

## FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

## RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten

(antagen genom RevP ~~2017:20~~2018:xx)

### 1 Inledning

1.1 Den 1 december 2016 trädde förändringar i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ikraft innebärande att företag av en viss storlek ska upprätta en hållbarhetsrapport. Enligt lag ska företagens revisor uttala sig om huruvida en sådan hållbarhetsrapport har upprättats eller inte.

1.2 Denna rekommendation innehåller vägledning för det arbete och de överväganden en revisor har att göra för att lämna ett yttrande om hållbarhetsrapporten.

1.3 Bestyrkandeuppdrag avseende hållbarhetsinformation behandlas inte inom ramen för denna rekommendation. Sådan vägledning återfinns i RevR6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation.

### 2 Definitioner

2.1 Med *hållbarhetsrapport* (i denna rekommendation för tydlighets skull ibland benämnd *lagstadgad hållbarhetsrapport*) avses en sådan hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med 6 kap. 10 § eller 7 kap. 31 a § ÅRL eller i enlighet med motsvarande regler i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

2.2 Vad som utgör en *årsredovisning* (i denna rekommendation för tydlighets skull ibland benämnd *lagstadgad årsredovisning*) framgår av ÅRL, ÅRKL respektive ÅRFL. I tillämpliga fall innefattar begreppet även en koncernredovisning upprättad i enlighet med ÅRL.

2.3 Med ett *dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen* avses ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen men även annan information om företaget, dess verksamhet m.m.

2.4 *Annan information* definieras i RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* punkt 144.

### 3 Krav på upprättande av hållbarhetsrapport, dess innehåll, placering m.m.

3.1 Enligt 6 kap. 10 § ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en hållbarhetsrapport om företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

3.2 Enligt 7 kap. 31 a § ÅRL ska moderföretaget i en koncern som är ett företag som avses i 6 kap. 10 § upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen. Detsamma gäller om moderföretaget är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

**3.3** ÅRL tillåter att ett företag som omfattas av kraven ovan inte upprättar någon hållbarhetsrapport om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen. I sådana fall ska företaget upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

**3.4** Det är företaget och dess ledning som omfattas av kraven på att upprätta hållbarhetsrapport och dess ledningsorgan (styrelse) som ansvarar för att eventuell hänvisning till hållbarhetsrapport som upprättas i koncernen är korrekt och/eller att de företag som omfattas av hållbarhetsrapport för koncernen tydligt framgår. Se punkt 5.3 vad som i ett sådant fall gäller revisorns uppgifter.

**3.5** Enligt 6 kap. 12 § ska hållbarhetsrapporten innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Rapporten ska ange:

1. företagets affärsmodell,
2. den policy som företaget tillämpar i frågorna, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts,
3. resultatet av policyn,
4. de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser,
5. hur företaget hanterar riskerna, och
6. centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten.

Hållbarhetsrapporten ska även, när det är lämpligt, innehålla hänvisningar till och ytterligare förklaringar av de belopp som tas upp i årsredovisningen. Om särskilda riktlinjer har tillämpats vid upprättandet av rapporten, ska det anges vilka dessa riktlinjer är. Om företaget inte tillämpar någon policy i en eller flera av punkterna ovan ska skälen för detta tydligt anges.

Lagens utgångspunkt är att en hållbarhetsrapport upprättas för moderföretaget och för koncernen. Det synes inte orimligt, och är enligt FARs uppfattning acceptabelt, att i förekommande fall företagets och koncernens hållbarhetsrapporter upprättas i en gemensam hållbarhetsrapport.

**3.6** Många företag har redan före ÅRLs krav på hållbarhetsrapport publicerat hållbarhetsinformation i form av hållbarhetsredovisningar eller liknande. Sådana hållbarhetsredovisningar har ofta baserats på särskilda riktlinjer, t.ex. den vanligt förekommande Global Reporting Initiatives (GRI) *Sustainability Reporting Guidelines* eller tidigare *G4-riktlinjer*. Sådant publicerat hållbarhetsinformation kan uppfylla kraven på hållbarhetsrapport, men tillämpning av t.ex. GRI innebär inte att hållbarhetsredovisningen med nödvändighet uppfyller kraven för en lagstadgad hållbarhetsrapport. Företaget kan därför behöva lämna kompletterande information för att uppfylla kraven på hållbarhetsrapportens innehåll enligt 6 kap. 12 § ÅRL.

Exempelvis innehåller GRI kriterier för upprättande av hållbarhetsredovisning som innebär att företaget ska följa en process för upprättandet av hållbarhetsredovisning som bland annat inkluderar

intressentdialog och väsentlighetsanalys. Dessa aktiviteter kan vara vägledande i att identifiera de upplysningar som behövs i en hållbarhetsrapport för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten. Det kan dock noteras att GRI till exempel inte har något explicit fokus på risker och riskhantering vilket kan föranleda skillnader jämfört med kraven på en hållbarhetsrapport enligt ÅRL. För det fall ett företag upprättar en hållbarhetsrapport med avsikten att uppfylla kraven enligt både lag och enligt de särskilda riktlinjerna är det därför viktigt att företaget säkerställer att hållbarhetsrapporten uppfyller kraven i 6 kap. 12 § ÅRL såväl som de krav som härrör från tillämpningen av de särskilda riktlinjerna.

**3.7** Företaget har enligt ÅRL två alternativa möjligheter att publicera hållbarhetsrapporten:

- som en del av förvaltningsberättelsen, eller
- som en rapport skild från förvaltningsberättelsen och därmed från årsredovisningen<sup>1</sup> (avskild rapport).

En avskild rapport kan utgöras antingen av en rapport som är placerad i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen (till exempel i den så kallade framvagnen) eller i ett separat dokument. Som framgår av kapitel 6 har placeringen betydelse för revisorns ansvar enligt ISA 720 *Revisorns ansvar* avseende så kallad annan information.

Vid upprättandet av en avskild hållbarhetsrapport kan ett företag välja att integrera hållbarhetsrapportens innehåll med annan, icke-hållbarhetsrelaterad information om företaget och dess verksamhet. Om det inte tydligt framgår av dokumentets namn, rubriker eller motsvarande vilka delar, avsnitt eller sidor i ett dokument som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten är det viktigt att företaget tydligt beskriver och avgränsar vad som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta är nödvändigt bland annat för att definiera den information som företagets styrelse enligt lag är ansvarig för, men även för att definiera det objekt som omfattas av revisorns arbete och för att revisorn ska kunna göra korrekta hänvisningar i sin rapportering.

## **4 Lagstiftningens krav på revisorns granskning**

**4.1** Revisorn ska enligt lag uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte.<sup>2</sup>

## **5 FARs överväganden om den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporten**

**5.1** Av lagstiftningens förarbeten framgår att revisorn i sin granskning kan begränsa sin kontroll till ett konstaterande av att rapporten finns eller inte finns. Det anges även att den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god revisionsred. Avsikten är att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporten ska utföras i samma utsträckning oavsett var rapporten placeras.<sup>3</sup>

**5.2** För hållbarhetsrapportens upplysningar enligt 6 kap. 12 § ÅRL föreskriver lagen ingen annan granskning än en kontroll av huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats. Av lagens förarbeten framgår även dels att revisorns kontroll av hållbarhetsrapporten inte bör gå längre än vad direktivet kräver<sup>4</sup>, dels

---

<sup>1</sup> En hållbarhetsrapport kan inte placeras i någon annan del av årsredovisningen än i förvaltningsberättelsen.

<sup>2</sup> 9 kap. 31 § aktiebolagslagen (när rapporten ingår i förvaltningsberättelsen) respektive 6 kap. 14 § ÅRL (för en avskild rapport).

<sup>3</sup> Prop. 2015/16:193 s. 52.

<sup>4</sup> Prop. 2015/16:193 s. 52.

att hållbarhetsrapporten ska gås igenom i sådan omfattning att revisorn kan konstatera att den i verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen.<sup>5</sup>

FAR bedömer att det sistnämnda innebär att granskningen är mer långtgående än enbart en kontroll av att förvaltningsberättelsen innehåller ett avsnitt benämnt hållbarhetsrapport eller, för en avskild hållbarhetsrapport, att det existerar ett dokument benämnt hållbarhetsrapport. FAR anser att revisorns granskning av om hållbarhetsrapporten har upprättats ska omfatta en översiktlig kontroll av att hållbarhetsrapporten innehåller samtliga de upplysningar som krävs enligt 6 kap. 12 § ÅRL respektive 7 kap. 31 c § samma lag. Det följer enligt FARs tolkning av lagtext och förarbeten, att revisorns uppgift inte är att granska att informationen som sådan är korrekt, utan enbart att granska om informationen ingår i hållbarhetsrapporten.

**5.3** När ett dotterföretag inte självt upprättar en hållbarhetsrapport utan i stället hänvisar till en hållbarhetsrapport för koncernen upprättad av ett överordnat moderföretag ska revisorn förvissa sig om att företaget omfattas av den hållbarhetsrapport som hänvisas till och att den rapporten är offentliggjord senast i samband med offentliggörandet av dotterföretagets årsredovisning.<sup>6</sup> Se bilagorna 3 och 4 för ytterligare information om offentliggörande respektive hänvisning. Om företaget gör en sådan hänvisning och lämnar upplysning om detta i årsredovisningen krävs i övrigt ingen granskning av revisorn och inte heller någon rapportering i enlighet med denna rekommendation. ~~I de fall det konstaterats att den hållbarhetsrapport som hänvisas till antingen inte är upprättad eller att den inte kan anses utgöra en hållbarhetsrapport i lagens mening är det FARs bedömning att revisorn behöver rapportera detta som en avvikelser i enlighet med punkt 5.4 nedan.~~

**5.4** I de fall ett företag inte har upprättat en hållbarhetsrapport ska revisorn rapportera detta. Det finns inga särskilda krav på att förklara varför en rapport inte har upprättats. FARs uppfattning är dock att det i vissa fall kan finnas anledning att peka på de omständigheter som leder fram till en bedömning att en hållbarhetsrapport inte har upprättats.

**5.5** Det kan uppkomma situationer där viss information har inkluderats under rubriken hållbarhetsrapport men där informationen är så bristfällig att den inte i verklig mening kan anses utgöra en hållbarhetsrapport enligt lagens krav. En läsare av årsredovisningen kan då få det felaktiga intrycket att en hållbarhetsrapport har upprättats och det är därför viktigt att revisorn är tydlig med detta i sitt yttrande.

**5.6** Det kan även uppkomma situationer där revisorn bedömer att hållbarhetsrapporten i allt väsentligt har upprättats, men där någon del av de i lag föreskrivna områdena saknas eller är ofullständig. FARs bedömning är då att revisorn utifrån en professionell bedömning ska ta ställning till om lagens krav ska anses vara uppfyllda och om en hållbarhetsrapport därmed kan anses vara upprättad. I sådana situationer kan det vara lämpligt att komplettera revisorns yttrande med en förklaring. Om revisorn bedömer att detta är lämpligt kan uttalandet som ett exempel kompletteras enligt nedan (kompletteringen kursiverad):

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.

<sup>5</sup> Prop. 2015/16:193 s. 87.

<sup>6</sup> 8 kap. 15 a § ÅRL.

En hållbarhetsrapport har upprättats. *Som framgår av denna saknas delar av de upplysningar som krävs enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen, men det har inte påverkat mitt (vårt) uttalande.*

**5.7** Granskningen av hållbarhetsrapporten enligt punkt 5.2 innebär alltså ingen granskning av hållbarhetsrapportens sakinhåll utan enbart av att hållbarhetsrapporten har upprättats. Det kan dock detta till trots uppkomma situationer där revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten, antingen i samband med granskningen enligt punkt 5.2 eller, i förekommande fall, vid fullgörandet av sitt ansvar enligt ISA 720 (se kapitel 6).

Även om revisorn enligt lag enbart ska uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte är FARs uppfattning att god revisors sed innebär att revisorn ska agera, och i förekommande fall rapportera, i de fall revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten.

**5.8** Om revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten ska revisorn påtala detta för styrelsen och be styrelsen att rätta felaktigheterna. Om styrelsen vägrar att rätta felaktigheterna måste revisorn upplysa om dem i sitt yttrande.<sup>7</sup> Exakt hur denna upplysning ska formuleras beror på fakta och omständigheter i det specifika fallet. Ett exempel på hur revisorns yttrande kan formuleras följer nedan (upplysningen kursiverad):

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 revisions sed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats *men jag vill fästa uppmärksamheten på att den innehåller åtminstone följande väsentliga felaktigheter:*

*[beskrivning av de väsentliga felaktigheterna].*

## **6 Samspelet mellan revisorns lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporten enligt denna rekommendation och revisorns ansvar enligt ISA 720**

**6.1** Förutom att hållbarhetsrapporten blir föremål för revisorns granskning enligt denna rekommendation, kan, beroende på dess placering, hållbarhetsrapporten också falla in under revisorns ansvar enligt ISA 720. Detta är i sig inget nytt eftersom hållbarhetsinformation redan tidigare, beroende på dess placering, kunnat omfattas av revisorns ansvar enligt ISA 720. ISA 720 kräver bland annat att revisorn identifierar och läser s.k. "annan information" i syfte att identifiera väsentliga felaktigheter i sådan annan information. Som exempel på dokument som inte är att anse vara annan information om de publiceras i ett dokument skilt från det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen anges i ISA 720 bland annat hållbarhetsrapporter. FARs bedömning är således att hållbarhetsrapporten inte utgör annan information när den upprättas separat från det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen.

**6.2** När hållbarhetsrapporten är intagen som en del i det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen (t.ex. i den s.k. framvagnen) blir den alltså föremål för de åtgärder och den rapportering revisorn har att vidta enligt ISA 720. Detta gäller således även för en hållbarhetsrapport

<sup>7</sup> Om styrelsen vägrar att rätta felaktigheterna reser det även en rad andra frågor, t.ex. rörande styrelsens integritet, som revisorn har att bedöma konsekvenserna av. I sällsynta fall kan det vara riktigt att avstå från att uttala sig om årsredovisningen när en vägran att rätta de väsentliga felaktigheterna i hållbarhetsrapporten väcker sådana tvivel om företagsledningens och styrelsens hederlighet att tillförlitligheten hos revisionsbevis kan ifrågasättas generellt.

som ingår som en del av förvaltningsberättelsen. Om däremot hållbarhetsrapporten publiceras i ett dokument som inte innehåller den lagstadgade årsredovisningen utgör den enligt ISA 720 inte annan information.

**6.3** I de fall ett företag upprättar en hållbarhetsrapport som uppfyller kraven enligt både lag och enligt andra särskilda riktlinjer (t.ex. GRI) kan rapporten komma att innehålla information som inte krävs enligt lag. Om i ett sådant fall hållbarhetsrapporten placeras i förvaltningsberättelsen, så blir enligt FARs uppfattning ingen del av informationen i hållbarhetsrapporten föremål för revision och omfattas därmed inte av revisorns uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen, detta eftersom hållbarhetsrapporten omfattas av ett särskilt lagstadgat yttrande. Däremot krävs åtgärder och rapportering i enlighet med denna rekommendation<sup>8</sup> och enligt ISA 720.

**6.4** Tabellen nedan illustrerar samspelet mellan hållbarhetsrapportens placering och krav på revisorns åtgärder och rapportering enligt ISA 720:

Placering av hållbarhetsrapport	Krav på åtgärder och rapportering enligt ISA 720
I förvaltningsberättelsen	Ja
Utanför förvaltningsberättelsen men i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen	Ja
I ett dokument som inte innehåller den lagstadgade årsredovisningen	Nej

## 7 Period

**7.1** FAR anser att en hållbarhetsrapport avser förhållanden under det senaste räkenskapsåret.

## 8 Undertecknande

**8.1** När hållbarhetsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen avlämnas och undertecknas den av styrelsen och, i förekommande fall, verkställande direktören då den utgör en del av den lagstadgade årsredovisningen. Det framgår av lagens förarbeten att styrelsen är ansvarig även för en separat upprättad hållbarhetsrapport (avskild rapport). Däremot behöver enligt förarbetena styrelsen inte underteckna en avskild hållbarhetsrapport då det anses utgöra en administrativ börda för företaget.<sup>9</sup>

Om hållbarhetsrapporten inte undertecknas av styrelsen och revisorn inte på annat sätt inhämtat ändamålsenliga skriftliga bevis för att styrelsen tagit ansvar för hållbarhetsrapporten, ska revisorn inhämta ett uttalande från styrelsen som ska undertecknas av åtminstone styrelsens ordförande. Exempel på ett uttalande ges i bilaga 5. Andra Revisorn kan också få ändamålsenliga skriftliga granskningsbevis för att styrelsen tagits ansvar för hållbarhetsrapporten kan till exempel vara att revisorn genom att tar del av styrelseprotokoll eller annan motsvarande handlingdokumentation där det framgår att styrelsen tagit ansvar för eller godkänt innehållet i hållbarhetsrapporten.

<sup>8</sup> Det är viktigt att poängtera att revisorn i det aktuella fallet inte bestyrker eller på annat sätt intygar tillämpningen av de särskilda riktlinjer (t.ex. GRI) som företaget tillämpar.

<sup>9</sup> Prop. 2015/16:193 s. 50 och 65.

## 9 Revisorns rapportering

### *Revisionsberättelse eller revisorsyttrande*

**9.1** Aktiebolagslagen anger att revisorn ska rapportera resultatet av sin granskning av hållbarhetsrapporten i revisionsberättelsen när hållbarhetsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen. Vid rapportering avseende en avskild rapport (hållbarhetsrapport som är skild från den lagstadgade årsredovisningen) ska bolagets revisor enligt ÅRL lämna ett särskilt yttrande. Bilaga 1 innehåller därför exempel på rapportering både i revisionsberättelsen (exempel 1) och i särskilt yttrande (exempel 2), kompletterade med exempel för situationer där en hållbarhetsrapport inte har upprättats (exempel 3).

**9.2** Som framgår av punkt 3.7 ovan är det av stor vikt att företaget tydligt definierar vilka delar, avsnitt och sidor som utgör hållbarhetsrapporten. Detta är i praktiken främst en frågeställning för de bolag som integrerar hållbarhetsrapportens innehåll med annan information om företaget, dess verksamhet m.m. och där informationen kan vara spridd i flera delar av ett dokument. Hittills utvecklad praxis för av företag lämnad hållbarhetsinformation har varit att företaget då tydligt anger vilka delar som utgör hållbarhetsinformationen i t.ex. en innehållsförteckning eller i en tabell. Att i förekommande fall göra detsamma för den information som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten anser FAR vara en lämplig ordning och revisorn kan då lämna sitt särskilda yttrande i anslutning till en sådan innehållsförteckning eller tabell. Det kan förekomma att i de situationer där ett företag väljer att inkludera hållbarhetsrapporten och delar av dess lagstadgade innehåll under en separat rubrik i förvaltningsberättelsen enligt ABL 9 kap § 31 men där också hänvisar till övriga delar av det lagstadgade innehållet information som delvis placerats ligger utanför förvaltningsberättelsen men i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen. I en sådan situation är det revisorns professionella bedömning av föreliggande fakta och omständigheter som avgör om revisorns är styrande för att bedöma om yttrandet skall lämnas i revisionsberättelsen eller i en avskild rapport.

**9.3** Om ett företag som inte omfattas av kraven på upprättande av hållbarhetsrapport frivilligt väljer att upprätta en sådan motsvarande lagens krav ska, enligt FARs uppfattning, revisorn vid ett eventuellt uppdrag av företaget att yttra sig om hållbarhetsrapporten tillämpa denna rekommendation i sin helhet.

**9.4** I de fall som ett företag lämnar i uppdrag att låta sin revisor granska hållbarhetsinformation i enlighet med RevR6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation anser FAR att det är möjligt att i en rapport kombinera med ett uttalande enligt RevR 6 med ett lagstadgat yttrande i enlighet med denna rekommendation. FAR anser också att ett sådant kombinerat yttrande även fortsättningsvis kan undertecknas av en specialistmedlem inom FAR tillsammans med en kvalificerad revisor.

**9.5** Det kan förekomma situationer där icke-kvalificerade revisorer medverkar i revisionen av ett företag som har att upprätta en hållbarhetsrapport, till exempel större ekonomiska föreningar. FAR anser att det inte föreligger något hinder för en kvalificerad revisor att avge ett gemensamt yttrande med en icke-kvalificerad revisor i enlighet med denna rekommendation.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

20187:20XX

Denna rekommendation ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2019~~8~~ eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

### **Ändringsförteckning**

## Bilaga 1 Exempel på revisorns rapportering

### *Exempel 1 Rapportering i revisionsberättelsen*

Exempel 1.1 illustrerar revisionsberättelsen för ett företag av allmänt intresse och exempel 1.2 för ett aktiebolag som inte är ett företag av allmänt intresse och som inte upprättar koncernredovisning.

#### Exempel 1.1 Revisionsberättelse för ett moderbolag noterat på reglerad marknad och vars hållbarhetsrapport ingår i förvaltningsberättelsen

Exemplet är baserat på RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*, exempel 1, "Revisionsberättelse i publikt aktiebolag för moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen" med följande tillägg:

- företaget publicerar en bolagsstyrningsrapport i förvaltningsberättelsen och revisorn rapporterar resultatet av sin lagstadgade granskning i revisionsberättelsen i enlighet med RevU 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*, och
- företaget publicerar en för moderföretaget och koncernen gemensam hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen.

De skrivningar som föranleds av revisorns rapportering om hållbarhetsrapporten har i nedanstående exempel markerats med kursiv stil. I avsnittet om "Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen" har kraven enligt ISA 720 vad gäller hållbarhetsrapporten illustrerats.

### *Revisionsberättelse*

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

#### Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

##### *Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) med undantag för bolagsstyrningsrapporten *och hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 respektive x2–y2*. [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), såsom de antagits av EU och årsredovisningslagen. Mina (Våra) uttalanden omfattar inte bolagsstyrningsrapporten *och hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 respektive x2–y2*.

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget<sup>10</sup> och koncernen<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att <i>Rapport över finansiell ställning vid årets slut</i> ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta



Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen<sup>12</sup> är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott<sup>13</sup> i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

### *Grund för uttalanden*

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

### *Särskilt betydelsefulla områden*

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

---

dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

<sup>11</sup> Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat <i>Rapport över finansiell ställning per periodens slut<n> och <i>Rapport över totalresultat för perioden<n>. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, t.ex. balansräkning istället för <i>Rapport över finansiell ställning vid periodens slut<n> eller resultaträkning istället för <i>Rapport över totalresultat för perioden<n>. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkt- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

<sup>12</sup> Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

<sup>13</sup> Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

### *Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen<sup>14</sup>*

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna x2–y2 och x3–y3. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.<sup>15</sup>]

### *Revisorns ansvar*

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller fel och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

<sup>14</sup> Som framgår av kapitel 6 i denna rekommendation ska granskningen av en hållbarhetsrapport placerad i förvaltningsberättelsen, som i detta exempel, innefatta de åtgärder som ISA 720 kräver för annan information. Hållbarhetsrapporten ska därför ingå i detta avsnitts definition av annan information.

<sup>15</sup> Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på fel, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

Jag (Vi) måste informera styrelsen om bland annat revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkten för den. Jag (Vi) måste också informera om betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland de eventuella betydande brister i den interna kontrollen som jag (vi) identifierat.

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall tillhörande motåtgärder.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

### *Uttalanden*

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

### *Grund för uttalanden*

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

### *Revisorns ansvar*

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda

ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]<sup>16</sup> om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

### *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*

Det är styrelsen som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten på sidorna x1–y1 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs uttalande RevU 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av bolagsstyrningsrapporten 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 revisions sed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Upplysningar i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 årsredovisningslagen samt 7 kap. 31 § andra stycket samma lag är förenliga med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar samt är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag<sup>17</sup>].

### *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.

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 revisions sed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan den DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

<sup>16</sup> Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

<sup>17</sup> Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar. Observera att lagrumsreferenserna till ÅRL inte ska ändras, då det är i ÅRL specifika lagrum till vilka i förekommande fall ÅRKL och ÅRFL hänvisar.

[Namn på revisionsföretaget]<sup>18</sup>

A.A.

Auktoriserad revisor

## Exempel 1.2 Revisionsberättelse för aktiebolag utan koncern och vars hållbarhetsrapport ingår i förvaltningsberättelsen

Exemplet är baserat på RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning*, exempel 1, "Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern" med följande tillägg:

- företaget publicerar en hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen, och
- förutom hållbarhetsrapporten publicerar företaget ingen annan information enligt ISA 720.

De skrivningar som föranleds av revisorns rapportering om hållbarhetsrapporten har i nedanstående exempel markerats med kursiv stil. I avsnittet om "Annan information än årsredovisningen" har kraven enligt ISA 720 vad gäller hållbarhetsrapporten illustrerats.

### *Revisionsberättelse*

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

### Rapport om årsredovisningen

#### *Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) *med undantag för hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1.*

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. *Mina (Våra) uttalanden omfattar inte hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1.*

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

#### *Grund för uttalanden*

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

#### *Annan information än årsredovisningen*<sup>19</sup>

Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av *sidorna x1–y1.*

---

<sup>18</sup> Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

<sup>19</sup> Som framgår av kapitel 6 i denna rekommendation ska granskningen av en hållbarhetsrapport placerad i förvaltningsberättelsen, som i detta exempel, innefatta de åtgärder som ISA 720 kräver för annan information. Hållbarhetsrapporten ska därför ingå i detta avsnitts förteckning över annan information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

### *Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar*

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift.

Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

### *Revisorns ansvar*

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisions sed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller fel och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på fel, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Jag (Vi) måste informera styrelsen om bland annat revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkten för den. Jag (Vi) måste också informera om betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland de eventuella betydande brister i den interna kontrollen som jag (vi) identifierat.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

### *Uttalanden*

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

### *Grund för uttalanden*

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

### *Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som



är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

### *Revisorns ansvar*

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]<sup>20</sup> om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

### *Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten*

*Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.*

*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.*

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]<sup>21</sup>

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

<sup>20</sup> Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

<sup>21</sup> Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

### *Exempel 2 Rapportering i särskilt yttrande*

Hållbarhetsrapporten är i detta exempel placerad i en rapport skild från förvaltningsberättelsen och revisorns uttalande rapporteras därför i ett särskilt yttrande.

#### *Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten*

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

#### Uppdrag och ansvarsfördelning

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x–y]<sup>22</sup> och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

#### Granskningens inriktning och omfattning

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 revisionsssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

#### Uttalande

En hållbarhetsrapport har upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

### *Exempel 3 Rapportering i de fall en hållbarhetsrapport inte har upprättats eller är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats*

Exempel 3.1 Yttrande som del av revisionsberättelsen när hållbarhetsrapporten är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats (se exempel 1.1 och 1.2 för placering)

Exemplet illustrerar hur revisorns yttrande kan formuleras när innehållet i hållbarhetsrapporten är så ofullständigt att den inte kan anses ha upprättats. Notera att beroende på hållbarhetsrapportens placering (se avsnitt 6) kan den bli föremål för rapportering enligt ISA 720 i revisionsberättelsen, även om den är ofullständig i förhållande till lagens krav.

#### *Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten*

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta hållbarhetsrapporten och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs uttalande 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 revisionsssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

---

<sup>22</sup> Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om hållbarhetsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen.

Hållbarhetsrapporten är ofullständig och saknar enligt min (vår) uppfattning väsentliga upplysningar enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen avseende XX och YY. En hållbarhetsrapport har därför inte upprättats.

**Exempel 3.2 Separat yttrande när hållbarhetsrapporten är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats**

Exemplet illustrerar hur revisorns yttrande kan formuleras när innehållet i hållbarhetsrapporten är så ofullständigt att den inte kan anses ha upprättats. Notera att beroende på hållbarhetsrapportens placering (se kapitel 6) kan den bli föremål för rapportering enligt ISA 720 i revisionsberättelsen, även om den är ofullständig i förhållande till lagens krav.

### *Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten*

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

#### Uppdrag och ansvarsfördelning

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x–y]<sup>23</sup> och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

#### Granskningens inriktning och omfattning

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.

#### Uttalande

Hållbarhetsrapporten är ofullständig och saknar enligt min (vår) uppfattning väsentliga upplysningar enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen avseende XX och YY. En hållbarhetsrapport har därför inte upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

**Exempel 3.3 Yttrande som del av revisionsberättelsen när någon hållbarhetsrapport inte alls har upprättats (se exempel 1.1 och 1.2 för yttrandets placering)**

Om företaget inte alls har upprättat någon hållbarhetsrapport lämnas revisorns yttrande alltid i revisionsberättelsen eftersom det inte finns någon från årsredovisningen avskild hållbarhetsrapport till vilken revisors yttrande kan fogas.

### *Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten*

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta en hållbarhetsrapport och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av en hållbarhetsrapport har en

<sup>23</sup> Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om hållbarhetsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i det dokument som innehåller den reviderade årsredovisningen.

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 inte upprättats.



## **Bilaga 2 Vissa förtydliganden vad gäller de företag som omfattas om krav på att upprätta hållbarhetsrapport**

Som ett stöd vid bedömningen av om huruvida ett företag behöver upprätta en hållbarhetsrapport kan följande struktur användas:

1. Tillhör företaget någon av kategorierna nedan ska villkoren i 6 kap. 10 §/7 kap. 31 a § appliceras på koncernen och inte enbart på företaget enskilt:
  - a. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (7 kap. 31 a §),
  - b. företag som tillämpar lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, eller
  - c. företag som tillämpar lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.
2. Om företaget inte tillhör någon av ovan kategorier ska villkoren i 6 kap. 10 §/7 kap. 31 a § appliceras på företaget.
3. För företag som uppfyller mer än ett av villkoren enligt ovan ska en hållbarhetsrapport upprättas för företaget och eventuella dotterföretag i enlighet med 7 kap. 31 a §.

## **Bilaga 3 Offentliggörande av hållbarhetsrapporten**

Offentliggörandet av hållbarhetsrapporten regleras i 8 kap. ÅRL:

- a. En hållbarhetsrapport som är en del av förvaltningsberättelsen offentliggörs genom att årsredovisningen ges in till Bolagsverket (8 kap. 3 §).
- b. En avskild rapport kan offentliggöras antingen
  -  tillsammans med att årsredovisningen ges in till Bolagsverket, eller
  -  på företagets webbplats.

Om företaget väljer att upprätta en avskild rapport och offentliggöra denna på företagets webbplats ska förvaltningsberättelsen upplysa om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Då hållbarhetsrapporten antingen är en del av förvaltningsberättelsen eller att förvaltningsberättelsen innehåller en upplysning om var den avskilda rapporten finns tillgänglig är det inte möjligt att offentliggöra en hållbarhetsrapport senare än den dag årsredovisningen offentliggörs. Offentliggörandet av hållbarhetsrapporten på företagets webbplats ska dessutom ske inom sex månader från balansdagen.<sup>24</sup>

## **Bilaga 4 Hänvisning till hållbarhetsrapport för koncernen**

För att ett företag ska kunna hänvisa till en hållbarhetsrapport för koncernen behöver följande vara uppfyllt:

---

<sup>24</sup> ÅRL 8 kap. 15 a § andra stycket.

1. i årsredovisningen för företaget som hänvisar till annan hållbarhetsrapport ska det framgå namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten, samt
2. i den hållbarhetsrapport som omfattar flera dotterföretag ska det framgå vilka dotterföretag som omfattas av hållbarhetsrapporten och vilka som eventuellt inte omfattas.

Det finns ingen begränsning vad gäller var moderföretaget i en koncern har sitt säte för att ett företag ska kunna hänvisa till en hållbarhetsrapport för koncernen så länge som hållbarhetsrapporten uppfyller de övriga krav som stipuleras i lagstiftningen.

Som framgår av rekommendationen är FARs bedömning att det inte synes orimligt, och är enligt FARs uppfattning acceptabelt, att i förekommande fall företagets och koncernens hållbarhetsrapporter upprättas i en gemensam hållbarhetsrapport. På samma sätt är det FARs uppfattning att det inte bör krävas att upplysningar om samtliga dotterföretag som omfattas av koncernens hållbarhetsrapport lämnas separat för varje dotterföretag i de fall upplysningarna i allt väsentligt gäller för alla dotterföretag. Däremot bör de dotterföretag som omfattas av koncernens hållbarhetsrapport även omfattas av de beskrivningar av exempelvis policy, granskningsförfaranden samt risker och riskhantering som beskrivs i hållbarhetsrapporten för koncernen.

Vad gäller centrala resultatindikatorer bör de dotterföretag som omfattas av hållbarhetsrapporten även omfattas av de centrala resultatindikatorerna om inte verksamhetens art och omfattning medför att en resultatindikator inte är relevant för det omfattade företaget.

## **Bilaga 5 Exempel på uttalande från styrelsen<sup>25</sup>**

(Företagets brevhuvud)

(Till revisor) (Datum)

Detta uttalande lämnas i anslutning till er granskning i enlighet med RevR 12 *Revisorers yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten* av ... ABs hållbarhetsrapport som upprättats i samband med upprättande av årsredovisningen för ... AB för det räkenskapsår som avslutades den 31 december 20XX och syftar till att ge uttryck för vår uppfattning om huruvida hållbarhetsrapporten har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen.

Hållbarhetsrapporten innehåller företagets [och koncernens] information om de viktigare inslagen för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar i frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Styrelsen i sin helhet bekräftar, utifrån sin bästa kunskap och övertygelse, följande:

- Hållbarhetsrapporten har upprättats enligt årsredovisningslagen.
- Hållbarhetsrapporten innehåller inga väsentliga felaktiga uppgifter, inga väsentliga uppgifter har utelämnats och alla uppgifter är förenliga med innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen.

För ABC ABs styrelse

(Styrelsens ordförande)

---

<sup>25</sup> Alternativt kan uttalandet inkluderas i det sedvanliga uttalandet enligt ISA 580 <i>Skriftliga uttalanden</i>.