

Frågor och svar om hållbarhetsgranskning

Nya regler om hållbarhetsrapportering trädde i kraft den 1 juli 2024 med anledning av EU:s ändrande redovisningsdirektiv (CSRD). De nya bestämmelserna innebär att hållbarhetsrapporten ska granskas översiktligt av en auktoriserad revisor med särskild behörighet. EU-kommissionen ska senast 1 oktober 2026 anta en europeisk standard för utförandet av den översiktliga granskningen. Under övergångsperioden ska RevR 19 tillämpas för granskning av hållbarhetsrapporter i Sverige.

Allmänt om standarden

När ska RevR 19 tillämpas för granskning av hållbarhetsrapporten?

Nya regler om hållbarhetsrapportering trädde i kraft den 1 juli 2024 med anledning av EU:s ändrande redovisningsdirektiv ([CSRD](#)). De nya bestämmelserna innebär att hållbarhetsrapporten ska granskas översiktligt av en auktoriserad revisor med särskild behörighet. EU-kommissionen ska senast 1 oktober 2026 anta en europeisk standard för utförandet av den översiktliga granskningen. Under övergångsperioden ska RevR 19 tillämpas för granskning av hållbarhetsrapporter i Sverige. De nya bestämmelserna om hållbarhetsrapportering införs stegvis för olika kategorier av företag. Bilaga 3 i RevR 19 anger när de nya bestämmelserna ska tillämpas för hållbarhetsrapportering och RevR 19 ska tillämpas vid granskningen.

Rekommendationen ska tillämpas vid översiktlig granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten som helhet och är inte tillämplig vid granskning av viss utvald hållbarhetsinformation.

Förtida tillämpning

Ska revisorn också lämna ett RevR 12-yttrande vid förtida tillämpning av de nya kraven i ÅRL?

Revisorn behöver förvissa sig om huruvida företaget omfattas av de nu gällande, eller de tidigare gällande, bestämmelserna i ÅRL. Övergångsreglerna innebär att företag under en övergångsperiod fortsatt ska tillämpa de äldre bestämmelserna i ÅRL, detta omfattar även revisorns lagstadgade yttrande. Om företaget ännu inte omfattas av de nya reglerna ska revisorn tillämpa RevR 12 och ange ett yttrande i enlighet med de äldre bestämmelserna. Revisorn bör överväga att vara tydlig i sin kommunikation med kunden att hållbarhetsrapporten inte är bestyrkt.

Se fråga "Vilka övergångsregler gäller för 2024" under [Frågor och svar om CSRD](#)

Notera att yttrandet i RevR12, för tydlighetens skull, kan förtydliga att hänvisningen till ÅRL görs till den tidigare gällande versionen (dvs. i enlighet med den äldre lydelsen som gällde före den 1 juli 2024).

Exempel: Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten på sidorna x2–y2 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (i enlighet med den äldre lydelsen som gällde före den 1 juli 2024). Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande. En hållbarhetsrapport har upprättats.

Hur ska det lagstadgade yttrandet formuleras för 2024 om företaget i förtid frivilligt tillämpar de nya reglerna i ÅRL d.v.s. upprättar hållbarhetsrapporten enligt ESRS och EU:s gröna taxonomiförordning etc.?

Om företaget önskar ett frivilligt bestyrkande enligt RevR 19 ska revisorn även avge det lagstadgade yttrandet enligt de äldre bestämmelserna som gäller under övergångsperioden. Revisorn ska därmed även avge ett yttrande enligt RevR 12.

Om hållbarhetsrapporten ingår som en del av förvaltningsberättelsen lämnar revisorn RevR 12-yttrandet i revisionsberättelsen. Det frivilliga yttrandet enligt RevR 19 lämnas separat. Observera att om kunden önskar att information i hållbarhetsrapporten ska granskas enligt RevR 19 behöver parterna även träffa en särskild överenskommelse om detta. Se fråga "Vilka övergångsregler gäller för 2024" på [Vanliga frågor och svar om CSRD](#).

Delade uppdrag

Ska både den lagstadgade finansiella revisorn och hållbarhetsrevisorn göra en påteckningsmening på årsredovisningen?

Ja. Enligt 27 § revisionslagen ska en revisor på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen. Av 27 a § revisionslagen följer att om företaget har mer än en revisor så gäller detta samtliga revisorer. Av 33 a § revisionslagen framgår att det som anges om revisorns påteckningsmening i 27 § och 27 a § revisionslagen också ska gälla för granskningsberättelsen. Av 33 b § revisionslagen framgår att motsvarande regler gäller även för granskningsberättelsen för koncernen.

Exempel:

"Min/Vår granskningsberättelse över den lagstadgade hållbarhetsrapporten har lämnats den 202X-XX-XX".

Hur påverkas revisionsberättelsen respektive granskningsberättelsen av att företaget har utsett olika revisorer för uppdragen att genomföra revisionen respektive den översiktliga granskningen av hållbarhetsrapporten?

Vid separata uppdrag finns ingen möjlighet att kombinera granskningsberättelsen med revisionsberättelsen. RevR 19 innehåller ett exempel på fristående granskningsberättelse. Den finansiella revisorn respektive hållbarhetsrevisorn anger i revisions- respektive granskningsberättelsen vilka delar av

årsredovisningsdokumentet som varit föremål för sina respektive uppdrag. De olika parterna behöver även beakta vilka delar i årsredovisningen respektive hållbarhetsredovisningen som utgör "annan information" samt hänvisa till vart denna information finns under ett särskilt avsnitt i revisionsberättelsen.

Annan information

Vilka delar i årsredovisningen utgör "annan information" inom ramen för revisionen respektive den översiktliga granskningen?

RevR 19 anger vilka delar av årsredovisningsdokumentet som utgör annan information samt kraven på revisorn vad gäller gransknings- och kommunikationsåtgärder avseende sådan information. I och med att hållbarhetsrapporten ska ingå som en del i förvaltningsberättelsen är också hållbarhetsrapporten en del av årsredovisningsdokumentet och därmed åligger det revisorn att läsa:

den information som lämnas i de delar av förvaltningsberättelsen som inte avser hållbarhetsrapporten,
eventuell annan frivilligt lämnad hållbarhetsinformation
de finansiella rapporterna, och
övrig annan information som finns i årsredovisningsdokumentet.

Den finansiella revisorn ska beakta ISA 720 och observera att hållbarhetsrapporten utgör annan information inom ramen för revisionsuppdraget. Om några uppenbara oförenligheter identifieras diskuterar revisorn oförenligheterna och eventuella ändringar som behöver göras med de som är ansvariga för hållbarhetsrapporten och, vid behov, med företagets finansiella revisor.

Utgör revisionsberättelsen annan information?

Om det är olika revisorer som utför revisionen av de finansiella rapporterna och den översiktliga granskningen av hållbarhetsrapporten utgör revisionsberättelsen för årsredovisningen, koncernredovisningen och styrelsens och VDs förvaltning annan

information. Är det samma revisor som utför båda granskningsuppdragen utgör dock inte revisionsberättelsen annan information.

Utgör bolagsstyrningsrapporten annan information?

Ja, bolagsstyrningsrapporten utgör annan information. Det är en skillnad mot revisionsuppdraget för de finansiella rapporterna där revisorn för bolagsstyrningsrapporten gör ett uttalande över dess förenlighet med årsredovisningens övriga delar. Motsvarande förenlighetsuttalande görs dock inte i granskningsberättelsen över hållbarhetsrapporten varav bolagsstyrningsrapporten då omfattas av hållbarhetsrevisorns granskning av annan information.

Frivillig rapportering

Kan RevR 19 tillämpas för granskning en fristående hållbarhetsrapport som upprättats frivilligt enligt kraven i ÅRL?

Ja, RevR 19 kan tillämpas för granskningen men med hänsyn till att kravet på hållbarhetsrapportens placering frångår kraven i ÅRL och ESRS. FAR har tagit fram ett exempel på granskningsberättelse när ett företag väljer att frivilligt upprätta en hållbarhetsrapport enligt ÅRL men upprättar den som ett separat dokument. [Se bilaga exempel 1](#)

För rapportmall på engelska [se bilaga example 1](#)

Kan RevR 19 tillämpas för granskning av en hållbarhetsrapport som upprättas frivilligt enligt kraven i ÅRL granskas enligt RevR 19?

Ja. FAR:s uppfattning är att frivilligt upprättade hållbarhetsrapporter som följer lagkraven inkl. ESRS och som placeras i förvaltningsberättelsen omfattas av samma krav på granskning som en lagstadgad hållbarhetsrapport. Detta framgår av förarbetena till CSRDs implementering i svensk kontext. En hållbarhetsrapport som har upprättats frivilligt enligt lagkraven kan granskas i enlighet med RevR 19 (p 3.108.) [Se bilaga exempel 2](#) För rapportmall på engelska [se bilaga example 2](#)

Granskning av bolagsstyrningsrapporten

Påverkas granskningsuppdraget om hållbarhetsrapporten hänvisar till upplysningar i bolagsstyrningsrapporten?

För att undvika dubbelrapportering tillåter ESRS 1 punkterna 119 och 120 att information som krävs enligt ett upplysningskrav i ESRS inkluderas i hållbarhetsrapporten genom hänvisning till bolagsstyrningsrapporten. För att en sådan hänvisning ska vara tillåten måste dock informationen i bolagsstyrningsrapporten vara granskad med minst samma bestyrkandegrad som hållbarhetsrapporten.

I normalfallet kan hänvisning inte göras till bolagsstyrningsrapporten, eftersom det lagstadgade yttrandet om bolagsstyrningsrapporten har en lägre bestyrkandegrad jämfört med ett utlåtande med begränsad säkerhet. För att möjliggöra hänvisning behöver bolaget därför komma överens med sin revisor om en utökad granskning av bolagsstyrningsrapporten, enligt avsnitt 4 i RevR 16.

ÅRL 6:8 tillåter att upplysningarna om mångfaldspolicy får lämnas i en hållbarhetsrapport i stället för i bolagsstyrningsrapporten. Bolagsstyrningsrapporten ska i så fall innehålla en hänvisning till hållbarhetsrapporten.

Källor: ESRS 1 p 119-120 ÅRL 6 kap. 6 §

Granskningsberättelsen

Vad ska avsnittet "genomförda granskningsåtgärder" innehålla?

Avsnittet "Revisorns ansvar" ska innehålla en kort beskrivning av att granskningen innefattat olika åtgärder en sammanfattning av det utförda arbetet. RevR 19 p 6.25 anger att det är viktigt att sammanfattningen skrivs på ett objektivet sätt som ger avsedda användare möjlighet att förstå det arbete som utförts som grund för

revisorns slutsats. Avsnittet ska inkludera exempel på genomförda granskningsåtgärder, inte hela arbetsplanen i detalj.

Nedan följer ett exempel som kan ge vägledning till utformning av avsnittet. Observera att avsnittet ska anpassas till relevanta granskningsåtgärder som utförts i det enskilda uppdraget.

Mina (Våra) granskningsåtgärder avseende den process som företaget har genomfört för att identifiera hållbarhetsinformation att rapportera inkluderade, men var inte begränsade till följande:

Erhålla en förståelse för processen genom att:

- Genomföra förfrågningar för att förstå källorna till den information som används av företagsledningen (t.ex. intressentdialoger, affärsplaner och strategidokument), och
 - Granska företagets interna dokumentation av sin process]; och
- Utvärdera om den information som erhållits från mina (våra) åtgärder om den process som implementerats av företaget överensstämmer med beskrivningen av processen i [not X] i hållbarhetsrapporten.

Mina (Våra) granskningsåtgärder avseende hållbarhetsrapporten inkluderade, men var inte begränsade till följande:

- Genom förfrågningar erhålla en allmän förståelse för den interna kontrollmiljön, rapporteringsprocesserna, och informationssystemen som är relevanta för upprättandet av informationen i hållbarhetsrapporten.
- Utvärdera om information som identifierats som väsentlig genom den process som bolaget genomfört för att identifiera innehållet i hållbarhetsrapporten också ingår.
- Utvärdera om strukturen och presentationen av hållbarhetsrapporten är förenlig med kraven i ESRS;
- [Genomföra [förfrågningar till relevant personal och] analytiska granskningsåtgärder avseende utvalda upplysningar i hållbarhetsrapporten];
- [Utföra substansgranskningsåtgärder baserat på ett stickprov på utvalda upplysningar i hållbarhetsrapporten];

- Genom förfrågningar och analytiska granskningsåtgärder inhämta underlag på metoderna för att ta fram väsentliga uppskattningar och framåtblickande information och på hur dessa metoder tillämpades;
- Erhålla förståelse för processen för att identifiera ekonomiska verksamheter som omfattas av- och är förenliga med EU:s gröna taxonomi och de motsvarande upplysningarna i hållbarhetsrapporten. Granskningen av taxonomiupplysningarna inkluderade men var inte begränsade till följande granskningsåtgärder:
 - [Andra åtgärder som utförs avseende upplysningar som lämnas enligt EU:s gröna taxonomi]
- [Infoga en sammanfattning av karaktären och omfattningen av eventuella andra åtgärder som utförts avseende upplysningar i hållbarhetsrapporten som ger ytterligare information som kan vara relevant för användarnas förståelse av det utförda arbetet för att stödja min (vår) slutsats och den bestyrkandenivå som erhållits.]

När är det lämpligt att infoga stycket "begränsningar" i granskningsberättelsen?

I FAR:s exempel över granskningsberättelser inkluderas en placeholder för avsnittet "Begränsningar" där revisorn kan infoga en beskrivning eventuella begränsningar som förknippas med mätningen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Ett sådant exempel kan vara begränsningar avseende upplysningar om framåtblickande information enligt ESRS vilken upprättats med grund i antaganden om framtida händelser och åtgärder som till sin natur är mycket osäkra.

Eftersom hållbarhetsrapporten kan omfatta relativt omfattande upplysningar avseende framåtblickande information kan det vara lämpligt att revisorn beskriver begränsningarna kopplade till denna information. Revisorn kan beskriva det faktum att den framåtblickande informationen bygger på antaganden om framtida händelser och åtgärder som till sin natur är mycket osäkra och revisorn inte kan uttala någon slutsats om det verkliga utfallet av de effekter som rapporteras i hållbarhetsrapporten.

Revisorn bedömer vilka begränsningar som kan vara lämpliga att beskriva i granskningsberättelsen. Nedan följer ett illustrativt exempel. Observera att utformningen alltid måste anpassas till det enskilda granskningsuppdraget och att texten i granskningsberättelsen behöver vara tillräckligt specifik för att läsaren ska förstå vad upplysningen åsyftar.

Begränsningar i upprättandet av hållbarhetsrapporten

[Som framgår i [ange den specifika upplysningen i hållbarhetsrapporten], [ge en specifik beskrivning av eventuella betydande inneboende begränsningar som är förknippade med mätningen eller utvärderingen av hållbarhetsfrågorna mot de tillämpliga kriterierna].]

Vid rapportering av framåtblickande information i enlighet med ESRS måste styrelsen [och verkställande direktören] för [Företaget XYZ AB] förbereda framåtblickande information utifrån angivna antaganden om händelser som kan inträffa i framtiden och möjliga framtida aktiviteter av [Företaget XYZ AB]. Faktiska utfall kommer sannolikt att bli annorlunda eftersom förväntade händelser ofta inte inträffar som förväntat.

Engelsk översättning av stycket:

Inherent limitations in preparing the sustainability statements

[As discussed in [identify the specific disclosure in the sustainability statement], [provide a specific description of any significant inherent limitations associated with the measurement or evaluation of the sustainability matters against the applicable criteria].

In reporting forward-looking information in accordance with ESRS, the board of directors [and the managing director] of [Company XYZ AB] are required to prepare the forward-looking information on the basis of disclosed assumptions about events that may occur in the future and possible future actions by [Company XYZ AB].

Actual outcomes are likely to be different since anticipated events frequently do not occur as expected.

När är det lämpligt att lämna "upplysningar av särskild betydelse" i granskningsberättelsen?

Revisorn kan infoga en upplysning av särskild betydelse som rör ett förhållande som är presenterat- eller en upplysning som har lämnats om på ett riktigt sätt i hållbarhetsrapporten, om det enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av hållbarhetsrapporten. RevR 19 p 6.15 anger att det kan vara lämpligt att infoga en upplysning av särskild betydelse om det föreligger stora osäkerheter i uppskattningar och bedömningar och de inneboende mättnings- eller utvärderingsosäkerheterna bedöms vara grundläggande för användarnas förståelse av hållbarhetsinformationen.

Revisorn bedömer om det finns några förhållanden som kan vara lämpliga att beskriva i granskningsberättelsen. Nedan följer ett illustrativt exempel. Observera att utformningen alltid måste anpassas till det enskilda granskningsuppdraget.

Upplysning(ar) av särskild betydelse

Som framgår i [ange den/de specifika upplysningen/-arna i hållbarhetsrapporten].

[Utarbetandet av hållbarhetsrapporten kräver att styrelsen [och verkställande direktören] genomför en dubbel väsentlighetsanalys för att identifiera relevanta upplysningar. Detta inkluderar betydande bedömningar och val från styrelsen [och verkställande direktören]. Utmärkande för hållbarhetsrapportering är också att redovisningen av denna typ av data innefattar uppskattningar och antaganden samt mättnings- och utvärderingsosäkerhet. Vid fastställandet av upplysningarna i hållbarhetsrapporten tolkar styrelsen [och verkställande direktören] odefinierade juridiska- och andra termer. Odefinierade juridiska- och andra termer kan tolkas olika, inklusive den juridiska överensstämmelsen av deras tolkning och är därför föremål för osäkerheter.]