRS) (*)	Individuell hållbarhetsförklaring (ESRS eller LSME ESRS)
Dotterföretag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (eller, om sådana saknas, EU-filialer med en nettoomsättning i unionen > 40 miljoner euro) till icke-börsnoterade tredjelandsföretag med en nettoomsättning i unionen > 150 miljoner euro	ej tillämpligt	ej tillämpligt	ej tillämpligt	ej tillämpligt	Hållbarhetsrapport (ESRS för vissa tredjelandsföretag eller ESRS)

(*) möjligt undantag

KRAV PÅ LAGSTADGADE REVISORER OCH OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER

1. **Kvalitetsgranskning av hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsförklaring)**

Enligt artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet ska varje företag som omfattas av hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet inhämta ett uttalande om kvalitetsgranskning av den hållbarhetsförklaring som ingår i förvaltningsberättelsen ⁽⁴⁴⁾.

Från och med det första året då kraven på hållbarhetsrapportering tillämpas måste detta uttalande om kvalitetsgranskning grundas på ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet vad gäller hållbarhetsförklaringens uppfyllande av följande krav ⁽⁴⁵⁾:

- De krav på hållbarhetsrapportering som anges i redovisningsdirektivet (inbegripet huruvida hållbarhetsrapporteringen överensstämmer med de ESRS som antagits enligt artikel 29b/29c i redovisningsdirektivet, den process som företaget genomför för att identifiera den information som rapporteras enligt dessa ESRS och efterlevnaden av kravet på att märka hållbarhetsrapportering i enlighet med artikel 29d i redovisningsdirektivet).
- De rapporteringskrav som anges i artikel 8 i taxonomiförordningen.

Enligt artikel 26a i revisionsdirektivet ges kommissionen befogenhet att anta standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för begränsad säkerhet senast den 1 oktober 2026 ⁽⁴⁶⁾.

Kommissionen ges befogenhet att anta standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för rimlig säkerhet senast den 1 oktober 2028, efter en bedömning för att avgöra om rimlig säkerhet är möjlig för revisorer och företag ⁽⁴⁷⁾.

I avvaktan på att kommissionen antar kvalitetsgranskningsstandarder på detta ämnesområde får medlemsstaterna tillämpa nationella standarder, förfaranden eller krav för kvalitetsgranskning som täcker detta ämnesområde ⁽⁴⁸⁾.

Enligt artikel 34 i redovisningsdirektivet får ett uttalande om hållbarhetsrapporteringen avges av följande kategorier av kvalitetsgranskningsleverantörer:

- Den lagstadgade revisor som granskar det berörda företags finansiella rapporter ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁴⁾ Artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet: "De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska även [...] aa) i tillämpliga fall, avge ett uttalande grundat på ett bestyrkandeuppdrag med begränsad säkerhet vad gäller hållbarhetsrapporteringens uppfyllande av kraven i detta direktiv [...]."

⁽⁴⁵⁾ Artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet: "De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska även [...] aa) i tillämpliga fall, avge ett uttalande grundat på ett bestyrkandeuppdrag med begränsad säkerhet vad gäller hållbarhetsrapporteringens uppfyllande av kraven i detta direktiv, inbegripet huruvida hållbarhetsrapporteringen överensstämmer med de standarder för hållbarhetsrapportering som antagits enligt artikel 29b eller 29c, den process som företaget genomför för att identifiera den information som rapporteras enligt dessa standarder för hållbarhetsrapportering och efterlevnaden av kravet på att märka hållbarhetsrapportering i enlighet med artikel 29d, och vad gäller uppfyllandet av rapporteringskraven i artikel 8 i förordning (EU) 2020/852 [...]."

⁽⁴⁶⁾ Artikel 26a.1 och 26a.3 första stycket i revisionsdirektivet: "Medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i enlighet med de kvalitetsgranskningsstandarder som antagits av kommissionen [...]. Kommissionen ska senast den 1 oktober 2026 anta delegerade akter [...] i syfte att tillhandahålla kvalitetsgranskningsstandarder för begränsad säkerhet som fastställer de åtgärder som revisorn eller revisorerna och revisionsföretaget eller revisionsföretagen ska vidta för att dra slutsatser om kvalitetsgranskningen av hållbarhetsrapportering, inbegripet uppdragsplanering, risköversvägande och riskrespons, och vilken typ av slutsatser som ska ingå i kvalitetsgranskningsrapporten om hållbarhetsrapportering, eller, när så är lämpligt, i revisionsberättelsen [...]."

⁽⁴⁷⁾ Artikel 26a.3 andra stycket i revisionsdirektivet: "Kommissionen ska senast den 1 oktober 2028 anta delegerade akter [...] i syfte att tillhandahålla kvalitetsgranskningsstandarder för rimlig säkerhet, efter en bedömning för att avgöra om rimlig säkerhet är möjlig för revisorer och företag. Med beaktande av resultaten av den bedömningen och om så är lämpligt ska det i dessa delegerade akter anges från och med vilket datum det uttalande som avses i artikel 34.1 andra stycket aa ska baseras på ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet som bygger på dessa kvalitetsgranskningsstandarder för rimlig säkerhet."

⁽⁴⁸⁾ Artikel 26a.2 första stycket i revisionsdirektivet: "Medlemsstaterna får tillämpa nationella standarder, förfaranden eller krav för kvalitetsgranskning så länge kommissionen inte har antagit en kvalitetsgranskningsstandard som täcker samma ämnesområde."

⁽⁴⁹⁾ Artikel 34.1 första stycket i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna ska se till att de finansiella rapporterna för företag av allmänt intresse samt medelstora och stora företag är granskade av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt direktiv 2006/43/EG."

- En annan lagstadgad revisor än den som granskar de finansiella rapporterna (om detta är tillåtet enligt en medlemsstat) ⁽⁵⁰⁾.
- En oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster (om detta är tillåtet enligt en medlemsstat) ⁽⁵¹⁾.

Om en medlemsstat beslutar att tillåta en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster att avge ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporteringen, ska den också tillåta en annan lagstadgad revisor än den eller de som utför den lagstadgade revisionen av finansiella rapporter att göra detta ⁽⁵²⁾.

2. Kvalitetsgranskning av hållbarhetsinformation som ska rapporteras enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsrapport för vissa tredjelandsföretag)

Enligt artikel 40a.3 första stycket i redovisningsdirektivet ska de dotterföretag eller filialer som omfattas av hållbarhetsrapportering enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet inhämta ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporten ⁽⁵³⁾. Moderföretaget i tredjeland ansvarar för att lämna uttalandet om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporten till det berörda dotterföretaget eller den berörda filialen ⁽⁵⁴⁾.

Detta uttalande om kvalitetsgranskning ska avse hållbarhetsrapportens uppfyllande av de relevanta kraven i redovisningsdirektivet, däribland hållbarhetsrapportens efterlevnad av ESRS som har antagits i enlighet med artikel 40b i redovisningsdirektivet.

Detta uttalande om kvalitetsgranskning ska göras av en eller flera personer eller ett eller flera företag som är auktoriserade att avge ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt tredjelandsföretagets eller en medlemsstats nationella rätt ⁽⁵⁵⁾.

3. Kvalitetsgranskningsleverantörer: villkor för att tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering

Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som är godkända för att utföra revision av finansiella rapporter i en medlemsstat vill bli godkända för att tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, måste de efterleva de nationella åtgärder som införlivar de relevanta krav som anges i revisionsdirektivet när det gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

Dessa krav omfattar särskilt utbildningskrav, yrkesexamen, teoretiska kunskapsprov, praktisk utbildning och fortbildning. Det är inte obligatoriskt att uppfylla dessa krav om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte tillhandahåller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

Lagstadgade revisorer som är godkända före den 1 januari 2026 – som antingen var godkända före den 1 januari 2024 eller som den 1 januari 2024 genomgick godkännandeförfarandet – och som även vill utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering behöver inte uppfylla dessa krav, men behöver ändå skaffa sig nödvändig kunskap genom fortbildning ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Artikel 34.3 i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna får tillåta en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag än den, det eller de som utför den lagstadgade revisionen av finansiella rapporter att lämna det uttalande som avses i punkt 1 andra stycket aa."

⁽⁵¹⁾ Artikel 34.4 första stycket i redovisningsdirektivet: "[...] Medlemsstaterna får tillåta en oberoende leverantör av kvalitetsgransknings-tjänster som är etablerad på deras territorium att lämna det uttalande som avses i punkt 1 andra stycket aa [...]."

⁽⁵²⁾ Artikel 34.4 sjätte stycket i redovisningsdirektivet: "Om en medlemsstat, i enlighet med det första stycket, beslutar att tillåta en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster att avge det uttalande som avses i punkt 1 andra stycket aa ska den också tillåta en annan lagstadgad revisor än den eller de som utför den lagstadgade revisionen av finansiella rapporter att göra detta, enligt vad som föreskrivs i punkt 3."

⁽⁵³⁾ Artikel 40a.3 första stycket i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna ska kräva att den hållbarhetsrapport som avses i punkt 1 offentliggörs tillsammans med ett uttalande om kvalitetsgranskning [...]."

⁽⁵⁴⁾ Artikel 40a.3 andra stycket i redovisningsdirektivet: "Om tredjelandsföretaget inte lämnar ett uttalande om kvalitetsgranskning i enlighet med första stycket ska dotterföretaget eller filialen utfärda ett uttalande om att tredjelandsföretaget inte har tillhandahållit det nödvändiga uttalandet om kvalitetsgranskning."

⁽⁵⁵⁾ Artikel 40a.3 första stycket i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna ska kräva att den hållbarhetsrapport som avses i punkt 1 offentliggörs tillsammans med ett uttalande om kvalitetsgranskning som gjorts av en eller flera personer eller ett eller flera företag som är auktoriserade att lämna ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt tredjelandsföretagets eller en medlemsstats nationella rätt."

⁽⁵⁶⁾ Artikel 14a i revisionsdirektivet.

Oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster får tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering om det tillåts av en medlemsstat ⁽⁵⁷⁾ och på följande villkor:

- Den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster är ackrediterad för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i enlighet med förordning (EG) nr 765/2008 ⁽⁵⁸⁾ ⁽⁵⁹⁾.
- Den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster uppfyller krav som är likvärdiga med dem som anges i revisionsdirektivet för lagstadgade revisorer i unionen för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering ⁽⁶⁰⁾. Dessa krav gäller särskilt a) utbildning och examination, b) fortbildning, c) system för kvalitetskontroll, d) yrkesetik, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt, e) utnämning och entledigande, f) utredningar och sanktioner, g) organisationen av det arbete som ska utföras av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster, särskilt med avseende på tillräckliga resurser och tillräcklig personal och upprätthållande av kundkontoregister och dokumentation, och h) rapportering av oegentligheter.

Från och med den 6 januari 2027 ska en medlemsstat som tillåter oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster att utföra kvalitetsgranskningstjänster för hållbarhetsrapportering på sitt territorium tillåta oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade i en annan medlemsstat att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering på sitt territorium ⁽⁶¹⁾.

Revisorer och revisionsföretag från tredjeland som tillhandahåller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för företag som är etablerade i ett tredjeland och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en EU-reglerad marknad i en medlemsstat måste vara registrerade i den medlemsstaten ⁽⁶²⁾.

AVSNITT III

VANLIGA FRÅGOR OM HÅLLBARHETSINFORMATION SOM SKA RAPPORTERAS ENLIGT ARTIKLARNA 19A/29A I REDOVISNINGSDIREKTIVET (INDIVIDUELL OCH KONSOLIDERAD HÅLLBARHETSFÖRKLARING)

TILLÄMPNINGSOMRÅDE OCH TILLÄMPNINGSDATUM

- 1) **Vilket räkenskapsår avgör när ett företag ingår i en viss storlekskategori av företag: räkenskapsåret för rapporteringsåret eller räkenskapsåret före rapporteringsåret?**

⁽⁵⁷⁾ Artikel 34.4 första stycket i redovisningsdirektivet.

⁽⁵⁸⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och upphävande av förordning (EEG) nr 339/93 (EUT L 218, 13.8.2008, s. 30).

⁽⁵⁹⁾ Artikel 2.20 i redovisningsdirektivet: "oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster: ett organ för bedömning av överensstämmelse som ackrediterats i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 för den specifika verksamhet avseende bedömning av överensstämmelse som avses i artikel 34.1 andra stycket aa i detta direktiv."

⁽⁶⁰⁾ Artikel 34.4 första stycket i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna får tillåta en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerad på deras territorium att lämna det uttalande som avses i punkt 1 andra stycket aa, förutsatt att denna oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster omfattas av krav som är likvärdiga med dem i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG vad gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt definitionen i artikel 2.22 i det direktivet, framför allt krav avseende a) utbildning och examination, som säkerställer att oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster förvärvat nödvändig sakkunskap om hållbarhetsrapportering och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, b) fortbildning, c) system för kvalitetskontroll, d) yrkesetik, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt, e) utnämning och entledigande, f) utredningar och sanktioner, g) organisationen av arbetet när det gäller oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster, särskilt med avseende på tillräckliga resurser och personal och upprätthållande av kundkontoregister och dokumentation, och h) rapportering av oegentligheter."

⁽⁶¹⁾ Artikel 34.5 första stycket i redovisningsdirektivet: "Från och med den 6 januari 2027 ska en medlemsstat som har utnyttjat den valmöjlighet som föreskrivs i punkt 4 (värdmedlemsstaten) tillåta oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade i en annan medlemsstat än värdmedlemsstaten (hemmedlemsstaten) att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering."

⁽⁶²⁾ Artikel 45 i revisionsdirektivet.

Reglerna för att fastställa storleken på ett företag för hållbarhetsrapporteringsändamål bygger på de befintliga regler för finansiell rapportering som gäller för företaget på grundval av den medlemsstat där det har sitt säte ⁽⁶³⁾. Dessa regler anges i de nationella åtgärder som införlivar det befintliga redovisningsdirektivet.

- 2) **Om ett företag under ett visst räkenskapsår utvecklas så att det uppfyller kriterierna för att ingå i en annan företagskategori, måste det då börja rapportera hållbarhetsinformation enligt de regler som gäller för den nya kategorin för samma räkenskapsår eller först efter det att kriterierna har uppfyllts under två på varandra följande räkenskapsår?**

Reglerna för att fastställa storlekskategorin för ett företag för hållbarhetsrapporteringsändamål, när företaget utvecklas under ett visst räkenskapsår, bygger på de befintliga reglerna för finansiell rapportering (se även fråga 1). Dessa regler anges i de nationella åtgärder som införlivar det befintliga redovisningsdirektivet.

- 3) **Hur beräknas det genomsnittliga antalet anställda för att företaget ska kunna kategoriseras enligt redovisningsdirektivet?**

Unionslagstiftningen reglerar inte beräkningen av det genomsnittliga antalet anställda för företagets kategorisering enligt redovisningsdirektivet. Medlemsstaterna kan dock ha antagit nationella regler eller gett vägledning i denna fråga. Om det inte finns några nationella regler eller någon nationell vägledning kan företagen använda artikel 5 i kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag ⁽⁶⁴⁾ som vägledning för att beräkna antalet anställda, som en proxyvariabel för det genomsnittliga antalet anställda: "[...] Personalstyrkan motsvarar antalet årsarbetskrafter, det vill säga antalet personer som på heltid arbetat i företaget eller för företagets räkning under hela referensåret. Det arbete som utförs av personer som inte har arbetat hela året, som har arbetat deltid, oberoende av varaktighet, eller som utfört säsongarbete skall beräknas som delar av årsarbetskrafter. Personalstyrkan utgörs av a) löntagarna, b) de personer som arbetar för företaget och som har en underordnad ställning i förhållande till detta och som i nationell rätt jämföras med löntagare, c) de ägare som driver företaget, d) de delägare som utövar en regelbunden verksamhet i företaget och som erhåller ekonomiska förmåner från företaget. Lärningar och studerande under yrkesutbildning som omfattas av lärlings- eller yrkesutbildningsavtal skall inte räknas in vid beräkningen av personalstyrkan. Den tid som utgörs av mödraledighet eller föräldraledighet skall inte räknas in."

- 4) **Är små och medelstora företag utan överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet?**

Små och medelstora företag utan överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU är inte skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation på individuell nivå enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet (individuell hållbarhetsförklaring). De är dock skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation på konsoliderad nivå enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet (konsoliderad hållbarhetsförklaring), om de är moderföretag i en stor koncern ⁽⁶⁵⁾. Artikel 29a i redovisningsdirektivet är tillämplig oavsett moderföretagets storlek.

- 5) **Är kreditinstitut och försäkringsföretag skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet oavsett deras rättsliga form?**

⁽⁶³⁾ När det gäller företag med värdepapper som är upptagna till handel är de tillämpliga reglerna för finansiell rapportering de som gäller i hemmedlemsstaten enligt definitionen i artikel 2.1 i i insynsdirektivet (dvs. den medlemsstat där företaget har sitt säte eller en av de medlemsstater där företaget har sina värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU).

⁽⁶⁴⁾ Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (EUT L 124, 20.5.2003, s. 36).

⁽⁶⁵⁾ Enligt definitionen i artikel 3.7 i redovisningsdirektivet.

Ja, det är de. Enligt artikel 1.3 i redovisningsdirektivet ingår kreditinstitut ⁽⁶⁶⁾ och försäkringsföretag ⁽⁶⁷⁾, inbegripet kooperativ och ömsesidiga företag, i tillämpningsområdet för artikel 19a i redovisningsdirektivet (individuell hållbarhetsförklaring) oavsett rättslig form, om de är stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU. De ingår också i tillämpningsområdet för artikel 29a i redovisningsdirektivet (konsoliderad hållbarhetsförklaring) oavsett rättslig form, om de är moderföretag i en stor koncern.

I enlighet med artikel 1.3 b andra meningen i redovisningsdirektivet får medlemsstaterna välja att helt eller delvis inte tillämpa kraven på hållbarhetsrapportering på vissa kreditinstitut ⁽⁶⁸⁾.

6) Är andra finansinstitut än försäkringsföretag och kreditinstitut skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet?

Ja, det är de. Andra finansinstitut än försäkringsföretag och kreditinstitut ingår i tillämpningsområdet för artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet om de uppfyller båda följande krav:

- De är företag som är registrerade som en typ av företag som förtecknas i bilaga I eller II till redovisningsdirektivet ⁽⁶⁹⁾.
- De är antingen stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU (artikel 19a i redovisningsdirektivet) och/eller moderföretag i en stor koncern (artikel 29a i redovisningsdirektivet).

7) Om ett litet och icke-komplext institut för närvarande är skyldigt att rapportera icke-finansiell information enligt direktiv 2014/95/EU (direktivet om icke-finansiell rapportering), måste det fortsätta att rapportera icke-finansiell information i enlighet med bestämmelserna i direktivet om icke-finansiell rapportering fram till dess att direktivet om företagens hållbarhetsrapportering börjar tillämpas på små och icke-komplexa institut (dvs. från och med räkenskapsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare)?

Ja, det måste det. Enligt artikel 5.2 i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska ett litet och icke-komplext institut som är ett stort företag eller ett litet eller medelstort företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU rapportera hållbarhetsinformation i enlighet med ESRS (eller, alternativt, ESRS för börsnoterade små och medelstora företag) från och med räkenskapsåret 2026. Ett litet och icke-komplext institut som för närvarande är skyldigt att rapportera icke-finansiell information enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet införd genom direktiv 2014/95/EU (direktivet om icke-finansiell rapportering) ⁽⁷⁰⁾ (dvs. eftersom det, förutom att vara ett kreditinstitut, också är ett stort företag som på balansdagen överskrider kriteriet om ett genomsnittligt antal på 500 anställda under räkenskapsåret) skulle därför behöva fortsätta att rapportera enligt direktivet om icke-finansiell rapportering tills direktivet om företagens hållbarhetsrapportering blir tillämpligt på små och icke-komplexa institut (dvs. från och med räkenskapsåret 2026).

8) Om ett litet och icke-komplext institut är ett moderföretag i en stor koncern, kan detta institut då utnyttja undantaget i artikel 19a.6 i redovisningsdirektivet och upprätta hållbarhetsrapportering i enlighet med ESRS för börsnoterade små och medelstora företag?

⁽⁶⁶⁾ Enligt definitionen i artikel 4.1.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013.

⁽⁶⁷⁾ I den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG.

⁽⁶⁸⁾ Artikel 1.3 b andra meningen i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna får välja att inte tillämpa de samordningsåtgärder som avses i första stycket i den här punkten på de företag som förtecknas i artikel 2.5.2–2.5.23 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU."

⁽⁶⁹⁾ Artikel 1.1 i redovisningsdirektivet: "1. De samordningsåtgärder som detta direktiv föreskriver ska vidtas i fråga om bestämmelserna i medlemsstaternas lagar eller andra författningar om de företagsformer som förtecknas a) i bilaga I, b) i bilaga II, om alla direkta eller indirekta delägare i företaget som i övrigt har obegränsat ansvar i själva verket har begränsat ansvar, på grund av att dessa delägare är företag som i) är av den typ som förtecknas i bilaga I, eller ii) inte omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat men har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I. [...]."

⁽⁷⁰⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy (EUT L 330, 15.11.2014, s. 1).

Om ett företag (oavsett storlek eller specifik typ, t.ex. inbegripet små och icke-komplexa institut) är moderföretag i en stor koncern måste det offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet som upprättats i enlighet med ESRS. Möjligheten att använda ESRS för börsnoterade små och medelstora företag i enlighet med artikel 19a.6 i redovisningsdirektivet gäller endast för små och medelstora företag (utom mikroföretag) med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU och för små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring eller captivebolag för återförsäkring (förutsatt att de antingen är stora företag eller små och medelstora företag (utom mikroföretag) med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU) vid upprättandet av deras individuella hållbarhetsförklaring. (Se även fråga 10).

9) Om ett litet och icke-komplext institut är moderföretag i en stor koncern, när måste det börja rapportera hållbarhetsinformation?

Om ett litet och icke-komplext institut är moderföretag i en stor koncern måste det offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsrapportering med användning av ESRS antingen från och med räkenskapsåret 2024 (om det lilla och icke-komplexa institutet är ett företag av allmänt intresse som på balansdagen, på koncernnivå, i genomsnitt har haft över 500 anställda under räkenskapsåret) eller från och med räkenskapsåret 2025 (i alla andra fall).

10) Om ett litet och icke-komplext institut är moderföretag i en stor koncern men inte är skyldigt att upprätta koncernredovisning på grund av att alla dess dotterföretag är av ringa betydelse, är detta institut ändå skyldigt att upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring?

Nej. Artikel 29a i redovisningsdirektivet gäller för moderföretag i stora koncerner. Om ett moderföretag i en stor koncern är undantaget från att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning enligt artikel 23.10 i redovisningsdirektivet (dvs. för att det endast har dotterföretag som är av ringa betydelse, både var för sig och tillsammans, eller för att alla dess dotterföretag kan undantas från koncernredovisning enligt artikel 23.9 i redovisningsdirektivet), behöver detta moderföretag dock inte upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring. I den mån ett sådant moderföretag självt är ett stort företag enligt definitionen i artikel 3.4 i redovisningsdirektivet och därför skulle ingå i tillämpningsområdet för artikel 19a i redovisningsdirektivet, måste det företaget emellertid upprätta och offentliggöra en individuell hållbarhetsförklaring i enlighet med artikel 19a i redovisningsdirektivet. Denna individuella hållbarhetsförklaring måste beakta företagets dotterföretag när den rapporterar om dess värdekedja i enlighet med ESRS.

11) Är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och alternativa investeringsfonder (AIF-fonder) skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

Nej. Enligt artikel 1.4 i redovisningsdirektivet är fondföretag och AIF-fonder undantagna från att rapportera hållbarhetsinformation enligt redovisningsdirektivet även om dessa finansiella produkter ingår i tillämpningsområdet för redovisningsdirektivet ⁽⁷¹⁾.

12) Är företag som förvaltar företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och alternativa investeringsfonder (AIF-fonder) skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

Artikel 1.4 i redovisningsdirektivet syftar till att undanta fondföretag och AIF-fonder från kraven på hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet.

Företag som förvaltar fondföretag och AIF-fonder skulle dock omfattas av skyldigheterna i fråga om hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet om de uppfyller villkoren avseende rättslig form enligt artikel 1.1 i redovisningsdirektivet och om de uppfyller kriterierna för företagsstorlek enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet.

⁽⁷¹⁾ Artikel 1.4 i redovisningsdirektivet: "De samordningsåtgärder som föreskrivs i artiklarna 19a, 29a och 29d ska inte tillämpas på de finansiella produkter som förtecknas i artikel 2.12 b [dvs. fondföretag] och f [dvs. AIF-fonder] i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/2088 [dvs. förordningen om hållbarhetsupplysningar]."

13) Är börshandlade fonder och fastighetsfonder (REIT) skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

För börshandlade fonder, eftersom dessa finansiella produkter är etablerade som företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) eller alternativa investeringsfonder (AIF-fonder), gäller samma undantag som för fondföretag och AIF-fonder (se fråga 11). För börsnoterade fastighetsfonder, i den mån de uppfyller villkoren i artikel 4.1 a i direktiv 2011/61/EU ⁽⁷²⁾ för att betraktas som AIF-fonder, gäller samma undantag som för AIF-fonder (se fråga 11).

14) Är pensionsfonder skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

Om en pensionsfond är registrerad som en typ av företag som anges i bilaga I eller II till redovisningsdirektivet ⁽⁷³⁾ och omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet, måste den i sin förvaltningsberättelse inkludera en hållbarhetsförklaring. Till skillnad från företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) eller alternativa investeringsfonder (AIF-fonder) omfattas pensionsfonder inte av undantaget från kraven på hållbarhetsrapportering i artikel 1.4 i redovisningsdirektivet.

15) Är den hållbarhetsförklaring som offentliggörs i förvaltningsberättelsen av en emittent av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU att betrakta som "obligatorisk information" enligt artikel 2.1 k i insynsdirektivet?

Ja, det är den. I artikel 2.1 k i insynsdirektivet definieras obligatorisk information som bl.a. "all information som emittenten eller varje annan person som ansökt om att få ett värdepapper upptaget till handel på en reglerad marknad utan emittentens samtycke är skyldig att offentliggöra enligt detta direktiv [dvs. insynsdirektivet] [...]". Enligt artikel 4.5 i insynsdirektivet är emittenter skyldiga att offentliggöra en hållbarhetsförklaring, som därför är att betrakta som "obligatorisk information".

16) Vilka företag kan välja att inte fullgöra skyldigheten att rapportera hållbarhetsinformation för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2028 enligt artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet?

Enligt artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet får små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU besluta att inte rapportera hållbarhetsinformation enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2028 (t.ex. för räkenskapsåren 2026 och 2027). I sådana fall ska de små och medelstora företagen dock i sin förvaltningsberättelse kortfattat ange varför hållbarhetsrapportering saknas.

Detta undantag gäller även små och icke-komplexa institut samt captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring, förutsatt att de är små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU.

REGLER FÖR UNDANTAG

17) Om ett moderföretag rapporterar hållbarhetsinformation på konsoliderad nivå enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet (konsoliderad hållbarhetsförklaring), måste det då rapportera information om centrala resultatindikatorer i enlighet med artikel 19.1 tredje stycket i redovisningsdirektivet i sin förvaltningsberättelse för koncernen?

⁽⁷²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

⁽⁷³⁾ Artikel 1.1 i redovisningsdirektivet.

Nej. Enligt artikel 19.1 tredje stycket i redovisningsdirektivet ⁽⁷⁴⁾, som reglerar den individuella förvaltningsberättelsen, ska information om centrala resultatindikatorer lämnas i den individuella förvaltningsberättelsen. Enligt artikel 29.1 i redovisningsdirektivet ⁽⁷⁵⁾, som reglerar förvaltningsberättelsen för koncernen, ska förvaltningsberättelsen för koncernen åtminstone innehålla den information som krävs enligt artiklarna 19 och 20 i redovisningsdirektivet. Eftersom artikel 29a.7 i redovisningsdirektivet ⁽⁷⁶⁾ undantar företag från att lämna upplysningar om centrala resultatindikatorer i samband med den individuella förvaltningsberättelsen (enligt artikel 19.1 tredje stycket i redovisningsdirektivet) om de har följt artikel 29a.1–29a.5, och eftersom innehållet i förvaltningsberättelsen för koncernen enligt artikel 29.1 också ska omfatta de upplysningar som krävs enligt artikel 19.1, skulle undantaget också gälla företagets förvaltningsberättelse för koncernen enligt artikel 29a.

- 18) **Om ett litet eller medelstort företag med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU väljer att frivilligt upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet, ska det då undantas från att upprätta och offentliggöra sin individuella hållbarhetsförklaring enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet?**

Ja, det ska det. Ett litet eller medelstort företag med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU som frivilligt offentliggör den konsoliderade hållbarhetsförklaring som avses i artikel 29a i redovisningsdirektivet ska undantas från att upprätta och offentliggöra den individuella hållbarhetsförklaring som avses i artikel 19a i redovisningsdirektivet, förutsatt att den konsoliderade hållbarhetsförklaringen upprättas i enlighet med ESRS.

- 19) **Vilka är förutsättningarna för att ett dotterföretag som omfattas av artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet ska kunna undantas från skyldigheten att lämna hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet (hållbarhetsförklaring)?**

Enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet ska ett företag som är ett dotterföretag undantas från de skyldigheter som anges i artikel 19a.1–19a.4 i redovisningsdirektivet (eller artikel 29a.1–29a.5 i redovisningsdirektivet om dotterföretaget självt är ett mellanliggande moderföretag i en stor koncern), om detta företag och dess dotterföretag ingår i en förvaltningsberättelse för koncernen för ett moderföretag som upprättats i enlighet med artiklarna 29 och 29a i redovisningsdirektivet (eller i den konsoliderade hållbarhetsrapportering för ett moderföretag i tredjeland som upprättats i enlighet med ESRS eller på ett sätt som är likvärdigt med ESRS).

Detta undantag omfattas av alla de villkor som anges i artikel 19a.9 andra stycket i redovisningsdirektivet (eller artikel 29a.8 andra stycket i redovisningsdirektivet om dotterföretaget självt är ett mellanliggande moderföretag i en stor koncern). Förvaltningsberättelsen för det undantagna företaget ska särskilt innehålla namn och säte för det moderföretag som rapporterar informationen på koncernnivå, en eller flera webblänkar till moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen eller dess konsoliderade hållbarhetsrapportering samt upplysningar om att företaget är undantaget från skyldigheten att offentliggöra den individuella hållbarhetsförklaringen (eller den konsoliderade hållbarhetsförklaringen, om dotterföretaget självt är ett mellanliggande moderföretag i en stor koncern). Om moderföretaget är etablerat i ett tredjeland ska dess konsoliderade hållbarhetsrapportering och uttalandet om kvalitetsgranskning offentliggöras i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat som dotterföretaget omfattas av,

⁽⁷⁴⁾ Artikel 19.1 tredje stycket i redovisningsdirektivet: "I den utsträckning som behövs för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning ska analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten, inklusive information rörande miljö- och personalförhållanden. Förvaltningsberättelsens analys ska där så är lämpligt innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i årsbokslutet."

⁽⁷⁵⁾ Artikel 29.1 i redovisningsdirektivet: "Förvaltningsberättelsen för koncernen ska, utöver eventuella andra uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, åtminstone innehålla de upplysningar som krävs enligt artiklarna 19 och 20, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en förvaltningsberättelse för koncernen i förhållande till en [annan typ av] förvaltningsberättelse, på ett sätt som underlättar bedömningen av ställningen i de företag som omfattas [av] konsolideringen i sin helhet."

⁽⁷⁶⁾ Artikel 29a.7 i redovisningsdirektivet: "Ett moderföretag som uppfyller skyldigheterna i punkterna 1–5 i denna artikel ska anses ha uppfyllt skyldigheterna i artiklarna 19.1 tredje stycket och 19a."

och de upplysningar som anges i artikel 8 i taxonomiförordningen (som omfattar den verksamhet som dotterföretaget bedriver) ska ingå antingen i förvaltningsberättelsen för dotterföretaget eller i den konsoliderade hållbarhetsrapportering som moderföretaget i tredjelandet upprättar.

Om en medlemsstat kräver att en översättning av förvaltningsberättelsen för koncernen eller den konsoliderade hållbarhetsrapporteringen för moderföretaget ska tillhandahållas, ska en sådan översättning antingen vara bestyrkt (t.ex. av översättaren eller av den myndighet som ansvarar för att bestyrka översättningar i den relevanta medlemsstaten) eller innehålla ett uttalande som anger att den inte är bestyrkt.

Enligt artiklarna 19a.10 och 29a.9 i redovisningsdirektivet kan stora företag med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU – även om de är små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring och även om de är tredjelandsföretag – inte utnyttja detta undantag.

20) Måste moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen/konsoliderade hållbarhetsrapportering redan vara offentliggjord när dess dotterföretag offentliggör sin egen förvaltningsberättelse för att dotterföretaget ska vara undantaget från att offentliggöra sin egen hållbarhetsförklaring?

Nej. För att dotterföretaget ska undantas från att offentliggöra sin egen hållbarhetsförklaring i enlighet med artiklarna 19a.9 eller 29a.8 i redovisningsdirektivet måste den förvaltningsberättelse som dotterföretaget offentliggör innehålla en webblänk till moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen eller dess konsoliderade hållbarhetsrapportering ⁽⁷⁾. Om förvaltningsberättelsen för koncernen eller den konsoliderade hållbarhetsrapporteringen ännu inte är tillgänglig vid tidpunkten för offentliggörandet av dotterföretagets förvaltningsberättelse, kan det dotterföretag som åberopar undantaget i sin förvaltningsberättelse hänvisa till en allmän webblänk där de relevanta dokumenten kommer att finnas tillgängliga i framtiden. Dotterföretaget i unionen kan t.ex. överväga att inhämta en försäkran från moderföretaget om att det garanterar de åtaganden som dotterföretaget har gjort och offentliggöra denna försäkran tillsammans med sin förvaltningsberättelse inom den tidsfrist som fastställts av den egna medlemsstaten.

21) Måste moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen eller dess konsoliderade hållbarhetsrapportering finnas tillgänglig på ett språk som godtas av den medlemsstat vars nationella lagstiftning dotterföretaget omfattas av för att dotterföretaget ska undantas från skyldigheten att offentliggöra sin egen hållbarhetsförklaring?

Den medlemsstat vars nationella lagstiftning dotterföretaget omfattas av får kräva att moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen (eller, i tillämpliga fall, moderföretagets konsoliderade hållbarhetsrapportering) offentliggörs på ett språk som den medlemsstaten godtar och att alla nödvändiga översättningar till ett sådant språk tillhandahålls. I detta fall måste dessa krav vara uppfyllda för att dotterföretaget ska kunna undantas från skyldigheten att offentliggöra sin egen hållbarhetsförklaring ⁽⁸⁾.

22) Hur ska det undantagna dotterföretaget rapportera att det är undantaget?

⁽⁷⁾ Artikel 19a.9 andra stycket a ii och artikel 29a.8 andra stycket a ii i redovisningsdirektivet: "Webblänkarna till moderföretagets förvaltningsberättelse för koncernen eller, där så är tillämpligt, till moderföretagets hållbarhetsrapportering för koncernen, enligt vad som avses i första stycket i denna punkt, och till det uttalande om kvalitetsgranskning som avses i artikel 34.1 andra stycket aa i detta direktiv eller det uttalande om kvalitetsgranskning som avses i led b i detta stycke."

⁽⁸⁾ Artiklarna 19a.9 tredje stycket och 29a.8 tredje stycket i redovisningsdirektivet.

Enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet ska det undantagna dotterföretaget i sin förvaltningsberättelse lämna upplysningar om att det är undantaget från skyldigheten att offentliggöra en individuell hållbarhetsförklaring (eller en konsoliderad hållbarhetsförklaring, om dotterföretaget självt är ett mellanliggande moderföretag i en stor koncern) ⁽⁷⁹⁾.

23) Bör förvaltningsberättelsen för det undantagna dotterföretaget ha ett särskilt format för offentliggörande?

Om ett dotterföretag utnyttjar undantaget i artikel 19a.9 eller 29a.8 i redovisningsdirektivet gäller de allmänna reglerna om offentliggörande av förvaltningsberättelsen, inklusive skyldigheten att lämna förvaltningsberättelsen till det nationella företagsregistret enligt artikel 30 i redovisningsdirektivet jämförd med bestämmelserna i avdelning I kapitel III i bolagsrättsdirektivet. De digitala kraven för hållbarhetsrapportering i artikel 29d i redovisningsdirektivet gäller inte. Om det dotterföretag som utnyttjar undantaget i artikel 19a.9 eller 29a.8 i redovisningsdirektivet har överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, måste det också uppfylla de allmänna krav som anges i artikel 4 i insynsdirektivet för offentliggörande av förvaltningsberättelsen i den årliga redovisningen (dvs. användning av det europeiska enhetliga elektroniska rapporteringsformat (Esef) som fastställs i den delegerade förordningen om Esef och offentliggörande av den årliga redovisningen inom fyra månader från räkenskapsårets slut).

24) Kan stora företag som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU utnyttja undantagen enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet?

Nej. Enligt artiklarna 19a.10 och 29a.9 i redovisningsdirektivet kan stora företag med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU – även om de är små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring och även om de är tredjelandsföretag – inte undantas från skyldigheten att rapportera hållbarhetsinformation. De måste därför rapportera hållbarhetsinformation i enlighet med artikel 4.5 i insynsdirektivet och artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet.

25) Hur kan ett företag fullgöra skyldigheten att upprätta och offentliggöra en individuell eller konsoliderad hållbarhetsförklaring när det inte är skyldigt att upprätta och offentliggöra en individuell förvaltningsberättelse eller en förvaltningsberättelse för koncernen?

Ett företag som ska rapportera hållbarhetsinformation och som inte är skyldigt att upprätta och offentliggöra en individuell förvaltningsberättelse eller en förvaltningsberättelse för koncernen får offentliggöra den individuella eller konsoliderade hållbarhetsförklaringen i ett separat dokument. Denna princip gäller även för den konsoliderade hållbarhetsrapporteringen från ett moderföretag i tredjeland för dess dotterföretag som ska undantas enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet.

Det separata dokumentet – som innehåller den individuella eller konsoliderade hållbarhetsförklaringen – måste dock uppfylla de krav på format och märkning som anges i artikel 29d i redovisningsdirektivet ⁽⁸⁰⁾.

26) Hur kan ett företag fullgöra skyldigheten att upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring när det är undantaget från att upprätta en koncernredovisning?

⁽⁷⁹⁾ Artikel 19a.9 andra stycket a iii och artikel 29a.8 andra stycket a iii i redovisningsdirektivet: "Upplysningar om att företaget är undantaget från de skyldigheter som anges i punkterna 1–4 i denna artikel."

⁽⁸⁰⁾ Artikel 29d i redovisningsdirektivet: "1. De företag som omfattas av kraven i artikel 19a i detta direktiv ska utarbeta sin förvaltningsberättelse i det elektroniska rapporteringsformat som specificeras i artikel 3 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 (26) och märka sin hållbarhetsrapportering, inbegripet de upplysningar som föreskrivs i artikel 8 i förordning (EU) 2020/852, i enlighet med det elektroniska rapporteringsformat som specificeras i den delegerade förordningen. 2. De moderföretag som omfattas av kraven i artikel 29a ska utarbeta sin förvaltningsberättelse för koncernen i det elektroniska rapporteringsformat som specificeras i artikel 3 i delegerad förordning (EU) 2019/815 och märka sin hållbarhetsrapportering, inbegripet de upplysningar som föreskrivs i artikel 8 i förordning (EU) 2020/852, i enlighet med det elektroniska rapporteringsformat som specificeras i den delegerade förordningen."

Ett företag som ska upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring utan att behöva upprätta och offentliggöra motsvarande koncernredovisning behöver i den konsoliderade hållbarhetsförklaringen ta med den finansiella information som är nödvändig för att förstå företagets inverkan på hållbarhetsfrågor och hur hållbarhetsfrågor påverkar företagets utveckling, resultat och ställning ⁽⁸¹⁾.

ESRS

27) Vilken uppsättning av europeiska standarder för hållbarhetsrapportering (ESRS) ska företag använda för att upprätta hållbarhetsinformation enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

Alla företag som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet ska som standard använda de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som antagits i enlighet med artikel 29b i redovisningsdirektivet (ESRS). Den första uppsättningen ESRS antogs av Europeiska kommissionen genom kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772 av den 31 juli 2023.

Vid upprättandet av den individuella hållbarhetsförklaringen enligt artikel 19a i redovisningsdirektivet får små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, samt små och icke-komplexa institut, captivebolag för försäkring och captivebolag för återförsäkring, alternativt använda de proportionella ESRS som kommer att antas enligt artikel 29c i redovisningsdirektivet (ESRS för börsnoterade små och medelstora företag). Se även fråga 28.

28) Vilka företag får använda ESRS för börsnoterade små och medelstora företag för att upprätta sin individuella hållbarhetsförklaring som ett alternativ till de ESRS som antagits enligt artikel 29b i redovisningsdirektivet?

De företag som får använda ESRS för börsnoterade små och medelstora företag för att upprätta sin individuella hållbarhetsförklaring är

- små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU,
- små och icke-komplexa institut ⁽⁸²⁾, förutsatt att de antingen är i) stora företag eller ii) små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU,

⁽⁸¹⁾ Detta resonemang bygger på artikel 19a.3 tredje stycket och artikel 29a.3 tredje stycket i redovisningsdirektivet: "I tillämpliga fall ska den information som avses i punkterna 1 och 2 också innehålla hänvisningar till, och ytterligare redogörelser för, annan information som ingår i förvaltningsberättelsen i enlighet med artikel 19 och de belopp som rapporteras i årsredovisningen eller årsbokslutet." Med "i tillämpliga fall" avses situationer där finansiella rapporter inte upprättas och offentliggörs av företaget.

⁽⁸²⁾ Definieras i artikel 4.1.145 i förordning (EU) nr 575/2013 som "ett institut som uppfyller samtliga nedanstående villkor: a) Det är inte ett stort institut. b) Det totala värdet av dess tillgångar på individuell nivå eller, i tillämpliga fall, på konsoliderad nivå i enlighet med denna förordning och direktiv 2013/36/EU har under de fyra år som föregår den aktuella årliga rapporteringsperioden i genomsnitt varit lika med eller mindre än tröskelvärdet 5 miljarder EUR. Medlemsstaterna får sänka det tröskelvärdet. c) Det omfattas inte av några skyldigheter eller omfattas av förenklade skyldigheter avseende planer för återhämtning och resolution i enlighet med artikel 4 i direktiv 2014/59/EU. d) Dess handelslagervksamhet är att betrakta som liten i enlighet med artikel 94.1. e) Det totala värdet av dess derivatpositioner som innehas i avsikt att bedriva handel är inte högre än 2 % av de totala tillgångarna i och utanför balansräkningen, och det totala värdet av derivatpositioner är inte högre än 5 %, varvid båda värdena beräknas i enlighet med artikel 273a.3. f) Över 75 % av både institutets totala tillgångar och skulder på grupp-nivå, i båda fallen exklusive exponeringar inom gruppen, är kopplade till verksamheter där motparterna är belägna i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. g) Institutet använder inte internmodeller för att uppfylla tillsynskraven i enlighet med denna förordning utom för dotterbolag som använder interna modeller utvecklade på grupp-nivå, förutsatt att gruppen omfattas av de krav på offentliggörande som fastställs i artikel 433a eller artikel 433c på grupp-nivå. h) Institutet har inte invänt mot en klassificering som ett litet och icke-komplext institut till den behöriga myndigheten. i) Den behöriga myndigheten har inte beslutat att institutet på grundval av en analys av dess storlek, sammankopplingar, komplexitet eller riskprofil inte kan betraktas som ett litet och icke-komplext institut." Dessa institut kan omfattas av definitionen av stora företag om de uppfyller tröskelvärdena enligt artikel 3.7 i redovisningsdirektivet.

- captivebolag för försäkring ⁽⁸³⁾, förutsatt att de antingen är i) stora företag, eller ii) små och medelstora företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, och
- captivebolag för återförsäkring ⁽⁸⁴⁾, förutsatt att de antingen är i) stora företag, eller ii) små och medelstora företag (utom mikroföretag) med värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU.

VÄRDEKEDJA

29) ESRS kräver att företag använder uppskattningar om de inte kan erhålla all nödvändig information om värdekedjan efter att ha gjort rimliga ansträngningar för att göra detta (ESRS 1, Allmänna krav, punkt 69). Vad innebär "rimliga ansträngningar"?

Begreppet *rimliga ansträngningar* används för att avgöra när ett företag ska rapportera en uppskattning av information om värdekedjan i stället för att rapportera information som samlats in från aktörer i dess värdekedja.

I punkt 65 i ESRS 1 (Allmänna krav) anges syftet med att inkludera information om värdekedjan i hållbarhetsförklaringen. Där anges att "[f]öretaget ska inkludera väsentlig information om värdekedjan när detta är nödvändigt a) för att användare av hållbarhetsförklaringarna ska kunna förstå företagets väsentliga konsekvenser, risker och möjligheter, och/eller b) för att framställa en uppsättning information som uppfyller de kvalitativa egenskaperna för information (se tillägg B i denna standard)".

I punkt 68 i ESRS 1 (Allmänna krav) anges följande: "Företagets förmåga att framskaffa den information om värdekedjan i tidigare och senare led som behövs kan variera beroende på olika faktorer, såsom företagets kontraktsmässiga arrangemang, hur pass stor kontroll det utövar över verksamheterna utanför konsolideringens omfattning, eller dess köpkraft. När företaget inte har möjlighet att kontrollera verksamheterna i sin värdekedja i tidigare och/eller senare led och sina affärsförbindelser, kan det vara svårare att få fram värdekedjeinformation."

I punkt 69 i ESRS 1 (Allmänna krav) anges följande: "Det finns omständigheter när företaget inte kan samla information om sin värdekedja i tidigare och senare led i enlighet med punkt 63 efter att ha gjort rimliga ansträngningar för att göra detta. I sådana fall ska företaget uppskatta vilken information som ska rapporteras om dess värdekedja i tidigare och senare led, genom att använda all rimlig och underbyggbar information, såsom genomsnittliga uppgifter från sektorn och andra substitutmått."

I punkt 70 i ESRS 1 (Allmänna krav) erkänns att det kan vara svårt att erhålla information om värdekedjan när den relevanta aktören i värdekedjan är ett litet eller medelstort företag eller ett annat företag som inte omfattas av rapporteringskraven i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering.

I punkt 71 i ESRS 1 (Allmänna krav) görs en åtskillnad mellan rapportering av policyer, åtgärder och mål samt rapportering av mått. När det gäller policyer, åtgärder och mål anges att företaget ska rapportera information om värdekedjan "i den utsträckning dessa policyer, åtgärder och mål faktiskt inkluderar aktörer i värdekedjan". När det gäller mått anges att "företaget i många fall, i synnerhet för miljöfrågor där det finns substitutmått tillgängliga, [kan] följa rapporteringskraven utan att samla in uppgifter från aktörerna i sin värdekedja i tidigare och senare led, särskilt från små och medelstora företag, t.ex. när företaget beräknar sina växthusgasutsläpp inom scope 3."

I punkt 72 klargörs följande: "Om man inkluderar uppskattningar som gjorts med hjälp av genomsnittliga värden i sektorn eller andra substitutmått får det inte resultera i information som inte uppfyller de kvalitativa egenskaperna för information (se kapitel 2 och avsnitt 7.2 *Källor till osäkerhet i uppskattning och utfall* i denna standard)."

⁽⁸³⁾ Definieras i artikel 13.2 i direktiv 2009/138/EG.

⁽⁸⁴⁾ Definieras i artikel 13.5 i direktiv 2009/138/EG.

Företaget bör fastställa vad som utgör rimliga ansträngningar enligt punkt 69 i ESRS 1 (Allmänna krav) med hänsyn till sina specifika fakta och omständigheter samt villkoren i den externa miljö där det är verksamt. Vad som utgör rimliga ansträngningar kommer därför sannolikt att variera från företag till företag.

Det förväntas att företagen oftare kommer att använda sig av uppskattningar under de första år som rapporteringskraven tillämpas och att användningen av uppskattningar kommer att bli mindre vanlig i takt med att förmågan hos företagen och aktörerna i företagens värdekedjor att dela hållbarhetsinformation förbättras med tiden.

I samtliga fall bör företaget överväga om användningen av uppskattningar sannolikt kommer att påverka kvaliteten på den rapporterade informationen. Användningen av uppskattningar kan under vissa omständigheter förbättra kvaliteten på den rapporterade informationen, t.ex. om det bidrar till att säkerställa att informationen om konsekvenser, risker och möjligheter är neutral, eller om den insamlade informationen inte skulle vara tillräckligt tillförlitlig. Under sådana omständigheter skulle användningen av uppskattningar bidra till en mer trogen återgivning av de företeelser som informationen avser att återge, och det är därför mer sannolikt att det rapporterande företaget använder uppskattningar. Under andra omständigheter kan användningen av uppskattningar minska kvaliteten på den rapporterade informationen, till exempel om den resulterar i information som är mindre korrekt och/eller mindre fullständig och därför resulterar i en mindre trogen återgivning av de företeelser som den avser att återge.

Vid beaktande av företagets specifika fakta och omständigheter och villkoren i den externa miljö där det är verksamt för att fastställa vad som utgör rimliga ansträngningar, kan följande kriterier ge användbar vägledning. Vart och ett av dessa kriterier kan i sig vara tillräckligt för att fastställa att rimliga ansträngningar har gjorts, eller så kan kriterierna tillämpas i kombination.

- **Det rapporterande företags storlek och resurser i förhållande till omfattningen av och komplexiteten i dess värdekedja.** Vad som utgör rimliga ansträngningar för ett större företag med stora resurser kanske inte anses vara rimligt för ett mindre företag med vanligtvis mindre resurser. Företagets storlek och resurser bör också beaktas i förhållande till omfattningen av och komplexiteten i dess värdekedja. Exempelvis kan vad som utgör rimliga ansträngningar för ett större företag med ett stort antal leverantörer för flera olika produkter och/eller med leveranskedjor i flera led anses vara orimligt för ett mindre företag med en lika komplex värdekedja.
- **Det rapporterande företags tekniska beredskap att samla in information om värdekedjan.** Exempelvis kan vad som utgör rimliga ansträngningar för ett mycket stort företag med stor tidigare erfarenhet av att samla in hållbarhetsinformation från aktörer i sin värdekedja inte anses vara rimligt för ett mindre företag utan sådan tidigare erfarenhet. Företagets tekniska beredskap att samla in information om värdekedjan förväntas bli bättre med tiden.
- **Tillgången till verktyg för att få åtkomst till och dela information om värdekedjan.** Vad som utgör rimliga ansträngningar kan påverkas av tillgången till effektiva och allmänt använda verktyg, inklusive digitala verktyg, för att dela information om värdekedjan mellan företag. Tillgången till sådana verktyg kommer sannolikt att vara begränsad under de första åren av tillämpning av ESRS men bör förbättras med tiden, bland annat till följd av de frivilliga standarder för hållbarhetsrapportering för små och medelstora företag som för närvarande utarbetas av Efrag. Detta innebär att det är mer sannolikt att företag kommer att använda sig av uppskattningar under de första år då de tillämpar ESRS än under senare rapporteringscykler.
- **Storlek på och resurser hos aktören i värdekedjan.** Vad som utgör rimliga ansträngningar kan påverkas av storleken på och resurserna hos den aktör i värdekedjan från vilken information förväntas. Särskilt små och medelstora företag kanske inte har de resurser som krävs för att enkelt och snabbt tillhandahålla den information som kan vara av intresse för det rapporterande företaget, vilket i sin tur gör det svårare för det rapporterande företaget att samla in nödvändig information om värdekedjan från små och medelstora företag. Om aktören i värdekedjan är ett litet eller medelstort företag är det därför mer sannolikt att det rapporterande företaget måste använda sig av uppskattningar. I allmänhet bör det rapporterande företags användning av rimliga ansträngningar inte leda till förväntningar på att aktören i värdekedjan ska göra orimliga ansträngningar.

- **Den tekniska beredskapen hos aktören i värdekedjan.** Vad som utgör rimliga ansträngningar kan påverkas av den tekniska beredskapen hos aktören i värdekedjan att tillhandahålla hållbarhetsinformation. Den tekniska beredskapen hos aktörerna i värdekedjan bör förbättras med tiden, vilket innebär att det är mer sannolikt att företag kommer att använda sig av uppskattningar under de första år då de tillämpar ESRS än under senare rapporteringscykler.
- **Grad av inflytande och köpkraft.** Vad som utgör rimliga ansträngningar kan påverkas av det rapporterande företags befintliga kontrollnivå över aktören i värdekedjan och av det rapporterande företags relativa köpkraft jämfört med andra företag. Exempelvis kan det krävas mindre ansträngningar för att få information från en aktör i värdekedjan som delvis ägs av det rapporterande företaget eller som genererar en stor andel av sin egen omsättning genom försäljning till det rapporterande företaget. Detta innebär att det är mer sannolikt att företagen kommer att använda sig av uppskattningar när det gäller aktörer i värdekedjan som de inte delvis äger eller för vilka de endast står för en liten del av omsättningen.
- **Aktörens närhet i värdekedjan, kopplat till graden av inflytande.** Närheten mellan aktören i värdekedjan och det rapporterande företaget kan vara en faktor att ta hänsyn till vid fastställandet av vad som utgör rimliga ansträngningar, eftersom det vanligtvis krävs mindre ansträngningar för att få information från en primär leverantör eller en direktkund än från andra aktörer i värdekedjan. Detta innebär att det är mer sannolikt att företagen kommer att använda sig av uppskattningar när det gäller aktörer i värdekedjan som inte är primära leverantörer eller direktkunder.

30) **Vad kan små och medelstora företag förvänta sig i form av begäranden om hållbarhetsinformation till följd av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering och ESRS?**

I punkterna 132 och 133 i ESRS 1 (Allmänna krav) anges övergångsbestämmelser som begränsar den information om värdekedjan som företag inom tillämpningsområdet för direktivet om företagens hållbarhetsrapportering måste rapportera och/eller samla in från aktörer i sin värdekedja under de första tre åren⁽⁸⁵⁾. I vilken utsträckning små och medelstora företag ombes att lämna hållbarhetsinformation av företag till följd av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering och ESRS kommer under de första tre åren av genomförandet att påverkas starkt av huruvida företag som ingår i tillämpningsområdet för direktivet om företagens hållbarhetsrapportering använder sig av dessa övergångsbestämmelser för rapportering om värdekedjan.

Trots de övergångsbestämmelser som avses ovan bör små och medelstora företag förvänta sig att företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering gör "rimliga ansträngningar" för att från aktörerna i företagens värdekedja samla in den information som de behöver för att följa ESRS. I enlighet med svaret på föregående fråga är storleken och resurserna, den tekniska beredskapen och närheten till aktören i värdekedjan några av de kriterier som kan användas för att fastställa vad som utgör "rimliga ansträngningar". Mindre små och medelstora företag som aldrig frivilligt har rapporterat hållbarhetsinformation, som inte är kopplade till allvarlig negativ inverkan och som inte är primära leverantörer eller kunder till företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering bör därför, åtminstone under de första åren då rapporteringskraven tillämpas, vara mindre utsatta för förväntningar på att ha och dela hållbarhetsinformation. Större små och medelstora företag som tidigare har rapporterat hållbarhetsinformation (t.ex. för att de tillämpar Emas eller andra certifierings- eller rapporteringssystem för miljö eller hållbarhet) och små och medelstora företag som är primära leverantörer eller kunder till företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering kan vara utsatta för högre förväntningar på att ha och dela hållbarhetsinformation.

⁽⁸⁵⁾ Punkt 132: "Under de första tre åren då företaget rapporterar hållbarhet enligt ESRS ska företaget, om en del av den nödvändiga informationen om värdekedjan i tidigare och senare led inte är tillgänglig, förklara de insatser som gjorts för att erhålla informationen om värdekedjan i tidigare och senare led, anledningarna till att den informationen inte kunde anskaffas samt företags planer för att skaffa sådan information i framtiden." Punkt 133: "För att ta hänsyn till de svårigheter som företag kan stöta på vid insamling av information och för att begränsa bördan för små och medelstora företag som ingår i värdekedjan, gäller under de första tre åren då ett företag rapporterar hållbarhet enligt ESRS: a) att företaget, vid upplysningar om policyer, åtgärder och mål i enlighet med ESRS2 och andra ESRS, får begränsa information om värdekedjan i tidigare och senare led till den information som finns tillgänglig internt, såsom uppgifter som företaget redan har tillgång till och allmänt tillgänglig information och b) att företaget när upplysningar om mått lämnas inte är skyldigt att inkludera värdekedjeinformation i tidigare och senare led, med undantag för datapunkter som härrör från annan EU-lagstiftning, enligt förteckningen i tillägg B till ESRS 2."

Efrag utarbetar för närvarande två standarder för hållbarhetsrapportering för små och medelstora företag: en obligatorisk för börsnoterade små och medelstora företag och en frivillig för icke börsnoterade små och medelstora företag. ESRS för börsnoterade små och medelstora företag kommer att fastställa den högsta nivå av hållbarhetsinformation som ESRS kan kräva att ett företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering inhämtar från små och medelstora företag i sin värdekedja. ESRS för icke börsnoterade små och medelstora företag kommer att utformas för att bli en referenspunkt för alla aktörer på marknaden, för att säkerställa att rapporteringsinsatserna för företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering och företag som inte omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering är proportionerliga.

31) Till vilken tidpunkt gäller övergångsperioden för utlämnande av information i värdekedjan? Bör startdatumet för den treåriga övergångsperioden vara olika för olika typer av företag?

I kapitel 10.2 i ESRS 1 finns övergångsbestämmelser till kapitel 5 om värdekedjor. Övergångsperioden för att lämna information som krävs från värdekedjan gäller för de tre första räkenskapsåren som rapporteringskraven tillämpas, för varje företag. Om ett företag t.ex. omfattas av artiklarna 19a eller 29a i redovisningsdirektivet från och med räkenskapsåret 2024, kan det utnyttja övergångsperioden för rapportering om värdekedjan för räkenskapsåren 2024, 2025 och 2026.

UPPLYSNINGAR ENLIGT ARTIKEL 8 I TAXONOMIFÖRORDNINGEN

32) Måste företagen inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i sin hållbarhetsförklaring?

Ja, företag som omfattas av artiklarna 19a eller 29a i redovisningsdirektivet måste inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i sina hållbarhetsförklaringar.

33) Om ett litet eller medelstort företag med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU utnyttjar det tvååriga undantaget från hållbarhetsrapportering fram till 2028, måste det då fortfarande inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i sin förvaltningsberättelse?

Nej. Artikel 8 i taxonomiförordningen gäller för alla företag som är skyldiga att upprätta och offentliggöra en hållbarhetsförklaring enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet. Om ett litet eller medelstort företag (utom mikroföretag) med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU beslutar att inte inkludera en hållbarhetsförklaring i sin förvaltningsberättelse enligt artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet – där upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen skulle behöva inkluderas – är det dock inte skyldigt att lämna upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen.

34) Måste företag i sin förvaltningsberättelse inkludera de upplysningar som ska lämnas enligt artikel 8 i taxonomiförordningen även om de är undantagna från att upprätta och offentliggöra en hållbarhetsförklaring enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet?

Ja, men endast om deras moderföretag är etablerat i ett tredjeland och upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen inte ingår i moderföretagets konsoliderade hållbarhetsrapportering. Om ett företag utnyttjar undantaget från skyldigheten att lämna in en hållbarhetsförklaring enligt artiklarna 19a.9 eller 29a.8 i redovisningsdirektivet och moderföretaget är etablerat i ett tredjeland, måste upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen, som omfattar den verksamhet som bedrivs av det undantagna dotterföretag som är etablerat i unionen och dess dotterföretag, ingå i förvaltningsberättelsen för det undantagna dotterföretaget eller i den konsoliderade hållbarhetsrapportering som upprättas av det moderföretag som är etablerat i ett tredjeland ⁽⁸⁶⁾.

SPRÅKKRAV

35) På vilket språk ska hållbarhetsförklaringen upprättas och offentliggöras?

⁽⁸⁶⁾ Artikel 19a.9 andra stycket c i redovisningsdirektivet.

Företag som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet ska offentliggöra förvaltningsberättelsen (inklusive hållbarhetsförklaringen), tillsammans med det revisionsuttalande och den rapport som lämnats av den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som avses i artikel 34 i redovisningsdirektivet, i enlighet med artikel 30.1 i redovisningsdirektivet, som hänvisar till de lagar som fastställs av varje medlemsstat i enlighet med avdelning I kapitel III i bolagsrättsdirektivet. I synnerhet klargörs följande i artikel 21 i bolagsrättsdirektivet: "1. De handlingar och uppgifter som ska offentliggöras enligt artikel 14 ska upprättas och ges in på ett av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i den medlemsstat i vilken den akt som avses i artikel 16.1 har lagts upp." Det språk som företagen ska använda för att offentliggöra hållbarhetsförklaringen i förvaltningsberättelsen måste därför vara ett språk som anges i den relevanta medlemsstatens lagstiftning och som fastställts i enlighet med artikel 21 i bolagsrättsdirektivet.

Om ett företag som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet har värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU, måste det också fullgöra de skyldigheter att lämna upplysningar om förvaltningsberättelsen som anges i insynsdirektivet. Språkreglerna för "obligatorisk information", som inkluderar förvaltningsberättelsen som en del av den årliga redovisningen, fastställs av varje medlemsstat i enlighet med artikel 20 i insynsdirektivet.

DIGITALISERING (FORMAT OCH DIGITAL MÄRKNING)

36) Vilka är kraven på digitalt format för en förvaltningsberättelse som innehåller en hållbarhetsförklaring?

Enligt artikel 29d i redovisningsdirektivet ska företag som ska utföra hållbarhetsrapportering upprätta sin förvaltningsberättelse (på konsoliderad nivå, i tillämpliga fall) i det elektroniska rapporteringsformat som anges i artikel 3 i den delegerade förordningen om Esef (dvs. XHTML) och märka sin hållbarhetsförklaring i förvaltningsberättelsen i enlighet med den digitala taxonomi som ska specificeras genom en ändring av den delegerade förordningen om Esef.

37) Måste företag också märka upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen?

Ja, det måste de. Enligt artikel 29d i redovisningsdirektivet ska företag som måste offentliggöra en hållbarhetsförklaring i sin förvaltningsberättelse märka sin hållbarhetsförklaring, inklusive de upplysningar som föreskrivs i artikel 8 i taxonomiförordningen, i enlighet med den digitala taxonomi som ska specificeras genom en ändring av den delegerade förordningen om Esef.

38) Vilka är de formatkrav som företagen måste uppfylla i avvaktan på att Europeiska kommissionen antar en digital taxonomi för märkning av hållbarhetsrapporten?

Enligt artikel 29d i redovisningsdirektivet ska företag som måste offentliggöra en hållbarhetsförklaring i sin förvaltningsberättelse upprätta sin förvaltningsberättelse i det elektroniska rapporteringsformat som anges i artikel 3 i den delegerade förordningen om Esef (dvs. XHTML) och märka hållbarhetsförklaringen i förvaltningsberättelsen i enlighet med den specifika digitala taxonomi som kommer att antas genom en ändring av den delegerade förordningen om Esef. Fram till dess att denna digitala taxonomi antas behöver företagen inte märka sina hållbarhetsförklaringar. Med tanke på att hållbarhetsförklaringen kommer att bli maskinläsbar först när den både ingår i ett XHTML-dokument och har märkts enligt en digital taxonomi, är företagen inte heller skyldiga att upprätta förvaltningsberättelsen i XHTML förrän den digitala taxonomin har antagits.

OFFENTLIGGÖRANDE

39) Vilken är tidsfristen för offentliggörande av en förvaltningsberättelse som innehåller hållbarhetsförklaringen?

I artikel 30 i redovisningsdirektivet anges reglerna för offentliggörande av förvaltningsberättelsen (som i relevanta fall inkluderar den hållbarhetsförklaring som upprättas enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet), vilken måste offentliggöras tillsammans med uttalandet/rapporten om kvalitetsgranskning senast tolv månader efter balansdagen för det räkenskapsår som berättelsen upprättas för, enligt vad som föreskrivs av varje medlemsstat.

Företag som är emittenter av värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU måste också offentliggöra sin årliga redovisning (som inkluderar förvaltningsberättelsen och därmed hållbarhetsförklaringen) senast fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår, enligt artikel 4.5 i insynsdirektivet, som korshänvisar till artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet.

TILLSYN

40) Vilka myndigheter ansvarar för tillsynen över efterlevnaden av kraven på hållbarhetsförklaringar som upprättas i enlighet med artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering innebär inga ändringar av EU:s befintliga tillsynssystem, enligt vilket medlemsstaterna ska ha infört sanktioner som är effektiva, proportionella och avskräckande för de fall där företag med begränsat ansvar brister i efterlevnaden (artikel 51 i redovisningsdirektivet) och inrätta en nationell tillsynsmyndighet med befogenheter att övervaka huruvida emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU efterlever reglerna (artiklarna 28 och följande i insynsdirektivet). Detta innebär att företagens efterlevnad av kraven på hållbarhetsrapportering kommer att omfattas av det nationella sanktionssystem som finns för förvaltningsberättelsen för företag med begränsat ansvar (enligt redovisningsdirektivet) och för emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU (enligt insynsdirektivet). När det gäller emittenter av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU ska Esma i enlighet med artikel 28d i insynsdirektivet även utfärda riktlinjer för de nationella behöriga myndigheternas tillsyn över hållbarhetsrapporteringen.

Under alla omständigheter måste den hållbarhetsförklaring som ska ingå i förvaltningsberättelsen enligt artikel 34 i redovisningsdirektivet alltid vara föremål för en kvalitetsgranskning av en lagstadgad revisor, eller av en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster om detta är tillåtet enligt en medlemsstat.

AVSNITT IV

VANLIGA FRÅGOR OM HÅLLBARHETSINFORMATION SOM RAPPORTERAS ENLIGT ARTIKEL 40A I REDOVISNINGSDIREKTIVET

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE OCH TILLÄMPNINGSDATUM

41) Måste det yttersta moderföretaget i tredjeland ha en viss rättslig form för att ingå i tillämpningsområdet för artikel 40a i redovisningsdirektivet?

Nej. Den rättsliga formen för det yttersta moderföretaget i tredjeland är irrelevant vid tillämpningen av artikel 40a i redovisningsdirektivet.

42) Vilka är skyldigheterna för dotterföretaget eller filialen i EU enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet? Är dotterföretag/filialer i EU skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport eller bara att offentliggöra och tillgängliggöra den hållbarhetsrapport som upprättats av deras moderföretag?

Om ett tredjelandsföretag omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet måste dess dotterföretag eller filial i EU offentliggöra och tillgängliggöra en hållbarhetsrapport på uppdrag av sitt moderföretag i tredjeland. Skyldigheten att upprätta hållbarhetsrapporten faller inte uttryckligen på dotterföretaget eller filialen i EU. Det innebär att moderföretaget i tredjeland kan upprätta rapporten, som sedan ska offentliggöras och göras tillgänglig av dotterföretaget eller filialen i EU, antingen genom att den registreras i ett företagsregister i EU eller genom att den offentliggörs på dess webbplats. Alternativt får dotterföretaget eller filialen i EU upprätta, offentliggöra och göra rapporten tillgänglig på uppdrag av sitt moderföretag i tredjeland.

- 43) **Måste varje dotterföretag eller filial i EU offentliggöra en hållbarhetsrapport enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet? Eller räcker det att endast ett av dotterföretagen eller en av filialerna i EU offentliggör rapporten och att de övriga endast tillhandahåller en länk till hållbarhetsrapporten?**

Enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet ska minst en hållbarhetsrapport offentliggöras av ett dotterföretag eller en filial i varje medlemsstat ("Medlemsstaterna ska kräva att ett dotterföretag som är etablerat på deras territorium [...]"). För att undvika dubbelrapportering från dotterföretag och filialer till samma tredjelandsföretag får medlemsstaterna tillåta att ett dotterföretag eller en filial som är etablerat/etablerad eller beläget/belägen inom deras territorium fullgör skyldigheten i artikel 40a i redovisningsdirektivet genom att tillhandahålla en länk till den hållbarhetsrapport som offentliggjorts av ett annat dotterföretag eller en annan filial inom unionen till tredjelandsföretaget.

ESRS

- 44) **Vilka ESRS ska användas vid upprättandet av en hållbarhetsrapport enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet?**

Den hållbarhetsrapport som avses i artikel 40a i redovisningsdirektivet ska upprättas i enlighet med de standarder för hållbarhetsrapportering som ska antas enligt artikel 40b i redovisningsdirektivet.

Genom undantag medges i artikel 40a.2 andra stycket i redovisningsdirektivet att hållbarhetsrapporten får upprättas i enlighet med de standarder för hållbarhetsrapportering som antagits enligt artikel 29b i redovisningsdirektivet (dvs. ESRS) eller på ett sätt som är likvärdigt med de standarder för hållbarhetsrapportering som antagits enligt artikel 29b i redovisningsdirektivet, vilket fastställs genom ett kommissionsbeslut om likvärdighet. Denna bestämmelse ska läsas på så sätt att ett moderföretag i tredjeland som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet kan välja att offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet (upprättad i enlighet med de standarder som antagits enligt artikel 29b), i stället för att låta sitt dotterföretag eller sin filial i EU offentliggöra en hållbarhetsrapport på koncernnivå enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet. I så fall skulle de undantag för dotterföretaget i EU som anges i artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet vara tillämpliga.

- 45) **Vad händer om dotterföretaget/filialen i EU inte lyckas samla in all nödvändig information för att upprätta hållbarhetsrapporten?**

Om inte all nödvändig information tillhandahålls ska dotterföretaget eller filialen upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra hållbarhetsrapporten, med all information som dotterföretaget eller filialen förfogar över, erhållit eller förvärvat, och utfärda ett uttalande om att tredjelandsföretaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig (artikel 40a.2 fjärde stycket i redovisningsdirektivet).

UPPLYSNINGAR ENLIGT ARTIKEL 8 I TAXONOMIFÖRORDNINGEN

- 46) **Måste företag inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i den hållbarhetsrapport som upprättas enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet?**

Nej. Företag som rapporterar i enlighet med artikel 40a i redovisningsdirektivet behöver inte inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i hållbarhetsrapporten.

- 47) **Om ett moderföretag i tredjeland som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet väljer att upprätta och offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring som upprättats i enlighet med ESRS i stället för en hållbarhetsrapport, är detta moderföretag i tredjeland skyldigt att rapportera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen?**

Ett moderföretag i tredjeland som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet och som väljer att offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring som upprättats i enlighet med ESRS i stället för en hållbarhetsrapport behöver inte rapportera enligt artikel 8 i taxonomiförordningen.

För att dotterföretag inom unionen till detta moderföretag i tredjeland ska kunna undantas från sina krav på hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet (om dessa dotterföretag inom unionen omfattas av krav på hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet) måste dock upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen som omfattar den verksamhet som bedrivs av dessa dotterföretag inom unionen ingå i deras egen förvaltningsberättelse eller i den konsoliderade hållbarhetsrapportering som utförs av moderföretaget i tredjeland ⁽⁸⁷⁾.

REGLER FÖR UNDANTAG

48) Kan de dotterföretag inom unionen som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet dra nytta av undantagsbestämmelserna enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet?

Den hållbarhetsförklaring som upprättas i enlighet med artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet och den hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med artikel 40a i redovisningsdirektivet har olika innehåll och omfattas av olika bestämmelser.

Om ett dotterföretag inom unionen offentliggör en hållbarhetsrapport på koncernnivå för sitt moderföretag i tredjeland i enlighet med bestämmelserna i artikel 40a befriar det därför inte dotterföretaget inom unionen självt eller dess egna dotterföretag från att fullgöra rapporteringsskyldigheterna enligt artiklarna 19a och/eller 29a.

Ett moderföretag i tredjeland som ingår i tillämpningsområdet för artikel 40a kan dock välja att offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring enligt artikel 29a (upprättad i enlighet med de standarder för hållbarhetsrapportering som antagits enligt artikel 29b eller på ett sätt som är likvärdigt med dessa standarder för hållbarhetsrapportering) i stället för att låta sitt dotterföretag i EU eller sin filial i EU offentliggöra en hållbarhetsrapport på koncernnivå enligt artikel 40a. I detta fall undantas dotterföretaget i EU från skyldigheten att offentliggöra hållbarhetsrapporten enligt artikel 40a, förutsatt att de villkor som anges i artiklarna 19a.9 och 29a.8 är uppfyllda.

SPRÅK OCH FORMAT

49) På vilket språk ska hållbarhetsrapporten offentliggöras?

Språkreglerna för hållbarhetsrapporten fastställs av varje medlemsstat i enlighet med artikel 21 i bolagsrättsdirektivet.

50) Vilka är formatkraven för den hållbarhetsrapport som ska lämnas enligt artikel 40a i redovisningsdirektivet?

Redovisningsdirektivet kräver inte något särskilt format för offentliggörandet av hållbarhetsrapporten. Enligt artikel 33a – som infördes genom direktiv (EU) 2023/2864 angående funktionssättet för den europeiska gemensamma åtkomstpunkten ⁽⁸⁸⁾ – ska dock dotterföretag och filialer som omfattas av artikel 40a lämna hållbarhetsrapporten i ett format som data kan extraheras från tillsammans med relevanta åtföljande metadata till det insamlingsorgan som utsetts av medlemsstaten ⁽⁸⁹⁾. Kommissionen har också befogenhet att anta genomförandeåtgärder för att specificera ytterligare metadata som ska åtfölja hållbarhetsrapporten och för att kräva ett maskinläsbart format.

OFFENTLIGGÖRANDE

51) När ska företagen/filialerna offentliggöra hållbarhetsrapporten?

⁽⁸⁷⁾ Artikel 19a.9 andra stycket c och artikel 29a.8 andra stycket c i redovisningsdirektivet.

⁽⁸⁸⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2023/2864 av den 13 december 2023 om ändring av vissa direktiv vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt (EUT L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

⁽⁸⁹⁾ Artikel 33a i redovisningsdirektivet, ändrad genom paketet om en europeisk gemensam åtkomstpunkt.

Enligt artikel 40d.1 i redovisningsdirektivet ska dotterföretag och filialer som avses i artikel 40a.1 i redovisningsdirektivet offentliggöra hållbarhetsrapporten – tillsammans med uttalandet om kvalitetsgranskning och, i tillämpliga fall, det uttalande som avses i artikel 40a.2 fjärde stycket i redovisningsdirektivet – inom tolv månader från balansdagen för det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas.

TILLSYN

52) Vilka myndigheter ansvarar för tillsynen över efterlevnaden av kraven på hållbarhetsrapport?

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering innebär inga ändringar av det befintliga sanktionssystemet enligt redovisningsdirektivet, enligt vilket medlemsstaterna ska ha infört sanktioner som är effektiva, proportionella och avskräckande för de fall där företag som omfattas av kraven i redovisningsdirektivet brister i efterlevnaden⁽⁹⁰⁾. Företagens efterlevnad av kraven på hållbarhetsrapportering omfattas därför av det nationella sanktionssystem som gäller för förvaltningsberättelsen för de företag som omfattas av redovisningsdirektivet. Under alla omständigheter måste hållbarhetsrapporten alltid vara föremål för kvalitetsgranskning av en kvalitetsgranskningsleverantör enligt artikel 40a.3 i redovisningsdirektivet⁽⁹¹⁾.

AVSNITT V

VANLIGA FRÅGOR OM KVALITETSGRANSKNING AV HÅLLBARHETSRAPPORTERING

GODKÄNNANDE AV LAGSTADGADE REVISORER OCH REVISIONSFÖRETAG

53) Ska fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning uppfylla villkoren i artiklarna 4 och 6–12 i revisionsdirektivet, inklusive de ytterligare särskilda kraven i artiklarna 7.2, 8.3, 10.1 andra stycket och 14.2 fjärde stycket i revisionsdirektivet? Ska fysiska personer som innehar rösträtt i ett revisionsföretag även uppfylla villkoren i artiklarna 4 och 6–12 i revisionsdirektivet, inklusive de ytterligare särskilda kraven i artiklarna 7.2, 8.3, 10.1 andra stycket och 14.2 fjärde stycket i revisionsdirektivet, även om revisionsföretaget inte planerar att tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering? Hur är det med kraven på de fysiska personer som ingår i revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan?

I artikel 3 i revisionsdirektivet – som reglerar godkännandet av lagstadgade revisorer och revisionsföretag – föreskrivs att behöriga myndigheter får godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag endast om vissa villkor är uppfyllda.

De villkor för godkännande av lagstadgade revisorer som anges i artikel 3.3 i revisionsdirektivet korshänvisar till artiklarna 4 och 6–10 i revisionsdirektivet, medan de villkor för godkännande av revisionsföretag som anges i artikel 3.4 i revisionsdirektivet korshänvisar till artiklarna 4 och 6–12 i revisionsdirektivet.

Formuleringen i artikel 4 i revisionsdirektivet om gott anseende är tillräckligt bred för att även gälla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, medan artiklarna 6–12 i revisionsdirektivet har ändrats så att de uttryckligen gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

⁽⁹⁰⁾ Artikel 51 i redovisningsdirektivet: "Medlemsstaterna ska fastställa sanktioner vid överträdelser av de nationella bestämmelser som antas i enlighet med detta direktiv och vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de genomförs. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande."

⁽⁹¹⁾ Artikel 40a.3 första stycket: "Medlemsstaterna ska kräva att den hållbarhetsrapport [...] offentliggörs tillsammans med ett uttalande om kvalitetsgranskning som gjorts av en eller flera personer eller ett eller flera företag som är auktoriserade att lämna ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt tredjelandsföretagets eller en medlemsstats nationella rätt."

Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vill bli godkända för att tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering måste de uppfylla alla relevanta krav i nationell lagstiftning som införlivar revisionsdirektivet när det gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, inklusive de som avses i artikel 3.4 i revisionsdirektivet. Det är inte obligatoriskt att uppfylla kraven för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som inte tillhandahåller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering ska kunna godkännas enligt artikel 3 i revisionsdirektivet.

54) Vilka är godkännandekraven för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för lagstadgade revisorer som var godkända före den 1 januari 2024 eller som den 1 januari 2024 genomgick godkännandeförfarandet?

För att lagstadgade revisorer ska kunna tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering måste de vara godkända och sedan uppfylla de ytterligare kraven för hållbarhet.

Mer specifikt, enligt artikel 14a tredje stycket i revisionsdirektivet, behöver de lagstadgade revisorer som godkänts före den 1 januari 2026 – som antingen var godkända före den 1 januari 2024 eller som den 1 januari 2024 genomgick godkännandeförfarandet – och som även vill utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering inte följa artiklarna 7.2, 8.3, 10.1 andra stycket och 14.2 fjärde stycket i revisionsdirektivet, men de måste ändå förvärva nödvändig kunskap genom fortbildning.

55) Kan lagstadgade revisorer som godkänts före den 1 januari 2026 ansöka om att på obestämd tid bli godkända för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering? Vilka krav skulle gälla för deras godkännande?

Enligt artikel 14a tredje stycket i revisionsdirektivet ska lagstadgade revisorer som godkänts före den 1 januari 2026 och som vill utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering förvärva nödvändig kunskap om hållbarhetsrapportering och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, inklusive de ämnesområden som anges i artikel 8.3 i revisionsdirektivet, genom den fortbildning som avses i artikel 13 i revisionsdirektivet. Enligt artikel 14a i revisionsdirektivet krävs inte att ytterligare examinationer eller förvärv av denna kunskap ska göras innan godkännandet erhålls. Revisionsdirektivet anger inte några tidsfrister för lagstadgade revisorer som godkänts före den 1 januari 2026 att ansöka om att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i enlighet med dessa krav.

56) För att en lagstadgad revisor eller en praktikant även ska godkännas för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, kommer den treåriga praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.1 första stycket i revisionsdirektivet att behöva omfatta åtta månaders praktisk utbildning inom området för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, eller kommer den att behöva förlängas med ytterligare åtta månader?

För att en lagstadgad revisor eller en praktikant även ska godkännas för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering måste den treåriga praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.1 första stycket i revisionsdirektivet att behöva omfatta åtta månaders praktisk utbildning om kvalitetsgranskning av årlig och konsoliderad hållbarhetsrapportering eller om andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

Den lagstadgade revisor eller praktikant som redan har slutfört den treåriga praktiska utbildningen vid tidpunkten för ansökan om godkännande att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering måste genomföra en ytterligare period på åtta månaders praktisk utbildning om kvalitetsgranskning av årlig och konsoliderad hållbarhetsrapportering eller om andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

I artikel 14a första och andra stycket i revisionsdirektivet undantas följande kategorier av yrkesutövare från detta krav: lagstadgade revisorer som var godkända eller erkända för att utföra lagstadgade revisioner före den 1 januari 2024 och personer som den 1 januari 2024 genomgick godkännandeförfarandet, förutsatt att de slutför detta förfarande senast den 1 januari 2026. Enligt artikel 14a tredje stycket i revisionsdirektivet kommer dessa yrkesutövare fortfarande att behöva förvärva den nödvändiga kunskapen genom fortbildning.

- 57) Enligt artikel 10.1 andra stycket i revisionsdirektivet ska, för att en lagstadgad revisor eller en praktikant även ska godkännas för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, minst åtta månader av den praktiska utbildning som avses i första stycket ägnas åt kvalitetsgranskning av årlig och konsoliderad hållbarhetsrapportering eller åt andra hållbarhetsrelaterade tjänster. Vad är den korrekta tolkningen av "andra hållbarhetsrelaterade tjänster"?

"Andra hållbarhetsrelaterade tjänster" bör förstås som andra tjänster relaterade till hållbarhetsrapportering än kvalitetsgranskning. De kan till exempel omfatta konsulttjänster om hållbarhetsrapporter och upprättande av hållbarhetsrapporter.

- 58) Kan en lagstadgad revisor som godkänts för att utföra lagstadgade revisioner före den 1 januari 2024 i medlemsstat A godkännas för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i medlemsstat B, trots att den lagstadgade revisorn inte är godkänd för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i medlemsstat A? Måste denna revisor för registrering i medlemsstat B vara registrerad som lagstadgad revisor och som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster, eller kan denna revisor endast vara registrerad som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster?

För registrering i medlemsstat B måste den lagstadgade revisorn vara godkänd som lagstadgad revisor i den medlemsstaten (se artiklarna 3.1 och 14.1 i revisionsdirektivet). Om så är fallet och revisorn vill bli registrerad som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster kommer övergångsbestämmelserna enligt artikel 14a i revisionsdirektivet att gälla i medlemsstat B (se även fråga 54). Godkännande som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster i medlemsstat A krävs inte.

- 59) En lagstadgad revisor som är godkänd för att utföra lagstadgade revisioner efter den 1 januari 2024 i medlemsstat A, och som också är godkänd för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i den medlemsstaten, vill registreras i medlemsstat B. Måste den lagstadgade revisorn i detta fall vara registrerad i medlemsstat B som revisor och som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster, eller kan denna lagstadgade revisor endast vara registrerad som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster?

Den lagstadgade revisorn ska vara registrerad som lagstadgad revisor och som leverantör av kvalitetsgranskningstjänster i medlemsstat B. De enda enheter som kan vara registrerade som leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster utan att vara revisorer är de oberoende leverantörerna av kvalitetsgranskningstjänster.

ACKREDITERING OCH GODKÄNNANDE AV OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER

- 60) Kan fysiska personer ackrediteras som oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster?

Ja, det kan de. I artikel 2.23 i revisionsdirektivet och artikel 2.20 i redovisningsdirektivet definieras oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som "ett organ för bedömning av överensstämmelse som ackrediterats i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 för den specifika verksamhet avseende bedömning av överensstämmelse som avses i artikel 34.1 andra stycket aa i direktiv 2013/34/EU". I förordning (EG) nr 765/2008 definieras också ett organ för bedömning av överensstämmelse som "ett organ som utför bedömning av överensstämmelse, bland annat kalibrering, provning, certifiering och kontroll".

Samtidigt som förordning (EG) nr 765/2008 endast hänvisar till ackreditering av organ, bör det erinras om att oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster inte ingår i det avsedda tillämpningsområdet för den förordningen. Begreppet *organ* bör tolkas så att det omfattar fysiska personer, för att säkerställa lika villkor för oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster och lagstadgade revisorer.

- 61) Oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade i en medlemsstat kan utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering på det territoriet, förutsatt att de omfattas av krav som är likvärdiga med dem som anges i revisionsdirektivet. Måste likvärdigheten i kraven även omfatta artikel 3a i revisionsdirektivet?

Enligt artikel 34.4 i redovisningsdirektivet måste oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster uppfylla krav som är likvärdiga med dem i revisionsdirektivet för att de ska kunna utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering. Dessa krav omfattar den icke uttömmande förteckning som anges i artikel 34.4 i redovisningsdirektivet och en bedömning av likvärdigheten med kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt definitionen i artikel 2.22 i revisionsdirektivet.

För att säkerställa lika konkurrensvillkor mellan oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster och lagstadgade revisorer ska oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster också uppfylla registreringskrav som är likvärdiga med de krav som anges i artikel 3a i revisionsdirektivet.

ACKREDITERAD OBEROENDE TREDJE PART

62) Vad är en "ackrediterad oberoende tredje part" som avses i artiklarna 34.6 i redovisningsdirektivet och 37.3 i revisionsdirektivet?

Skäl 63 i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering lyder: "Medlemsstaterna bör säkerställa att när ett företag enligt unionsrätten ska låta delar av sin hållbarhetsrapportering kontrolleras av en ackrediterad oberoende tredje part, bör rapporten från den ackrediterade oberoende tredje parten göras tillgänglig antingen som en bilaga till förvaltningsberättelsen eller på annat sätt som är tillgängligt för allmänheten. Sådan tillgängliggörande av den rapporten bör inte föregripa resultatet av uttalandet om kvalitetsgranskning, som tredjepartskontrollen bör stå fri från. Det bör inte medföra dubbelarbete mellan den revisor eller den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster som avger uttalandet om kvalitetsgranskning och den ackrediterade oberoende tredje parten."

En "ackrediterad oberoende tredje part" är en enhet, vanligtvis en annan expert än den lagstadgade revisorn eller den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster, som avger ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsförklaringen och som kan verifiera delar av hållbarhetsrapporteringen, t.ex. utsläpp av växthusgaser. Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering kräver transparens när det gäller resultaten av detta arbete och att det inte sker dubbelarbete med det arbete som utförs av de lagstadgade revisorerna eller de oberoende leverantörerna av kvalitetsgranskningstjänster⁽⁹²⁾.

OBEROENDE LEVERANTÖRER AV KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER

63) Kommer en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium att kunna utföra uppgifter i en medlemsstat som inte tillåter oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering inom sitt territorium?

Nej. En oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium kommer inte att kunna tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i en medlemsstat som inte tillåter oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering inom sitt territorium.

Enligt artikel 34.4 första stycket i redovisningsdirektivet har medlemsstaterna möjlighet att tillåta oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade inom deras territorium att avge ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, förutsatt att dessa oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster omfattas av krav som är likvärdiga med de krav som fastställs i revisionsdirektivet för lagstadgade revisorer som utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering. Enligt artikel 34.5 första stycket i redovisningsdirektivet krävs att endast medlemsstater som har utnyttjat denna möjlighet kan tillåta oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade i en annan medlemsstat att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering på deras territorium.

64) Om den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster är etablerad i en annan medlemsstat, vem kommer att ha tillsynsbefogenheter för det arbete som utförs av den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster?

Om den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering på en annan medlemsstats territorium (värdmedlemsstat), ska den medlemsstat där den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster är etablerad (hemmedlemsstat) ansvara för tillsynen av det arbete som utförs av den oberoende leverantören av kvalitetsgranskningstjänster, såvida inte värdmedlemsstaten beslutar att övervaka den kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster utför på dess territorium⁽⁹³⁾. Om värdmedlemsstaten beslutar att övervaka kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som utförs på dess territorium av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är registrerade i en annan medlemsstat, ska värdmedlemsstaten i) inte införa strängare krav eller ansvar för sådana oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster än vad som enligt nationell lagstiftning anges för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som utförs av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster eller revisorer som är etablerade i den värdmedlemsstaten, och ii) informera andra medlemsstater om sitt beslut att övervaka kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som utförs av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade i andra medlemsstater.

⁽⁹²⁾ Artikel 34.6 i redovisningsdirektivet och artikel 37.3 andra stycket i revisionsdirektivet.

⁽⁹³⁾ Artikel 34.5 i redovisningsdirektivet.

- 65) **När en medlemsstat har tillåtit oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster att etablera sig på dess territorium, får nationella företag då automatiskt anlita oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster för att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering?**

Ja, företag kommer att tillåtas att anlita oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster för kvalitetsgranskning av sin hållbarhetsförklaring när en medlemsstat har tillåtit oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

KVALITETSGRANSKNINGSLEVERANTÖRER FRÅN TREDJELAND

- 66) **Kan oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster från tredjeland tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i unionen?**

Enligt artikel 34.4 i redovisningsdirektivet kan oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerade inom en medlemsstats territorium tillåtas att tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

Definitionen av oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster enligt artikel 2.23 i revisionsdirektivet och artikel 2.20 i redovisningsdirektivet kräver ackreditering i enlighet med förordning (EG) nr 765/2008. Den förordningen avser visserligen endast ackreditering av organ som är etablerade inom en medlemsstats territorium, men det bör erinras om att oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster inte ingår i förordningens avsedda tillämpningsområde. Oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster utför kvalitetsgranskningstjänster för hållbarhetsrapportering. Systemet för godkännande av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster måste därför tolkas mot bakgrund av medlemsstaternas åtaganden inom ramen för Gats (allmänna tjänstehandelsavtalet inom ramen för Världshandelsorganisationen) och unionens bilaterala avtal. När det gäller oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster måste förordning (EG) nr 765/2008 följaktligen tolkas på ett sådant sätt att oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster från tredjeland tillåts tillhandahålla kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering i enlighet med medlemsstaternas åtaganden.

KONFIDENTIALITET

- 67) **Är konfidentialitetskraven i artikel 23 i revisionsdirektivet även tillämpliga på yrkesutövare som utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering?**

Ja, det är de. Konfidentialitetskraven i artikel 23 i revisionsdirektivet är även tillämpliga på yrkesutövare som utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering. Om medlemsstaten har tillåtit en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster eller en annan lagstadgad revisor än den som reviderar de finansiella rapporterna att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering, bör dessa enheter för kvalitetsgranskning kunna utbyta information för att samordna sig på lämpligt sätt.

KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER

- 68) **Vad är innebörden av begreppet *hållbarhetsanalys* som används i artikel 8.3 b i revisionsdirektivet?**

Begreppet *hållbarhetsanalys* används som en parallell till *räkenskapsanalys* i revisionsdirektivet för lagstadgade revisorer. Medan "räkenskapsanalys" avser en bedömning av livskraften, stabiliteten och lönsamheten i en verksamhet, en delverksamhet eller ett projekt, bör "hållbarhetsanalys" betraktas som en bedömning av de hållbarhetsfrågor som påverkar en verksamhet och de hållbarhetsfrågor som verksamheten kan påverka.

ARVODEN

- 69) **Skulle det anses strida mot artikel 25 i revisionsdirektivet om arvodena för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering sänks om samma lagstadgade revisor även utför den lagstadgade revisionen?**

Enligt artikel 25 i revisionsdirektivet ska medlemsstaterna säkerställa att arvodena för lagstadgad revision och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering inte påverkas eller styrs av tillhandahållandet av "ytterligare tjänster" till det granskade företaget, och detta uttryck bör förstås som "andra tjänster än lagstadgad revision och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering". Artikelns reglerar inte förhållandet mellan arvodena för lagstadgad revision och för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

KVALITETSGRANSKNING AV HÅLLBARHETSFÖRKLARINGAR SOM UPPRÄTTATS I ENLIGHET MED ARTIKLARNA 19A OCH 29A I REDOVISNINGSDIREKTIVET

70) Om vad ska en kvalitetsgranskningsleverantör avge ett uttalande enligt artikel 34.1 i redovisningsdirektivet?

Enligt artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet ska varje företag som omfattas av hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet inhämta ett uttalande om kvalitetsgranskning av sin hållbarhetsförklaring.

Detta uttalande om kvalitetsgranskning grundar sig på ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet vad gäller hållbarhetsförklaringens uppfyllande av följande krav:

- De krav på hållbarhetsrapportering som anges i redovisningsdirektivet (inbegripet huruvida hållbarhetsrapporteringen överensstämmer med de ESRS som antagits enligt artikel 29b/29c i redovisningsdirektivet, den process som företaget genomför för att identifiera den information som rapporteras enligt dessa ESRS – dvs. processen för bedömning av dubbel väsentlighet – och efterlevnaden av kravet på att märka hållbarhetsrapportering i enlighet med artikel 29d i redovisningsdirektivet).
- De rapporteringskrav som anges i artikel 8 i taxonomiförordningen.

Kvalitetsgranskningsleverantörerna förväntas utföra förfaranden som gör det möjligt för dem att dra slutsatsen att de inte har fått kännedom om något som ger dem anledning att tro att den information som ingår i hållbarhetsförklaringen inte i alla väsentliga avseenden är rättvisande i enlighet med ESRS såsom de antagits av unionen och att hållbarhetsförklaringen inte uppfyller de rättsliga kraven på märkning av hållbarhetsinformation (dvs. den digitala märkningen) och de rättsliga kraven i artikel 8 i taxonomiförordningen.

Den första delen av slutsatsen avseende en rättvisande bild, i alla väsentliga avseenden, i enlighet med ESRS innebär ett uttalande om

- huruvida företagets hållbarhetsförklaring, inbegripet processen för att identifiera den information som rapporteras (dvs. bedömningen av dubbel väsentlighet), är förenlig med ESRS, och
- huruvida resultatet av denna process har lett till att företagets alla väsentliga hållbarhetsrelaterade inverkningsrisker och möjligheter har redovisats i enlighet med ESRS.

71) Enligt punkt 121 i ESRS 1 (Allmänna krav) får företaget införliva upplysningar i hållbarhetsförklaringen genom hänvisning till den rapport som företaget utarbetat enligt EU:s miljölednings- och miljörevisionsordning (Emas), dvs. förordning (EU) nr 1221/2009. Denna bestämmelse gäller under förutsättning att villkoren i punkt 120 uppfylls, däribland att de upplysningar som införlivas genom hänvisning är underställda minst samma säkerhetsnivå som hållbarhetsförklaringen. Är företagets rapport som utarbetats enligt EU:s miljölednings- och miljörevisionsordning (Emas), dvs. förordning (EU) nr 1221/2009, underställd minst samma säkerhetsnivå som hållbarhetsförklaringen?

Enligt artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet ska varje företag som omfattas av hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet inhämta ett uttalande om kvalitetsgranskning som grundar sig på ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Företagets rapport som utarbetats enligt EU:s miljölednings- och miljörevisionsordning (Emas), dvs. förordning (EU) nr 1221/2009, är föremål för en validering som utförs av en miljökontrollant, och denna validering kan anses ligga på minst samma säkerhetsnivå som kravet på uttalande med begränsad säkerhet enligt direktivet om företagets hållbarhetsrapportering.

72) Om två olika lagstadgade revisorer utför revisionen av de finansiella rapporterna och kvalitetsgranskningen av hållbarhetsförklaringen, vilken av de två ska då avge uttalandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna?

Enligt artikel 34.1 andra stycket a i i redovisningsdirektivet ska den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av de finansiella rapporterna avge ett uttalande om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår. Om en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag än den eller det som utför den lagstadgade revisionen av de finansiella rapporterna ansvarar för att avge ett uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporteringen, är den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ansvarar för revisionen av de finansiella rapporterna fortfarande ansvarig för att avge ett uttalande om överensstämmelsen mellan förvaltningsberättelsen och de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår.

73) I vilket dokument måste uttalandet om kvalitetsgranskning ingå?

I kvalitetsgranskningsrapporten⁽⁹⁴⁾. Om uttalandet om kvalitetsgranskning avges av samma revisor som utför revisionen av de finansiella rapporterna, får medlemsstaterna tillåta revisorerna att inkludera uttalandet om kvalitetsgranskning som ett separat avsnitt i revisionsberättelsen.

74) Hur ska kvalitetsgranskningsrapporten offentliggöras? Finns det några formatkrav för kvalitetsgranskningsrapporten?

Unionsrätten kräver för närvarande inte något särskilt format för revisionsberättelsen och/eller dess underskrift. Enligt artikel 33a i redovisningsdirektivet, ändrat genom paketet om en europeisk gemensam åtkomstpunkt, ska företag dock lämna in kvalitetsgranskningsrapporten till det relevanta insamlingsorganet för den europeiska gemensamma åtkomstpunkten när de offentliggör den och använda ett format som data kan extraheras från (eller ett maskinläsbart format, om så krävs enligt unionsrätten eller nationell lagstiftning), tillsammans med relevanta åtföljande metadata. Kommissionen har också befogenhet att anta genomförandeåtgärder för att specificera ytterligare metadata som ska åtfölja kvalitetsgranskningsrapporten och för att kräva ett maskinläsbart format.

75) Vilka kvalitetsgranskningsstandarder bör användas av kvalitetsgranskningsleverantörer av hållbarhetsförklaringen i avvaktan på att Europeiska kommissionen antar kvalitetsgranskningsstandarder?

Enligt artikel 26.1 andra stycket i revisionsdirektivet får medlemsstaterna tillämpa nationella revisionsstandarder, revisionsförfaranden och revisionskrav så länge som kommissionen inte har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma ämnesområde.

Med tanke på de kvalitativa egenskaperna hos den information som krävs enligt ESRS 1 (kapitel 2 och tillägg B: relevans, trogen återgivning, jämförbarhet, verifierbarhet och förståelighet) och för att undvika fragmentering och säkerställa att praxis är så konsekvent som möjligt under denna övergångsperiod fram till dess att kvalitetsgranskningsstandarder på unionsnivå antas, har kommissionen begärt att kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (Ceaob) under 2024 ska utarbeta icke-bindande riktlinjer för lagstadgade revisorer och andra leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster.

76) Skulle det vara möjligt för medlemsstaterna att tillåta företag som omfattas av kraven i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering att på frivillig basis ge ett uppdrag att avge ett uttalande baserat på en blandad form av kvalitetsgranskning (dvs. ett uttalande som lämnas med begränsad säkerhet för delar av hållbarhetsrapporteringen och ett uttalande som lämnas med rimlig säkerhet för andra delar av rapporteringen – t.ex. för specifika centrala resultatindikatorer)?

Enligt artikel 34.1 andra stycket aa i redovisningsdirektivet ska uttalandet om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporteringen grundas på ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet⁽⁹⁵⁾. Med tanke på att ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet ger en högre säkerhetsnivå jämfört med ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, hindrar inte direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ett företag från att frivilligt besluta att begära ett uttalande som lämnas med rimlig säkerhet för hela hållbarhetsrapporteringen eller delar av den. Detta beslut skulle fattas av företaget och inte av kvalitetsgranskningsleverantören.

⁽⁹⁴⁾ Artikel 28a i revisionsdirektivet.

⁽⁹⁵⁾ Enligt artikel 26a i revisionsdirektivet ges kommissionen befogenhet att anta standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för begränsad säkerhet senast den 1 oktober 2026. Kommissionen ges också befogenhet att anta standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för rimlig säkerhet senast den 1 oktober 2028, efter en bedömning för att avgöra om rimlig säkerhet är möjlig för revisorer och företag.

- 77) **Ska företag som frivilligt rapporterar hållbarhetsinformation i enlighet med ESRS (t.ex. små och medelstora företag som inte har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i EU) vara skyldiga att låta denna information bli föremål för kvalitetsgranskning?**

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering reglerar inte hållbarhetsrapportering som utförs på frivillig basis. Ett företag som utför hållbarhetsrapportering på frivillig basis är därför inte skyldigt att låta sin hållbarhetsinformation bli föremål för ett bestyrkandeuppdrag.

ANDRA TJÄNSTER ÄN KVALITETSGRANSKNINGSTJÄNSTER

- 78) **Vilka är begränsningarna för icke-revisionstjänster när en lagstadgad revisor tillhandahåller kvalitetsgranskningstjänster enligt direktivet om företagens hållbarhetsrapportering till ett företag eller en koncern som inte är en kund för revision av finansiella rapporter?**

Enligt artikel 25c.1 i revisionsdirektivet får en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för ett företag av allmänt intresse – eller en medlem i nätverket – inte tillhandahålla företaget av allmänt intresse de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 andra stycket b, c och e–k i revisionsförordningen.

Enligt artikel 25c.2 i revisionsdirektivet får den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhandahålla företaget av allmänt intresse andra icke-revisionstjänster än

- de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i punkt 1 i denna artikel, eller
- I tillämpliga fall (dvs. när den lagstadgade revisorn även utför revision av finansiella rapporter), de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 andra stycket i revisionsförordningen, eller
- tjänster som av medlemsstaterna anses utgöra ett hot mot opartiskhet och självständighet enligt artikel 5.2 i den förordningen, med förbehåll för revisionskommitténs godkännande efter en korrekt bedömning av hoten mot opartiskhet och självständighet och skyddsåtgärder i enlighet med artikel 22b i revisionsdirektivet.

Därför får revisionsföretaget,

- när det endast utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för ett företag av allmänt intresse, tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de förbjudna som avses i artikel 5.1 andra stycket b, c och e–k i revisionsförordningen (eftersom de senare utgör en risk för revisionsföretagets opartiskhet och självständighet när det utför kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering),
- när det utför både en lagstadgad revision och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering för ett visst företag av allmänt intresse, tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de förbjudna som avses i artikel 5.1 andra stycket i revisionsförordningen (dvs. de förbjudna tjänster som avses i samtliga leden a–k, eftersom dessa tjänster utgör en risk för revisionsföretagets opartiskhet och självständighet både när det gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt leden b, c och e–k och den lagstadgade revisionen enligt leden a–k).

KVALITETSGRANSKNING AV EN HÅLLBARHETSRAPPORT SOM UPPRÄTTAS I ENLIGHET MED ARTIKEL 40a I REDOVISNINGSDIREKTIVET

- 79) **Vad händer om ett tredjelandsföretag inte lämnar något uttalande om kvalitetsgranskning till dotterföretaget/filialen i EU?**

Enligt artikel 40a.3 i redovisningsdirektivet ska dotterföretaget eller filialen, om tredjelandsföretaget inte lämnar något uttalande om kvalitetsgranskning, utfärda ett uttalande som anger detta.

- 80) **Hur ska ett uttalande om kvalitetsgranskning av en hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med artikel 40a i redovisningsdirektivet offentliggöras? Finns det några formatkrav?**

Enligt artikel 40d.1 i redovisningsdirektivet ska det uttalande om kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporten som upprättas i enlighet med artikel 40a offentliggöras tillsammans med hållbarhetsrapporten – och, i tillämpliga fall, det uttalande som avses i artikel 40a.2 fjärde stycket i redovisningsdirektivet – inom tolv månader från balansdagen för det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas, i enlighet med vad som föreskrivs av varje medlemsstat, i enlighet med artiklarna 14–28 i bolagsrättsdirektivet och, i relevanta fall, i enlighet med artikel 36 i det direktivet. Unionsrätten innehåller för närvarande inga särskilda formatkrav för uttalandet om kvalitetsgranskning. Enligt artikel 33a i redovisningsdirektivet – som infördes genom paketet om en europeisk gemensam åtkomstpunkt ⁽⁹⁶⁾ – ska dock dotterföretag och filialer som omfattas av artikel 40a i redovisningsdirektivet lämna hållbarhetsrapporten till det insamlingsorgan som utsetts av medlemsstaten i ett format som data kan extraheras från, tillsammans med relevanta åtföljande metadata. Kommissionen har också befogenhet att anta genomförandeåtgärder för att specificera ytterligare metadata som ska åtfölja uttalandet om kvalitetsgranskning och för att kräva ett maskinläsbart format.

AVSNITT VI

VANLIGA FRÅGOR OM IMMATERIELLA NYCKELRESURSER

- 81) **Enligt artikel 19.1 fjärde stycket i redovisningsdirektivet ska företag rapportera information om immateriella nyckelresurser och redogöra för hur sådana resurser är en grundläggande förutsättning för företagets affärsmodell och hur sådana resurser är en källa till värdeskapande för företaget. Gäller detta upplysningskrav alla typer av immateriella nyckelresurser, inbegripet immateriella tillgångar som redovisas i balansräkningen?**

Artikel 19.1 fjärde stycket i redovisningsdirektivet är inte begränsad till information om immateriella nyckelresurser som inte redovisas som immateriella tillgångar i balansräkningen. Följaktligen gäller kravet för företagets samtliga immateriella nyckelresurser, inbegripet immateriella tillgångar som redovisas i balansräkningen.

Denna helhetssyn gör det möjligt för användare att förstå hur företagets affärsmodell är beroende av immateriella nyckelresurser och deras relevans för företagets värdeskapande, oavsett om de skulle uppfylla kriterierna för redovisning och värdering enligt den tillämpliga redovisningsramen. Detta kommer att hjälpa användarna att bedöma företagets marknadsvärde.

- 82) **Vilka företag är skyldiga att lämna upplysningar om immateriella nyckelresurser i förvaltningsberättelsen? Gäller detta krav även kreditinstitut och försäkringsföretag, oavsett deras rättsliga form?**

Stora företag och börsnoterade små och medelstora företag (utom mikroföretag) ska rapportera information om immateriella nyckelresurser och redogöra för hur sådana resurser är en grundläggande förutsättning för företagets affärsmodell och hur sådana resurser är en källa till värdeskapande för företaget. Artikel 19 i redovisningsdirektivet är endast tillämplig på de typer av företag som avses i artikel 1.1 i redovisningsdirektivet, däribland kreditinstitut och försäkringsföretag som uppfyller villkoren i artikel 1.1 i redovisningsdirektivet. Denna information ska ingå i förvaltningsberättelsen (men inte nödvändigtvis i hållbarhetsförklaringen).

- 83) **Måste immateriella nyckelresurser ingå i hållbarhetsförklaringen?**

I artikel 19.1 i redovisningsdirektivet anges vilken information som ska ingå i företagets förvaltningsberättelse. Enligt artikel 19.1 fjärde stycket i redovisningsdirektivet ska information om immateriella nyckelresurser ingå i förvaltningsberättelsen. Denna information behöver därför inte nödvändigtvis ingå i hållbarhetsförklaringen utan kan lämnas i ett annat avsnitt i förvaltningsberättelsen.

⁽⁹⁶⁾ Särskilt genom Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2023/2864 av den 13 december 2023 om ändring av vissa direktiv vad gäller inrättandet av den europeiska gemensamma åtkomstpunkten och denna åtkomstpunkts funktionssätt (EUT L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

AVSNITT VII

YTTERLIGARE VANLIGA FRÅGOR OM KRAV PÅ TREDJELANDSFÖRETAG

- 84) **Är tredjelandsföretag skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation på individuell och/eller konsoliderad nivå (individuell/konsoliderad hållbarhetsförklaring) enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet?**

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23 i insynsdirektivet är tredjelandsföretag skyldiga att rapportera hållbarhetsinformation på individuell och/eller konsoliderad nivå enligt artiklarna 19a/29a i redovisningsdirektivet, men endast om tredjelandsföretaget är en emittent av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU och undantaget mikroföretag.

Emittenter i tredjeland måste inkludera hållbarhetsinformation i sin förvaltningsberättelse som en del av sin årliga redovisning, på grundval av artikel 4.5 i insynsdirektivet, som korshänvisar till artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet.

- 85) **Kan små och medelstora företag från tredjeland med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU undantas från skyldigheten att rapportera hållbarhetsinformation för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2028 i enlighet med artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet?**

Ja, undantagsbestämmelsen i artikel 19a.7 i redovisningsdirektivet gäller även för små och medelstora företag från tredjeland med överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU (se fråga 16).

- 86) **Om ett moderföretag i tredjeland på frivillig basis offentliggör en konsoliderad hållbarhetsförklaring för att dess dotterföretag ska kunna utnyttja undantagen enligt artiklarna 19a.9 och 29a.8 i redovisningsdirektivet, måste då denna konsoliderade hållbarhetsförklaring ingå i en förvaltningsberättelse för koncernen eller kan den vara ett fristående dokument?**

Ett moderföretag i tredjeland som frivilligt följer artikel 29a i redovisningsdirektivet får inkludera den konsoliderade hållbarhetsförklaringen i ett separat dokument.

- 87) **Måste den konsoliderade hållbarhetsförklaring för moderföretaget i tredjeland som upprättas i enlighet med artikel 29a i redovisningsdirektivet omfatta alla dess dotterföretag eller endast dotterföretagen i EU?**

Reglerna för konsolidering av hållbarhetsförklaringen är desamma som för konsolidering av de finansiella rapporterna. Enligt artikel 22.6 i redovisningsdirektivet ⁽⁹⁷⁾ ska den konsoliderade hållbarhetsförklaringen omfatta alla dotterföretag, oavsett var dotterföretagen har sitt säte.

- 88) **I avvaktan på kommissionens beslut om likvärdighet för tredjeländers hållbarhetsstandarder, hur kan ett tredjelandsföretag som inte är skyldigt att rapportera hållbarhetsinformation enligt unionsrätten medge att dess dotterföretag inom unionen undantas från hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet?**

Ett tredjelandsföretag som inte är skyldigt att rapportera hållbarhetsinformation enligt unionsrätten och som vill medge att dess dotterföretag inom unionen undantas från hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet får offentliggöra en konsoliderad hållbarhetsförklaring som upprättats i enlighet med ESRS.

⁽⁹⁷⁾ Artikel 22.6 i redovisningsdirektivet: "Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23.9 ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning oavsett var dotterföretagen har sitt säte."

Alternativt ska medlemsstaterna, på grundval av artikel 48i.1 i redovisningsdirektivet, till och med räkenskapsår som avslutas den 6 januari 2030, tillåta att ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet och vars moderföretag omfattas av lagstiftningen i ett tredjeland upprättar och offentliggör en konsoliderad hållbarhetsförklaring enligt artikel 29a i redovisningsdirektivet, som omfattar alla direkta eller indirekta dotterföretag inom unionen till ett sådant moderföretag i tredjeland som omfattas av artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet. I artikel 48i.2 i redovisningsdirektivet anges att det dotterföretag inom unionen som upprättar den konsoliderade hållbarhetsrapporteringen ska vara ett av de dotterföretag inom unionen som genererade den största omsättningen i unionen under minst ett av de föregående fem räkenskapsåren, i tillämpliga fall på koncernnivå.

Enligt artikel 48i.3 i redovisningsdirektivet leder upprättandet och offentliggörandet av den konsoliderade hållbarhetsförklaring som upprättas och offentliggörs av det dotterföretag inom unionen som avses i artikel 48i.1 i redovisningsdirektivet till att alla företag som omfattas av konsolideringen undantas från kravet på hållbarhetsrapportering, förutsatt att villkoren i artiklarna 19a.9 och 29a.8 är uppfyllda.

89) Måste emittenter i tredjeland inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i sin hållbarhetsförklaring?

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23 i insynsdirektivet måste emittenter i tredjeland som rapporterar i enlighet med artikel 19a eller 29a i redovisningsdirektivet inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen i sina hållbarhetsförklaringar.

Enligt artikel 4.5 i insynsdirektivet ska emittenter i EU och tredjeland av överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i EU (utom mikroföretag) upprätta sin förvaltningsberättelse i enlighet med artiklarna 19, 19a, 20 och 29d.1 i redovisningsdirektivet (eller artiklarna 29, 29a och 29d.2 i redovisningsdirektivet när det gäller en förvaltningsberättelse för koncernen) och inkludera de specifikationer som antagits i enlighet med artikel 8.4 i taxonomiförordningen, "när den upprättas av de företag som avses i dessa bestämmelser".

I linje med medlagstiftarnas tydliga avsikt att utvidga kraven på hållbarhetsrapportering i redovisningsdirektivet (som endast gäller för EU-företag) till emittenter i EU och tredjeland, ska frasen "när den upprättas av de företag som avses i dessa bestämmelser" tolkas som en hänvisning till de kategorier av företag som avses i artiklarna 19a och 29a i redovisningsdirektivet (dvs. stora företag, börsnoterade små och medelstora företag utom mikroföretag och moderföretag i stora koncerner). Eftersom insynsdirektivet är tillämpligt på alla emittenter i EU och tredjeland (inklusive mikroföretag) behövs denna mening för att säkerställa att börsnoterade mikroföretag inte omfattas av krav på hållbarhetsrapportering.

Enligt artikel 8 i taxonomiförordningen ska företag som omfattas av artiklarna 19a eller 29a i redovisningsdirektivet offentliggöra hur och i vilken utsträckning företagets verksamheter är förknippade med ekonomiska verksamheter som ska anses vara miljömässigt hållbara. Av ordalydelsen i artikel 4.5 i insynsdirektivet framgår att om en emittent inom EU eller i tredjeland omfattas av krav på hållbarhetsrapportering enligt artiklarna 19a eller 29a i redovisningsdirektivet, ska den i sin förvaltningsberättelse inkludera upplysningar enligt artikel 8 i taxonomiförordningen.

AVSNITT VIII

VANLIGA FRÅGOR OM FÖRORDNINGEN OM HÅLLBARHETSUPPLYSNINGAR

90) Får finansmarknadsaktörer anta att en indikator som rapporteras som icke-väsentlig av ett investeringsobjekt som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering inte bidrar till motsvarande indikator för huvudsakliga negativa konsekvenser i samband med upplysningar enligt förordningen om hållbarhetsupplysningar?

Ja, det får de. Finansmarknadsaktörer får anta att en indikator som rapporteras som icke-väsentlig av ett investeringsobjekt som tillämpar ESRS inte bidrar till motsvarande indikator för huvudsakliga negativa konsekvenser i samband med upplysningar enligt förordningen om hållbarhetsupplysningar, dvs. värdet av den investeringen behöver inte inkluderas i täljaren för den givna indikatorn för huvudsakliga negativa konsekvenser enligt förordningen om hållbarhetsupplysningar.

Enligt artikel 29b.5 b i redovisningsdirektivet ska kommissionen, när den antar standarder för hållbarhetsrapportering, i största möjliga utsträckning beakta den information som finansmarknadsaktörer behöver för att fullgöra sina upplysningsskyldigheter enligt förordning (EU) 2019/2088 och de delegerade akter som antagits i enlighet med den förordningen.

Till följd av den skyldighet som fastställs i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering att ta hänsyn till finansmarknadsaktörernas informationsbehov är alla indikatorer som rapporteras som icke-väsentliga av ett investeringsobjekt som omfattas av kraven i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering relevant information och kan anses inte bidra till de huvudsakliga negativa konsekvenserna enligt förordningen om hållbarhetsupplysningar.

Finansmarknadsaktörer kommer att hitta denna information i rapporteringen enligt direktivet om företagens hållbarhetsrapportering eftersom ESRS 1 punkt 35 kräver att när ett företag anser att en specifik datapunkt som härrör från förordningen om hållbarhetsupplysningar inte är väsentlig, ska företaget uttryckligen ange att informationen är "icke-väsentlig" ⁽⁹⁸⁾.

Dessutom krävs enligt ESRS 2 punkt 56 att företag som omfattas av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska inkludera en tabell över alla datapunkter som härrör från annan EU-lagstiftning, inklusive förordningen om hållbarhetsupplysningar, med uppgift om var de finns i hållbarhetsförklaringen och ska ange "icke-väsentlig" i tabellen för de datapunkter som företaget har bedömt som icke-väsentliga, i enlighet med ESRS 1 punkt 35.

⁽⁹⁸⁾ Samma tillvägagångssätt används för datapunkter som härrör från annan EU-lagstiftning förtecknad i tillägg B till ESRS 2.