

FAR




Översiktlig granskning

– en vägledning av lagstadgad
hållbarhetsrapportering

Introduktion

Den här vägledning vänder sig till dig som omfattas av lagkravet på att upprätta en hållbarhetsrapport och handlar om det lagstadgade kravet på översiktlig granskning.

Den som söker information om vad som gäller för granskning av frivilligt upprättad hållbarhetsinformation hittar vägledning på [far.se](https://www.far.se) 

Innehåll

Vilka företag ska upprätta en hållbarhetsrapport?	<u>5</u>	>
<i>Vem har ansvar för hållbarhetsrapporten?</i>	<u>6</u>	>
<i>Vilka redovisningsstandarder ska hållbarhetsrapporten upprättas enligt?</i>	<u>7</u>	>
<i>Digitalt tillgänglig information</i>	<u>8</u>	>
<hr/>		
Vilka ska använda hållbarhetsrapporten?	<u>9</u>	>
<i>Vem kan granska hållbarhetsrapporten?</i>	<u>10</u>	>
<hr/>		
Vad är ett bestyrkande?	<u>11</u>	>
<hr/>		
Vad innebär översiktlig granskning?	<u>12</u>	>
<i>Exempel: Skillnader i uppdrag med begränsad- respektive rimlig säkerhet</i>	<u>14</u>	>
<hr/>		
Vilka standarder gäller för granskningen?	<u>17</u>	>
<hr/>		
Vad innebär modifierade revisorsuttalanden?	<u>18</u>	>
<i>Utvärdera och rapportera</i>	<u>20</u>	>
<hr/>		
Förbered er för granskningen	<u>22</u>	>

Inledning

EU:S NYA DIREKTIV om hållbarhetsrapportering, CSRD, medför utökade krav på stora företags lagstadgade hållbarhetsrapportering samt krav på översiktlig granskning av dessa rapporter. Direktivet är en del av EU:s handlingsplan för att styra kapitalflöden mot hållbara investeringar för att främja hållbar tillväxt för alla. För att detta ska lyckas är det avgörande att företag lämnar relevant och pålitlig hållbarhetsinformation som dessutom är jämförbar. Detta behov sträcker sig till alla intressenter, inklusive företag, investerare, regeringar och marknadsaktörer, som alla behöver tillförlitlig information för att fatta sina beslut.

DEN HÄR VÄGLEDNINGEN fokuserar på revisorns översiktliga granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten, men företag kan även frivilligt upprätta och låta en revisor granska en hållbarhetsrapport för att tillgodose intressenternas efterfrågan på tillförlitlig hållbarhetsinformation.

VÄGLEDNINGEN AVSER ATT ge en översikt över revisorns roll och ansvar vid granskningen av den lagstadgade hållbarhetsrapporten, de olika intressenternas användning av rapporten, innebörden av att revisorn lämnar ett bestyrkande, vad en översiktlig granskning innebär, vilka uttalanden revisorn förväntas göra i granskningsberättelsen, samt vilka faktorer som kan påverka revisorns uttalanden. /

Vilka företag ska upprätta en hållbarhetsrapport?

Företag av viss storlek

Företag och moderföretag i koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren;

- / medelantalet anställda uppgått till mer än 250,
- / balansomslutningen uppgått till mer än 280 miljoner kronor,
- / nettoomsättningen uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

Rapporteringsplikten enligt CSRD inträder successivt

- / **1 juli 2024** för företag som redan omfattas av direktivet om icke-finansiell rapportering, så kallade EU-PIE företag med >500 anställda. (rapportering 2025 eller 2026)
- / **1 januari 2025** för stora företag som för närvarande inte omfattas av direktivet om icke-finansiell rapportering. (rapportering 2026).
- / **1 januari 2026** för börsnoterade små och medelstora företag, små och icke-komplexa kreditinstitut och captive försäkringsföretag. Små och medelstora noterade företag kan undantas från tillämpningen av direktivet fram till 2028.
- / **1 januari 2028** för icke-EU företag som har en nettoomsättning inom EES som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 1,7 mdkr och som antingen ha ett dotterföretag i EU som uppfyller rapporteringskraven eller en filial i EU som under det senaste räkenskapsåret omsatt mer än 450 mkr. (rapportering 2029).

Vem har ansvar för hållbarhetsrapporten?

ENLIGT CSRD ÄR det styrelsen som ansvarar för att hållbarhetsrapporten upprättas och offentliggörs i enlighet med kraven i årsredovisningslagen. Genom CSRD utökas också revisionsutskottets uppgifter till att omfatta hållbarhetsrapportering och granskning av hållbarhetsrapporten.

REVISORN SKA EFTER varje räkenskapsår lämna en granskningsberättelse över hållbarhetsrapporten till styrelsen senast tre veckor innan årsstämman.

CSRD FASTSTÄLLER ETT antal specifika områden som revisorn ska uttala sig med begränsad säkerhet om avseende hållbarhetsrapporten. Dessa områden innefattar företagets efterlevnad av kraven i årsredovisningslagen och ESRS, det vill säga om företaget rapporterar enligt de fastställda standarderna och uppfyller de legala kraven. Revisorns uttalande omfattar även företagets genomförande av den dubbla väsentlighetsanalysen enligt ESRS, och därmed företagets process för att identifiera väsentlig hållbarhetsinformation. Dessutom ska revisorn granska om företaget uppfyller kraven på Esef-tagging av hållbarhetsrapporten samt efterlevnaden av rapporteringskraven i artikel 8 i EU:s gröna taxonomiförordning.

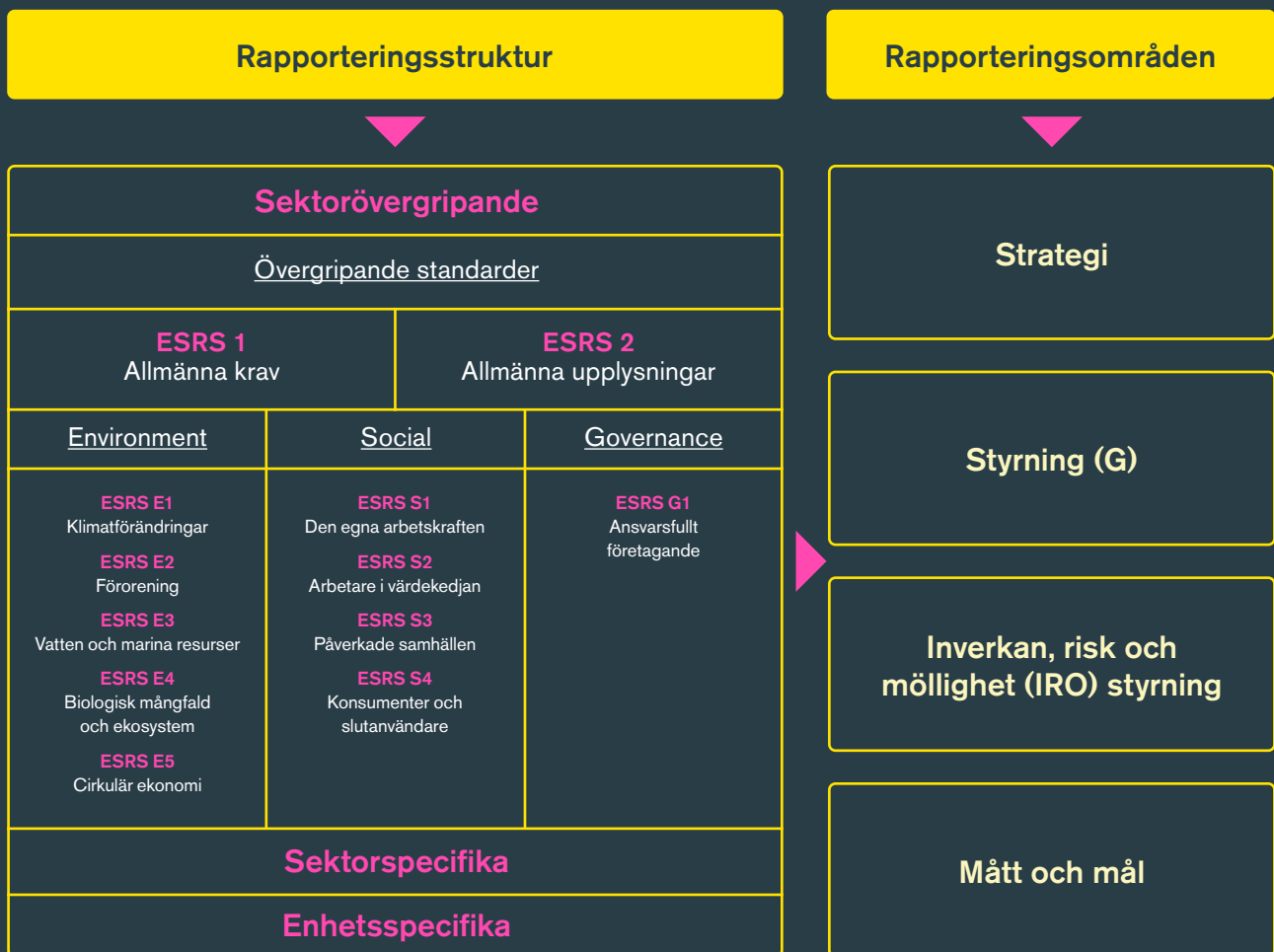
/ Styrelsen är ansvarig för att hållbarhetsrapporten upprättas och offentliggörs i enlighet med kraven i årsredovisningslagen.

/ Översiktlig granskning innebär inte att styrelsens ansvar reduceras.

/ Revisionsutskottets uppgifter inbegriper även bolagets hållbarhetsrapportering och granskningen av denna.

Vilka redovisningsstandarder ska tillämpas för hållbarhetsrapportens upprättande?

HÅLLBARHETSRAPPORTEN SKA UPPRÄTTAS i enlighet med European sustainability reporting standards, ESRS, och innefatta rapportering enligt artikel 8 i EU:s gröna taxonomiförordning vilken utformats för att underlätta hållbara investeringar.



Digitalt tillgänglig information

FÖR ATT MÖTA ANVÄNDARNAS KRAV på att företagens rapporterade hållbarhetsinformation ska vara digitalt tillgänglig, sökbar och jämförbar krävs också att hållbarhetsrapporten ska upprättas i det elektroniska formatet European Single Electronic Format (Esef). Esef är utformat för att säkerställa att uppgifterna centraliseras på EU- och medlemsstatsnivå i ett öppet och tillgängligt format som är lätt att läsa och som gör det möjligt att jämföra den rapporterade informationen. Rapportering enligt Esef blir aktuellt först när den Digitala Taxomin har antagits av EU.



Vilka ska använda hållbarhetsrapporten?

Varför hållbarhetsrapporten behöver granskas

Användare av hållbarhetsinformation inkluderar:

- / styrelsen
- / aktieägare och investerare
- / handelspartners (t.ex. leverantörer och kunder)
- / regulatorer
- / andra intressenter (t.ex. icke-statliga organisationer)
- / allmänheten

HÅLLBARHETSRAPPORTERINGEN SKA GE finansmarknaderna tillgång till information om miljö, samhällsansvar och bolagsstyrning som är tillförlitlig, relevant och jämförbar. Dessutom ska den underlätta hanteringen av finansiella risker som följer av klimatförändringar, utarmning av naturresurser, miljöförstöring och brister i sociala förhållanden.

FÖR ATT SÄKERSTÄLLA informationens tillförlitlighet ska hållbarhetsrapporten vara föremål för översiktlig granskning av auktoriserad revisor med särskild behörighet. Användare läser företagets hållbarhetsrapport och den tillhörande granskningsberättelsen när de fattar större beslut om ett företag, inklusive om de ska köpa företagets produkter, handla med – eller investera i ett företag.

Vem kan granska hållbarhetsrapporten?

DE FÖRETAG SOM ska upprätta en lagstadgad hållbarhetsrapport kan välja att antingen utse samma auktoriserade revisor som utför revisionen av företagets finansiella rapporter eller en annan auktoriserad revisor för granskningsuppdraget.

OM SAMMA REVISOR utför revisionen av de finansiella rapporterna och den översiktliga granskningen av hållbarhetsrapporten får granskningsberättelsen över hållbarhetsrapport tas in som ett särskilt avsnitt i revisionsberättelsen. Detta innebär att för den auktoriserade revisorn får uttalandet ingå i den ordinarie revisionsberättelsen men för annan auktoriserad revisor kommer uttalandet att lämnas i en fristående granskningsberättelse.



Vad är ett bestyrkande?

REVISORNS ÖVERSIKTLIGA GRANSKNING av hållbarhetsrapport är ett så kallat bestyrkandeuppdrag. I ett bestyrkandeuppdrag är revisorns mål att samla in tillräckliga och relevanta bevis för att kunna ge ett uttalande som ökar förtroendet för rapporten bland dess användare. Det finns två typer av uttalanden som revisorn kan göra, och dessa skiljer sig åt beroende på olika faktorer såsom granskningens natur, tidpunkt och omfattning. Revisorns uttalande ser också olika ut beroende på vilken typ av granskningsuppdrag det är. Ett uttalande med "rimlig säkerhet" är starkare och uttrycks i "positiv" form, medan ett uttalande med "begränsad" säkerhet är svagare och uttrycks i "negativ" form.

INNAN REVISORN KAN anta ett bestyrkandeuppdrag behöver vissa förutsättningar vara uppfylla, exempelvis att hållbarhetsrapporten har upprättats enligt ett ramverk som utgör lämpliga kriterier och att revisorn förväntar sig ha tillgång till tillräckliga och relevanta bevis. En lagstadgad hållbarhetsrapport ska upprättas enligt ESRS och dessa standarder anses utgöra lämpliga kriterier.

Vad innebär översiktlig granskning?

CSRD KRÄVER ATT hållbarhetsrapporten ska vara föremål för översiktlig granskning. Vid översiktlig granskning lämnar revisorn ett uttalande med begränsad säkerhet till skillnad mot revisionen av de finansiella rapporterna där revisorn lämnar ett uttalande med rimlig säkerhet.

VID ÖVERSIKTLIG GRANSKNING är karaktären på, och omfattningen av, granskningsåtgärderna begränsade jämfört med en revision. Revisorns översiktliga granskning syftar till att uppnå en grad av säkerhet, som enligt revisorns professionella bedömning, är meningsfull. Med meningsfull menas att det uttalande som revisorn gör sannolikt ökar de avsedda användarnas tilltro till informationen till en grad som är klart mer än obetydlig.

I EN ÖVERSIKTLIG GRANSKNING kan omfattningen av de bevis som revisorn inhämtar vara begränsad på grund av den begränsade urvalsstorleken och den begränsade omfattningen av granskningen. Risken för att väsentliga felaktigheter kvarstår är därmed högre än vid ett uppdrag med rimlig säkerhet. Revisorn har därför inte möjlighet att lämna ett uttalande med samma grad av säkerhet som vid ett uppdrag med rimlig säkerhet.

ÖVERSIKTLIG GRANSKNING BASERAS vanligtvis på förfrågningar och analytisk granskning. Analytisk granskning innebär vanligtvis en jämförelse av utfall mot förväntan som exempelvis baseras på utfall föregående år och branschgenomsnitt.

/ Granskning av en hållbarhetsrapport som upprättas första året eller där revisorn inte har erfarenhet från tidigare års granskningar kan kräva djupare analyser. Revisorn bedömer i vilken omfattning en sådan djupare analys krävs.

/ EU-kommissionen kommer över tid att utvärdera relevansen i en övergång från översiktlig granskning till granskning med rimlig säkerhet.

I DEN ÖVERSIKTLIGA GRANSKNINGEN av företagets lagstaddade hållbarhetsrapport förväntas revisorn utföra granskningsåtgärder som gör det möjligt att dra slutsatsen att det inte kommit fram några omständigheter som ger revisorn anledning att anse att informationen i hållbarhetsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. Detta innefattar efterlevnaden av kraven i årsredovisningslagen, inklusive ESRS, den process som företaget har genomfört för att identifiera rapporterad hållbarhetsinformation, efterlevnaden av kravet på att märka hållbarhetsrapportering i ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat och efterlevnaden av rapporteringskraven i EU:s gröna taxonomiförordning artikel 8.



Exempel: Skillnader i uppdrag med begränsad- respektive rimlig säkerhet

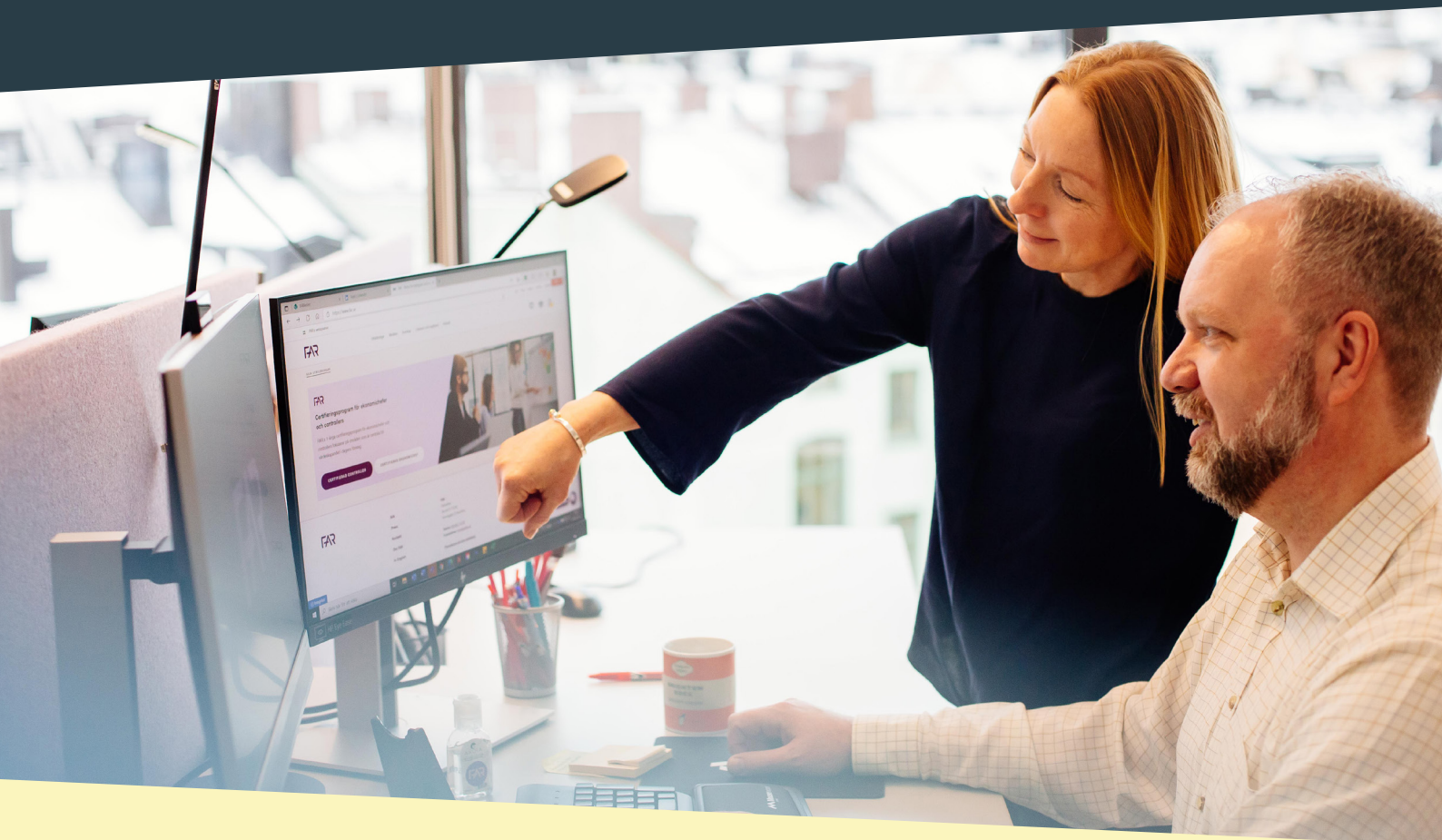
Granskningens inriktning och omfattning	Begränsad säkerhet (översiktlig granskning)	Rimlig säkerhet (revision)
Revisorns förståelse	Begränsad förståelse, men tillräcklig förståelse för att kunna planera och genomföra ett uppdrag för att kunna inhämta begränsad säkerhet om att hållbarhetsrapporten inte innehåller några väsentliga fel.	Djupare förståelse som är tillräcklig för att revisorn ska kunna planera och genomföra ett uppdrag för att kunna inhämta rimlig säkerhet om att hållbarhetsrapporten inte innehåller några väsentliga fel.
Revisorns riskbedömning	Revisorn bedömer på en mer övergripande nivå i vilka upplysningar som det föreligger en risk för väsentliga fel. Exempel: Risken för fel kopplat till upplysningen om Scope 3-utsläpp bedöms hög.	Revisorn bedömer på en mer granulär nivå i vilka upplysningar och kopplat till vilka specifika påståenden som det föreligger en risk för väsentliga fel. Exempel: Risken för fel kopplat till upplysningen om Scope 3-utsläpp bedöms hög avseende att alla väsentliga utsläpp har inkluderats i beräkningen (fullständighet) och tagits med på rätt räkenskapsår (avklipp).
Granskning av företagets interna kontrollsystem och kontroller relevanta för upprättande av hållbarhetsrapporteringen	Revisorn inhämtar en övergripande förståelse, främst baserat på förfrågningar, för företagets process att övervaka att det interna kontrollsystemet fungerar, dvs. revisorn inhämtar förståelse för utfallet av den övervakningsprocessen. Revisorn kan avgöra, på frivillig basis, att testning av intern kontroll är lämpligt och en effektiv granskningsåtgärd.	Revisorn inhämtar djupare och mer omfattande förståelse, genom fler åtgärder än förfrågningar exempelvis walk-through-test. Revisorn bedömer också om företagets övergripande system för intern kontroll är lämpligt utformat. Revisorn ska vid betydande risk testa kontrollers utformning och implementering samt dess effektivitet.

Granskningsinriktning och omfattning	Begränsad säkerhet (översiktlig granskning)	Rimlig säkerhet (revision)
<p>Granskningstekniker*</p>	<p>I uppdrag med begränsad säkerhet samlar revisorn in mindre omfattande bevis än för ett uppdrag med rimlig säkerhet, men tillräckligt för att revisorn ska kunna uttala en slutsats med begränsad säkerhet. Revisorn uppnår vanligtvis detta genom att utföra andra eller färre tester än de som krävs för rimlig säkerhet eller genom att använda mindre urvalsstorlekar för de tester som utförs.</p> <p>Revisorn genomför många gånger en kombination av olika insatser, exempel på vanliga granskningstekniker vid översiktlig granskning:</p> <ul style="list-style-type: none"> / Förfrågningar / Analytisk granskning / Omvärldsanalyser / Mindre urval, färre tester 	<p>I uppdrag med rimlig säkerhet samlar revisorn in mer omfattande bevis än för ett uppdrag med begränsad säkerhet, tillräckligt för att revisorns ska kunna uttala en slutsats med rimlig säkerhet.</p> <p>Revisorn genomför många gånger en kombination av olika insatser, exempel på granskningstekniker vid revision, utöver de som även utförs vid översiktlig granskning:</p> <ul style="list-style-type: none"> / Intern kontrollgranskning / Detaljgranskning, testning, omräkning / Inhämtande av externa bekräftelser / Observation / Större urval, fler tester

Granskningens inriktning och omfattning	Begränsad säkerhet (översiktlig granskning)	Rimlig säkerhet (revision)
<p>Uttalande och innehåll bestyrkanderapporten</p>	<p>Revisorns uttalande uttrycks i negativ form, dvs. ett svagare uttalande.</p> <p>Grundat på vår översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger oss anledning att anse att informationen i hållbarhetsrapporten som omfattas av vår översiktliga granskning inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.</p> <p>Bestyrkanderapporten, dvs. granskningsberättelsen, inkluderar ett avsnitt med övergripande beskrivning av genomförda granskningsåtgärder.</p> <p>Exkluderar avsnitt om "annan information" som ingår i samma dokument som hållbarhetsrapporten, revisorn läser dock sådan information för att kontrollera om det föreligger väsentliga fel eller oförenligheter i "annan information" och kommunicerar med företagsledningen om sådana oförenligheter skulle förekomma.</p>	<p>Revisorns uttalande uttrycks i positiv form, dvs. ett starkare uttalande.</p> <p>Enligt vår uppfattning har hållbarhetsrapporten upprättats i enlighet med årsredovisningslagen.</p> <p>Särskilt avsnitt om revisorns kontroll av "annan information" som ingår i samma dokument som hållbarhetsrapporten och revisorns kommentar om det föreligger några väsentliga fel eller oförenligheter i "annan information".</p>

Vilka standarder gäller för granskningen?

ENLIGT CSRD SKA Europeiska kommissionen anta standarder för översiktlig granskning senast i oktober 2026. Under denna övergångsperiod får medlemsstaterna tillämpa nationella standarder vilket i Sverige motsvaras av RevR 19 Revisorns översiktliga granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten. På global nivå avser IAASB att under 2024 anta en helt ny standard för hållbarhetsgranskning, ISSA 5000. Den standard som antas av Europeiska kommissionen kan komma att bygga på ISSA 5000 men med vissa säreuropeiska anpassningar.



Vad innebär modifierade revisorsuttalanden?

ATT REVISORN LÄMNAR ett uttalande som är omodifierat innebär att revisorn inte har identifierat några felaktigheter som, enligt revisorns professionella bedömning, skulle påverka de beslut som en användare fattar på grundval av informationen i hållbarhetsrapporten. Revisorns omodifierade uttalande kan uttryckas på följande sätt:

- / Grundat på vår översiktliga granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger oss anledning att anse att informationen i hållbarhetsrapporten som omfattas av vår översiktliga granskning inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.



OM REVISORN HAR identifierat väsentliga fel, eller varit begränsad i sin granskning, måste revisorn modifiera sitt uttalande. Beroende på felets eller begränsningens karaktär och allvarlighetsgrad gör revisorn olika modifieringar:

1. UTTALANDE MED RESERVATION. När revisorn bedömer att hållbarhetsrapporten innehåller väsentliga felaktigheter som inte är av avgörande betydelse, dvs. inte är genomgripande för hållbarhetsrapporten som helhet, lämnar revisorn ett uttalande med reservation. Detta gäller också om det förekommer begränsningar i inriktningen eller omfattningen av revisorns granskning och revisorn bedömer att effekterna av begränsningarna skulle kunna vara väsentliga, men inte är av avgörande betydelse. Ett uttalande med reservation formuleras "med undantag för" effekterna eller de möjliga effekterna av det förhållande som reservationen avser.

2. UTTALANDE MED AVVIKANDE MENING. När revisorn bedömer att hållbarhetsrapporten innehåller väsentliga felaktigheter lämnar revisorn ett uttalande med avvikande mening om felet har en spridd effekt på hållbarhetsrapporten eller omfattar stora delar av hållbarhetsrapporten, dvs. om de är avgörande betydelse. Ett uttalande med avvikande mening formuleras "På grund av (de skäl som anges i granskningsberättelsen) visar vår översiktliga granskning att hållbarhetsrapporten inte är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen".

3. INGET UTTALANDE GÖRS. Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis finns en begränsning av inriktning och omfattning. Revisorn ska då avstå från att lämna ett uttalande om effekterna av begränsningen skulle kunna vara väsentliga och av avgörande betydelse.

UPPLYSNING AV SÄRSKILD BETYDELSE

/ Revisorn kan också välja att lämna en upplysning av särskild betydelse - en sådan upplysning är dock ingen modifiering och har inte någon påverkan på revisorns uttalanden. Upplysningen syftar till att uppmärksamma de avsedda användarna på ett förhållande som presenteras eller upplysning som lämnas i hållbarhetsrapporten som, enligt revisorns bedömning, är av sådan betydelse att det är grundläggande för de avsedda användarnas förståelse.

Granskningens genomförande

Bolaget

**Samlar in och
sammanställer data**

▶ Bolaget behöver etablera processer för intern kvalitetssäkring och kontroller.

**Ansvarar för kvalitet på såväl internt
producerad som köpt information**

▶ Beakta att revisorn behöver ges möjlighet att genomföra granskning eller inhämta rapport från servicebyrån.

Revisorn

**Revisorn genomför granskningsåtgärder utifrån
riskbedömning och väsentlighetsnivåer**

▶ Detaljgranskning och testning kan aktualiseras utöver översiktliga granskningsåtgärder.

**Kvalitativ bedömning respektive
kvantitativa väsentlighetsnivåer**

▶ Hållbarhetsrapportering består till stor del av kvalitativ information.

Granskningens genomförande

REVISORN SKA:

- / Utvärdera identifierade felaktigheter.
- / Inhämta företagsledningens uttalanden.
- / Beakta efterföljande händelser.
- / Rapportera resultatet av granskningen genom ett uttalande med begränsad säkerhet i granskningsberättelsen.
- / Brister i interna kontrollmiljön kan leda till mer omfattande granskning och testning, det vill säga när översiktliga granskningsåtgärder som förfrågningar och analys inte är möjliga eller inte kan ge tillräckliga granskningsbevis.
- / Tänk på att även om företaget har god kontroll på egen data, kan bristande kontroll på data eller bristande tillgång till data i dotterbolag eller hos andra aktörer i värdekedjan eller köpt data, innebära begränsningar i granskningen.
- / Upprätthåll löpande kommunikation mellan revisorn och det rapporterade företaget. På så sätt kan oklarheter redas ut i tidigt skede och nyckelsteg i rapporteringsprocessen kan stämmas av.
- / Tänk på kopplingen till den finansiella rapporteringen och att involvera finansavdelningen i rapporteringsprocessen för att säkerställa att informationen i hållbarhetsrapporten inte är motstridig med informationen i årsredovisningens övriga delar.

Förbered er för granskningen!

- / Se till att organisation och ansvarsområden är lämpligt utformade.
- / Etablera en process för granskningen motsvarande den för revision av de finansiella rapporterna.
- / Sätt upp organisation och IT-system för datainsamling.
- / Upprätta interna kontroller för att säkerställa informationens kvalitet.
- / Säkerställ spårbarhet och integritet i data och dokumentation.
- / ESRS innehåller infasningslättnader som innebär att vissa upplysningar inte behöver lämnas under en övergångsperiod. Företaget kan ändå behöva förbereda sig i god tid för att kunna uppfylla alla rapporteringskrav när de träder i kraft.



FAR är en branschorganisation inom redovisning, revision och rådgivning, och är ett av Sveriges största privata utbildningsföretag inom ekonomiområdet med cirka 300 årliga utbildningstillfällen. FAR har cirka 5 000 medlemmar och drygt 900 anslutna medlemsföretag. FAR:s medlemmar är auktoriserade revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister samt små och stora företag inom redovisning, revision och rådgivning.

FAR