

FAR

Vår referens/dnr:

197/2017

Box 6417

113 82 Stockholm

2017-11-15

Remissvar

Rekommendation om revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten

Svenskt Näringsliv har tagit del av FAR:s förslag till ny rekommendation om revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten (RevR 12) och vill lämna följande synpunkter.

Övergripande synpunkter

Det lagstadgade kravet på hållbarhetsrapportering är en stor förändring som påverkar många svenska företag. Idag upprättar de flesta stora börsnoterade svenska företag hållbarhetsrapport på frivillig basis och vissa väljer att låta hållbarhetsrapporten omfattas av översiktlig granskning av en revisor. Den stora majoriteten av de företag som omfattas av lagens krav på hållbarhetsrapport upprättar emellertid inte någon sådan rapport idag och den nya lagstiftningen ställer dessa företag inför en rad svåra frågor. Många medlemsföretag och branschorganisationer har vänt sig till Svenskt Näringsliv för att diskutera lagstiftningen och få vägledning. Många frågor har rört revisorns granskning av hållbarhetsrapporten. Det finns därmed ett stort intresse för FAR:s rekommendation om revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten bland de företag som ska upprätta hållbarhetsrapport.

Av denna anledning är det också viktigt att rekommendationen blir tydlig i fråga om tillämpningsområdet, vad revisorns granskningsinsats består av och vilken information det är som omfattas. Svenskt Näringsliv anser att rekommendationen behöver bli mer stringent i dessa avseenden. Det bör till exempel bli tydligare att rekommendationen gäller revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten. De föreslagna referenserna till andra frivilliga regelverk bör tas bort.

Av förarbetena till lagstiftningen framgår att bestämmelserna om kvalitetssäkring av hållbarhetsrapporten inte bör gå längre än vad direktivet kräver. En viktig orsak till detta är de kostnader som detta innebär för företagen. Mot bakgrund av att bestämmelserna om hållbarhetsrapportering i Sverige utökats till att omfatta långt fler företag än vad direktivet kräver blir detta särskilt angeläget. Lagstiftarens intentioner bör enligt Svenskt Näringsliv tolkas som att de även omfattar den självreglering som utfärdas till följd av lagstiftningen. Detta innebär exempelvis att rekommendationen inte bör innehålla något krav på uttalande från styrelsen i det fall en hållbarhetsrapport upprättats separat. Rekommendationen bör inte heller ge utrymme för en bedömning som innebär att en hållbarhetsrapport "i allt väsentligt" har upprättats.

Beredningen av förslaget

Det lagstadgade kravet på hållbarhetsrapportering gäller från räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016. De allra flesta företag som uppfyller storlekskriterierna för upprättande av hållbarhetsrapport har därmed sedan länge inlett det första räkenskapsår som omfattas av rapportering. Detaljerna kring lagstiftningen om hållbarhetsrapportering har varit kända sedan maj 2016. FAR publicerade dock inte det förevarande utkastet till rekommendation förrän den 31 oktober 2017. Det är enligt Svenskt Näringsliv olyckligt att FAR:s uppfattning om den närmare innebörden av revisorns kontroll av hållbarhetsrapporten inte blir känd och föremål för remissförfarande förrän nu. Osäkerheten om vad som kommer att gälla för revisorns granskning torde försvåra planeringen av arbetet såväl för de revisorer som ska utföra granskningen som för företagen som ska upprätta hållbarhetsrapport.

Med hänsyn till att det saknas motsvarighet eller förebild till regleringen i den föreslagna rekommendationen är den tidskrävande beredningen från FAR:s sida sannolikt en konsekvens av frågeställningarnas komplexitet. Detta torde dock, om så är fallet, motivera en väsentligt längre remisstid än 16 dagar. För att remissinstanserna ska ges tillräckligt utrymme för överväganden och komma med väl genomtänkta och förankrade synpunkter har Svensk Näringsliv, i andra sammanhang, rekommenderat en remisstid på tre månader.

Den lagstadgade hållbarhetsrapportens innehåll och upprättande

Förslaget till rekommendation inleds i punkterna 1.1 – 1.5 med en beskrivning av den lagstadgade hållbarhetsrapporteringens innehåll och vilka företag som omfattas av kravet på hållbarhetsrapport, vad som gäller i fråga om dotterföretag, ansvar för rapportens upprättande etc. Dessa punkter är i princip endast en upprepning av det som följer av årsredovisningslagen (ÅRL). Svenskt Näringsliv ställer sig frågande till varför det är nödvändigt att upprepa lagens krav i rekommendationen. Det förefaller som det skulle vara tillräckligt, och väsentligt mer läsvänligt, att inleda rekommendationen med en kort hänvisning till de lagrum i ÅRL där hållbarhetsrapporten regleras.

Svenskt Näringsliv anser också att det uttryckligen bör framgå av rekommendationens inledning att det är revisorns uttalande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten som rekommendationen gäller. Med hänsyn till att det bakomliggande EU-direktivet även innehåller regler om att bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om mångfaldspolicy, anser Svenskt Näringsliv att det i detta sammanhang även är lämpligt att tydliggöra att rekommendationen inte reglerar revisorns yttrande avseende bolagsstyrningsrapporten.

Av punkt 1.5 framgår att "lagens utgångspunkt" är att en hållbarhetsrapport upprättas för moderbolaget samt att separat information om koncernen lämnas i koncernredovisningen. Det framgår vidare att det för bolagsstyrningsrapporten har utvecklats en praxis som innebär att företag lämnar information om moderföretag och koncern i ett gemensamt avsnitt och att detta även förväntas bli praxis i fråga om den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Svenskt Näringsliv anser inte att denna beskrivning korrekt återspeglar regleringen. ÅRL:s krav på hållbarhetsrapport omfattar – till skillnad från kravet på bolagsstyrningsrapport – såväl moderbolaget som koncernen. Av 7 kap. 31 a § ÅRL framgår att en hållbarhetsrapport ska upprättas för koncernen. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i fråga om bolagsstyrningsrapporten. De upplysningar om bolagsstyrning som enligt 7 kap. 31 § ÅRL

ska lämnas för koncernen är begränsade till "de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen". Själva bolagsstyrningsrapporten upprättas dock för moderbolaget. Det är därför inte korrekt att kravet på hållbarhetsrapport kan liknas vid kravet på bolagsstyrningsrapport i detta avseende.

Svenskt Näringsliv anser vidare att det inte är lämpligt att FAR i rekommendationen gör uttalanden om vad som förväntas bli praxis i fråga om hållbarhetsrapportens upprättande. De två sista styckena i punkten 1.5 bör därför strykas.

Även skrivningarna i punkt 1.7 och 6.2, där det uttalas att det krävs av företaget att tydliggöra vilka delar, avsnitt eller sidor i ett dokument som är den formella hållbarhetsrapporten, bör av samma skäl strykas. Något sådant krav följer inte av förarbetena till ÅRL. Vidare riskerar användningen av det oreglerade begreppet "formell hållbarhetsrapport" att skapa otydlighet och förvirring om huruvida FAR också anser att företag kan ha en "informell hållbarhetsrapport" och vad som i så fall gäller för granskningen av en sådan.

I punkt 6.2 anges även att det utvecklats en praxis där företaget anger vilka delar som utgör hållbarhetsinformation i innehållsförteckningen till årsredovisningen. Det finns dock inte något krav i ÅRL på att en årsredovisning ska innehålla en innehållsförteckning. FAR bör även i detta sammanhang avstå från att uttala sig om vad som är praxis i förhållande till den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Några lagstadgade hållbarhetsrapporter har inte publicerats än och det kan därför knappast vara aktuellt att tala om någon praxis. Svenskt Näringsliv anser därför att även de två sista meningarna i punkten 6.2 bör strykas.

Hänvisningar till frivilliga ramverk för hållbarhetsrapportering och revisorns intygande i förhållande till sådana ramverk

I förslaget till punkt 1.6 förklaras den lagstadgade hållbarhetsrapportens förhållande till en rapport som är upprättad med tillämpning av Global Reporting Initiatives Sustainability Reporting Guidelines (GRI). Hänvisningar till GRI förekommer även i punkterna 3.4 och 3.5. Svenskt Näringsliv anser att dessa referenser till ett av många frivilliga ramverk för hållbarhetsrapportering bör strykas. Rekommendationen bör endast ta sikte på, och referera till, hållbarhetsrapporter som upprättas i enlighet med tillämplig årsredovisningslag.

GRI är bara en av många olika ramverk för hållbarhetsrapportering. Av Kommissionens icke-bindande riktlinjer för hållbarhetsrapportering¹ framgår exempelvis att de principer och uppgifter som framgår av riktlinjerna bygger på 21 olika ramar för hållbarhetsrapportering. Gemensamt för alla dessa ramar är att de är frivilliga. Något enskilt regelverk lyfts inte fram i vare sig direktivet eller de svenska förarbetena. Den omnämning och ingående beskrivning av GRI som föreslås i punkten 1.6 framstår därmed som omotiverad. Det saknas anledning att i en rekommendation från FAR som rör revisorns uttalande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten redogöra för vad som utgör skillnaderna mellan en sådan rapport, och en hållbarhetsrapport som är upprättad i enlighet med GRI. Redogörelsen framstår dessutom som summarisk. Vad innebär exempelvis bedömningen att GRI saknar "explicit fokus på risker och riskhantering" och vad har detta med revisorns yttrande avseende den lagreglerade hållbarhetsrapporten att göra?

¹ Kommissionens meddelande, Riktlinjer för icke-finansiell rapportering (metod för rapportering av icke-finansiell information), 2017/C 215/01.

Om FAR anser att den nya lagstiftningen om hållbarhetsrapport ger upphov till ett behov av förtydliganden i fråga om vad som gäller för granskningsinsatser och uttalanden om annan information än den som krävs enligt lagen, exempelvis hållbarhetsrapportering i enlighet med GRI, bör detta göras i en separat rekommendation skild från den som reglerar den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Av förslaget till punkt 1.6 framgår på två ställen (första stycket och sista stycket) att revisorn inte intygar tillämpningen av de riktlinjer som företaget använder för upprättande av hållbarhetsredovisningen. Det förefaller inte finnas något skäl för att upprepa påståendet två gånger i samma punkt. Vidare kan det starkt ifrågasättas att revisorns uttalande inte även omfattar företagets utsaga om vilka riktlinjer som använts för upprättande av hållbarhetsrapporten. Av 6 kap. 12 § ÅRL framgår vilken information som hållbarhetsrapporten ska innehålla. En upplysning är att det ska anges vilka riktlinjer som tillämpats vid upprättande av hållbarhetsrapporten. Lagen gör inte någon skillnad på revisorns granskningsinsats i förhållande till upplysningen om tillämpade riktlinjer och revisorns granskningsinsats i förhållande till annan information som ska ingå i hållbarhetsrapporten enligt 6 kap. 12 § ÅRL. Revisorns uttalande i förhållande till påståendet om vilka riktlinjer som tillämpats bör därför ha samma innebörd som revisorns uttalande i förhållande till alla andra lagstadgade uppgifter i hållbarhetsrapporten. Motsvarande gäller revisorns granskningsinsatser i förhållanden till dessa uppgifter.

Svenskt Näringsliv anser sammanfattningsvis att hela den föreslagna punkten 1.6 bör strykas i rekommendationen, alternativt formuleras om.

Granskning av hållbarhetsrapporten

Enligt punkt 3.1 framgår av förarbetena till lagstiftningen att "revisorn i sin granskning kan begränsa sin kontroll till ett konstaterande av att rapporten finns eller inte finns" och att den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för självregleringen och god revisionssed. I punkten 3.2 görs bedömningen att lagstiftarens intentioner med granskningen av hållbarhetsrapporten är mer långtgående än enbart en kontroll av att förvaltningsberättelsen innehåller ett avsnitt som benämns hållbarhetsrapport eller att det existerar ett dokument som benämns hållbarhetsrapport. Dessa beskrivningar har sin motsvarighet i förarbetena och återspeglar även FARs rekommendation om revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten.

Några beskrivningar i förarbetena som enligt Svenskt Näringsliv är viktiga för förståelsen av kravet på revisorns granskningsinsats har emellertid utelämnats. För det första framgår av förarbetena att reglerna om revisorns kontroll av hållbarhetsrapporten inte bör gå längre än vad direktivet kräver (prop. 2015/16:193 s. 52). Det uttalandet torde enligt Svenskt Näringslivs uppfattning även ha bärighet på den självreglering som utfärdas till följd av lagstiftningen. För det andra framgår av förarbetena att rapporten ska "gå igenom i sådan omfattning att revisorn kan konstatera att den i verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen" (prop. 2015/16:193 s. 87). Detta framgår av författningskommentaren till 9 kap. 31 § aktiebolagslagen och är enligt Svenskt Näringslivs bedömning den tydligaste beskrivning av revisorns insats som återfinns i förarbetena. Svenskt Näringsliv anser att det bör framgå av rekommendationen hur denna beskrivning förhåller sig i uttalandet i punkten 3.2 att revisorns granskning "ska omfatta en översiktlig kontroll av att hållbarhetsrapporten innehåller de upplysningar som krävs" enligt ÅRL. Att revisorns uppgift inte är att granska att informationen som sådan är korrekt, utan att se till att informationen ingår i hållbarhetsrapporten, överensstämmer med Svenskt Näringslivs uppfattning. Det torde dock

vara möjligt att konstatera att en hållbarhetsrapport utgör en sådan hållbarhetsrapport som regleras i lagen, även om någon uppgift i rapporten utelämnats. Vad som i FAR:s mening är en "översiktlig kontroll" bör därför preciseras i förhållande till förarbetsuttalandena.

Det anges också i punkt 3.1 att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporten ska utföras i samma utsträckning oavsett var den placeras, vilket även sammanfaller med lagstiftarens avsikt. FAR gör dock bedömningen i punkten 3.3 att informationen i en separat hållbarhetsrapport, till skillnad från hållbarhetsrapporter som ingår i förvaltningsberättelsen eller i årsredovisningens s.k. framvagn, inte utgör sådan "annan information" som regleras i ISA 720. Detta innebär i praktiken att de krav som ställs på revisorn ifråga om att ta del av information, de överväganden revisorn ska göra i samband med att revisorn tar del av informationen, de åtgärder revisorn förväntas vidta vid väsentliga oförenligheter/felaktigheter, revisorns rapportering och dokumentation endast är reglerade i det fall hållbarhetsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen eller i framvagnen. Dessa krav torde enligt Svenskt Näringsliv ange väsentliga delar av revisorns granskningsinsats. Vad som i dessa avseenden gäller i fråga om revisorns granskning av en separat upprättad hållbarhetsrapport (dvs. i de fall ISA 720 inte är tillämplig) regleras inte alls i utkastet till rekommendation, trots att det i remissbrevet framgår att rekommendationen ska ge vägledning i denna fråga. Möjligen ska uttalandet i punkt 3.1 – att granskningen ska utföras i samma utsträckning oavsett var hållbarhetsrapporten placeras – indirekt tolkas som att kraven i ISA 720 trots allt är tillämpliga. Detta bör i så fall tydliggöras.

Svenskt Näringsliv anser att det bör framgå av rekommendationen vad som gäller i fråga om revisorns granskning av en hållbarhetsrapport som upprättas separat. Principiellt bör rekommendationen inte ge uttryck för någon skillnad mellan revisorns granskningsinsatser i fråga om en separat upprättad hållbarhetsrapport och revisorns granskningsinsatser i fråga om hållbarhetsrapporter som ingår i förvaltningsberättelsen eller årsredovisningens s.k. framvagn. Svenskt Näringsliv kan inte se något hinder mot att FAR i rekommendationen hänvisar till ISA 720 även i fråga om hållbarhetsrapporter som upprättas separat.

Terminologi

För att skilja på hållbarhetsrapporter som lämnas i den s.k. framvagnen i årsredovisningen, separat upprättade hållbarhetsrapporter och hållbarhetsrapporter som lämnas i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen gör rekommendationen skillnad på "den formella årsredovisningen" och "årsredovisningsdokumentet" (punkterna 1.7, 3.3–3.5, 6.1, 6.2). Svenskt Näringsliv anser att det är olyckligt att använda oreglerade begrepp i rekommendationen. Som framgått av kommentarerna ovan så saknas det behov av att göra någon annan åtskillnad i rekommendationen än den som görs i lagen, dvs. hållbarhetsrapporter som ingår i förvaltningsberättelsen och hållbarhetsrapporter som upprättas separat. En separat upprättad hållbarhetsrapport kan publiceras på valfritt ställe, exempelvis i framvagnen. Var rapporten är placerad saknar betydelse för revisorns granskningsinsats.

I punkten 3.6 anges att det inte krävs någon "rapportering från revisorn" i det fall företaget i sin årsredovisning gör hänvisning till och lämnar upplysning om en hållbarhetsrapport som är upprättad för koncernen. Det framgår dock inte av rekommendationen vad det är för "rapportering" som avses och till vem som rapporteringen ska ske. Detta gäller även den rapportering som avkrävs revisorn i punkt 3.7 i det fall ett företag inte har upprättat en hållbarhetsrapport.

Revisorns yttrande i de fall det finns oväsentliga avvikelser från lagens krav

FAR gör bedömningen i punkt 3.8 att det kan vara lämpligt att komplettera revisorns yttrande med en förklaring i de fall revisorn bedömer att hållbarhetsrapporten i allt väsentligt har upprättats men där någon del av de i lag föreskrivna områdena saknas eller är ofullständig. Svenskt Näringsliv instämmer inte i denna bedömning. Lagens krav på revision innebär att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte (9 kap. 31 § aktiebolagslagen samt 28 § revisionslagen). Detta framgår även i punkten 2.1 i förslaget till rekommendation.

Enligt punkt 3.1 i förslaget till rekommendation framgår av förarbetena till lagstiftningen att "revisorn i sin granskning kan begränsa sin kontroll till ett konstaterande av att rapporten finns eller inte finns" och att den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för självregleringen och god revisionssed. Som nämnts tidigare framgår också av förarbetena att reglerna om revisorns kontroll av hållbarhetsrapporten inte bör gå längre än vad direktivet kräver. En viktig anledning till detta är de kostnader som kvalitetssäkring innebär för företagen (prop. 2015/16:193 s. 51-52). Att i komplettera revisorns yttrande med en förklaring att rapporten "i allt väsentligt har upprättats" saknar stöd i såväl lag som förarbeten.

Det framgår inte heller av förslaget till rekommendation varför det finns behov av att – i fråga om hållbarhetsrapporten – kommentera oväsentliga avvikelser? Oväsentliga avvikelser i fråga om annan information som lämnas i årsredovisningen, som dessutom omfattas av mer omfattande krav på revisorsgranskning, kommenteras inte i revisionsberättelsen. Mot bakgrund av revisorns begränsade granskningsinsats i förhållande till hållbarhetsrapporten kan det dessutom knappast finnas någon grund för en bedömning av om rapporten har upprättats eller om den "i allt väsentligt" har upprättats.

Informationen i den föreslagna förklaringen skulle vidare bli svår att tolka. Kraven på hållbarhetsrapportens innehåll i 6 kap. 12 ÅRL är mycket brett formulerade. Det förefaller som om enbart den beskrivning som ges i paragrafens första stycke "de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten" skulle kunna hävdas som stöd för att komplettera ett yttrande från revisorn med den förklaring som föreslås i punkten 3.8. På vilket sätt skulle användare av informationen vara hjälpt av en sådan förklaring? Och varför, om det finns ett behov av informationen, ska i så fall förklaringen inte innehålla någon beskrivning av vilka avvikelserna är?

Svenskt Näringslivs uppfattning är sammanfattningsvis att revisorns uttalande bör begränsa sig till utsagan om hållbarhetsrapporten har upprättats eller inte.

Uttalande från styrelsen

I punkten 5.1 anges att revisorn i det fall hållbarhetsrapporten inte är undertecknad ska inhämta ett uttalande från styrelsen som ska undertecknas av åtminstone ordföranden. Svenskt Näringsliv anser att det saknas grund för ett sådant krav. För att överbrygga ansvarsförhållandet under perioden från undertecknandet av årsredovisningen till revisionsberättelsens undertecknande krävs enligt ISA 580 att styrelsen lämnar ett skriftligt uttalande. Något sådant behov finns inte i detta fall med hänsyn till att revisorns granskningsinsats är begränsad till att enbart kontrollera att hållbarhetsrapporten innehåller de upplysningar som krävs av lagen. Så länge informationen i hållbarhetsrapporten inte ändras finns det därmed inte något behov av att reglera ansvarsförhållandena. Innehållet i

det uttalande som krävs från styrelsen går dessutom väsentligt utöver vad som krävs av revisorn i fråga om granskningsinsatser. Det finns inte någon samstämmighet mellan dessa båda.

Något krav på undertecknande av en separat upprättad hållbarhetsrapport finns inte. Enligt den bedömning som regeringen gjorde vid lagens tillkomst så är ett sådant krav inte nödvändigt och skulle, om det infördes, innebära en ytterligare administrativ börda för företagen (prop. 2015/16:193 s. 50-51). Det kan knappast ha varit lagstiftarens avsikt att en sådan ytterligare administrativ börda ska införas via självregleringen heller, i form av det krav på uttalande från styrelsen som FAR föreslår.

SVENSKT NÄRINGSLIV



Sofia Bildstein-Hagberg