Granskning av frivillig hållbarhetsredovisning – särskilda överväganden

Bakgrund

*Tillgång till tillförlitlig hållbarhetsinformation är en viktig faktor för att EU:s målsättningar i den gröna given ska kunna uppnås. Företag kan välja att rapportera hållbarhetsinformation frivilligt och därmed tillgodose intressenters behov av relevant hållbarhetsinformation. Genom att låta en revisor granska frivilligt upprättad hållbarhetsinformation ökar dess tillförlitlighet. Den här skriften ger vägledning i hur frivillig hållbarhetsrapportering kan granskas och belyser några särskilda överväganden som revisorn kan behöva göra.*

Frivillig redovisning av hållbarhetsinformation kan leda till hybridlösningar

Företag som inte omfattas av de lagstadgade kraven kan frivilligt välja att rapportera om hållbarhet för att stärka sin konkurrenskraft. Genom att offentliggöra hållbarhetsinformation kan företag till exempel få bättre tillgång till marknader, finansiering eller gynnsammare villkor.

Frivillig redovisning är inte lagreglerad och företag kan välja hur den ska utformas, helt eller delvis enligt vedertagna rapporteringsramverk. Det förekommer att företag väljer olika hybridlösningar för sin rapportering. Exempel är frivillig redovisning som bygger på ramverken i EU:s regelverk men också inkluderar upplysningar från andra rapporteringsramverk eller upplysningar baserade på företagets egna kriterier.

Granskning av frivillig hållbarhetsredovisning

Frivillig hållbarhetsredovisning som placeras utanför företagets lagstadgade årsredovisning omfattas inte av lagstadgad granskning. Lagstadgad hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering som upprättas frivilligt motsvarande ÅRL:s krav granskas enligt RevR 19. Företag kan välja att upprätta hållbarhetsredovisning delvis enligt- eller med inspiration från de lagstadgade kraven. I sådana fall tillämpas ISAE 3000 och RevR 6 för granskningen, men revisorn kan vid behov även söka vägledning till relevanta granskningsområden i RevR 19.

IAASB antog i november 2024 en ny standard specifikt avsedd för granskning av hållbarhetsinformation, [ISSA 5000 General requirements for sustainability assurance engagements.](https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance) Standarden har ännu inte trätt i kraft, datum för ikraftträdande är 15 december 2026.[[1]](#footnote-2) Standarden bygger på principerna i ISAE 3000 och kan ge vägledning i granskning av hållbarhetsinformation även i uppdrag som utförs före dess ikraftträdande.

Placering av hållbarhetsinformationen

Revisorns granskningsuppdrag påverkas av var företaget väljer att placera hållbarhetsinformationen. Årsredovisningen omfattas i sin helhet av revision, med undantag för vissa upplysningar som revisorn enligt lag ska yttra sig över särskilt, exempelvis om företaget omfattas av ÅRL:s krav på att upprätta en hållbarhetsrapport eller bolagsstyrningsrapport. Företag som omfattas av de nya kraven att upprätta en hållbarhetsrapport ska inkludera denna i årsredovisningens förvaltningsberättelse. I sådana fall undantas hållbarhetsrapporten från revisionskravet och istället genomförs en översiktlig granskning.

Särskilda överväganden vid granskning av hybridlösningar för hållbarhetsredovisning

Vid frivillig redovisning och särskilt hybridlösningar kan revisorn behöva göra vissa överväganden, exempelvis om, och hur, det är lämpligt att granska informationen. Nedan följer några exempel och hänvisningar till anvisningspunkter i ISSA 5000 som kan ge vägledning. RevR 6 ger vägledning till revisorns bedömning om bristerna kan anses vara *väsentliga* fel eller utelämnanden - det vill säga om det skulle påverka en användares beslut.

*Risk för selektiv informationsanvändning*

När en hållbarhetsredovisning innehåller både reglerad och icke-reglerad hållbarhetsinformation, eller upprättas genom kombination av olika ramverk, behöver revisorn uppmärksamma risken för selektiv informationsanvändning – det vill säga att endast vissa, för företaget fördelaktiga, aspekter lyfts fram, medan andra potentiellt mindre gynnsamma aspekter inte nämns.

*Hybridlösningar kräver tydlighet i företagets rapportering*

När företag använder en hybridlösning tillämpas olika ramverk för olika typer av information och olika delar av hållbarhetsredovisningen. Revisorn behöver kontrollera att det tydligt framgår vilka delar som baseras på respektive ramverk. En transparent och klar rapportering är viktig för att användarna ska kunna förstå grunderna för rapporteringen samt motiven bakom valet av ramverk.

*Begränsade granskningsuppdrag kräver tydlighet i revisorns rapportering*

Om revisorn endast har i uppdrag att granska enskilda delar i hållbarhetsredovisningen behöver revisorns rapportering vara tydlig avseende detta faktum. Detta för att undvika risken för att användare ges uppfattningen att hållbarhetsredovisningen som helhet är granskad. (Se exempel 5 och 6 i FAR:s exempelsamling för revisorns rapportering över hybridrapportering.)

Motsvarande risk föreligger om revisorn har i uppdrag att granska utvalda hållbarhetsupplysningar med rimlig säkerhet och andra med begränsad säkerhet. (Se exempel 4 i FAR:s exempelsamling för revisorns rapportering över hybridrapportering.)

Vid så kallade hybridlösningar ska det tydligt framgå i revisorns rapportering vilken information som omfattas av granskningen respektive vilka delar som inte omfattas. Motsvarande gäller om enskilda upplysningar är granskande med rimlig säkerhet och andra med begränsad säkerhet. Vid bristande tydlighet riskerar en läsare att överskatta eller underskatta tillförlitligheten i informationen.

*Läs och bedöm hållbarhetsredovisningen i sin helhet*

Revisorn ska läsa hållbarhetsredovisningen i sin helhet för att säkerställa att den inte ger en missvisande bild av företagets hållbarhetsprestation. Detta gäller såväl när hållbarhetsredovisningen bygger på en kombination av olika ramverk som när granskningen är begränsad till utvald information i hållbarhetsredovisningen.

Vägledning till särskilda överväganden i ISSA 5000:

Revisorn behöver göra särskilda överväganden i alla faser av revisionen, från accept och bibehållande av uppdraget, till planering, utförande, utvärdering samt rapportering. Nedan har vi sammanställt några exempel på särskilda tillämpningsanvisningar i ISSA 5000 som kan ge vägledning.

*Accept och bibehållande av uppdrag*

Det kan uppstå situationer där det inte är lämpligt att acceptera uppdraget att granska frivilligt upprättad hållbarhetsinformation. Även om företag tidigare har omfattats av krav på hållbarhetsrapportering och önskar fortsätta tillhandahålla hållbarhetsinformation till sina intressenter, kan revisorn behöva överväga huruvida hållbarhetsinformationen som upprättats enligt så kallade ”hybridlösningar” riskerar att vilseleda användarna.

**A215.** I jurisdiktioner där lag eller regelverk inte kräver bestyrkande av hållbarhetsinformation, och särskilt för hållbarhetsinformation som rapporteras frivilligt, kan det finnas legitima skäl till att inte inkludera all hållbarhetsinformation som rapporteras av företaget inom ramen för ett bestyrkandeuppdrag. Vid fastställande av om hållbarhetsinformationen inom ramen för uppdraget är lämplig, kan revisorn överväga:

(a) Om hållbarhetsinformationen inom ramen för bestyrkandeuppdraget sannolikt kommer att möta informationsbehoven hos avsedda användare; och

(b) Hur hållbarhetsinformationen kommer att presenteras och om avsedda användare kan misstolka vad som har, och inte har, varit föremål för bestyrkandeuppdraget.

**A216.** Exempel på omständigheter då hållbarhetsinformationen som är föremål för bestyrkandeuppdraget kanske inte är lämplig inkluderar:

* Otillräcklig motivering för att inte inkludera hållbarhetsinformation som ska rapporteras inom ramen för uppdraget.
* Bestyrkandeuppdraget exkluderar hållbarhetsinformation som kan mätas eller utvärderas enkelt och exkluderingen av denna hållbarhetsinformation från bestyrkandeuppdraget kan vara vilseledande för avsedda användare.
* Bestyrkandeuppdraget exkluderar hållbarhetsinformation som kan vara betydelsefull för avsedda användares beslut.
* Bestyrkandeuppdraget inkluderar hållbarhetsinformation som kan uppfattas av avsedda användare som positiv, och exkluderar hållbarhetsinformation som är negativ (t.ex. områden där företaget inte har uppnått mål eller inte har tagit åtgärder för att nå mål).
* Rapporteringen exkluderar betydande enheter, verksamheter eller anläggningar, vilket kan vara vilseledande för avsedda användare.

*Riskbedömning*

Revisorn behöver beakta risken för fel till följd av oegentligheter eller ledningens partiskhet, detta gäller på samma sätt vid bestyrkande av hållbarhetsinformation som vid revision av finansiella rapporter. Hållbarhetsrapportering är inte lika välutvecklat som finansiell rapportering, vilket gör att revisorn måste ta hänsyn både till omogna interna kontrollsystem hos företaget och användarnas möjliga brist på förståelse. Det kan exempelvis saknas tillgång till utvecklade benchmarks, vilket innebär att revisorn bör säkerställa att företagets rapportering är tydlig och ger relevant kontext till de presenterade nyckeltalen. Revisorn bör också vara observant på om företaget byter redovisningsprinciper eller mål eller räknar om jämförelsetal utan motivering, eller utan att lämna tydliga upplysningar om skälen till ändringarna och vilka effekter de ger upphov till.

**A323**. Väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter eller ledningens partiskhet (bias) i hållbarhetsinformation kan relatera till frågor som följande:

* Felaktig hållbarhetsinformation (inklusive att utelämna information) för att undvika straff eller böter, potentiellt aggressiva eller alltför optimistiska interna eller externa mål, avsiktligt felaktiga eller vilseledande produkt- eller företagsoffentliga uttalanden eller påståenden.
* Att utelämna hållbarhetsfrågor när man identifierar de frågor som ska ingå i hållbarhetsinformationen, som kan vara ogynnsamma eller för vilka informationen är svår att få tag på, även om dessa är väsentliga för avsedda användare.
* Felaktig hållbarhetsinformation för att göra det möjligt för företaget att bli positivt övervägd i förhållande till framtida ansträngningar, eller för att vara en faktor i finansiering, leverantörs- eller kundarrangemang eller förhandlingar.
* Felaktig hållbarhetsinformation för att minska koldioxidskatteskulder eller överskatta skapade koldioxidkrediter.
* Avsiktligt rapportera hållbarhetsinformation relaterad till prestations- eller kompensationsincitament på ett partiskt sätt för att påverka resultatet av prestationsbelöningen eller ersättningen.
* Påtryckningar kopplade till att erhålla vissa referenser eller erkännanden (t.ex. ett "grönt" sigill eller betyg), eller för att uppfylla vissa avtalsvillkor.
* Omogna system för intern kontroll över hållbarhetsrapportering.

*Rapportering*

Företag behöver vara tydliga med vilka ramverk, redovisningsprinciper och kriterier som har tillämpats vid upprättandet av hållbarhetsinformationen. Det kan även vara relevant att specificera eventuella väsentliga avsteg från de ramverk som företaget har inspirerats av. Revisorn ska å sin sida rapportera tydligt för att minimera risken för missförstånd kring vilken information som har granskats samt metoden för granskningen.

**A569.** Utöver de grundläggande delarna som beskrivs i [paragraf 190](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf) kan revisorn besluta att inkludera ytterligare information i bestyrkanderapporten (se paragraf A567). Frågor som kan vara relevanta för revisorns beslut att inkludera sådan ytterligare information kan inkludera:...(c) Kriterierna som används för att mäta eller utvärdera dem kan anges i ett etablerat ramverk, kan utvecklas av företaget, eller kan väljas från olika ramverk, med eller utan vidareutveckling av företaget, vilket gör det svårt för en användare att förstå hur hållbarhetsinformationen har förberetts.

För vägledning till hur revisorns rapportering kan utformas, se FAR:s exempelsamling med illustrativa exempel för revisorns rapportering över hybridrapportering.

1. Bestyrkandeuppdrag avseende hållbarhetsinformation som rapporteras för perioder som börjar på eller efter eller vid ett särskilt datum på eller efter 15 december 2026. Förtida tillämpning är tillåten. [↑](#footnote-ref-2)