

Introduktion till hållbarhetsredovisning

Lagstadgad rapportering och frivillig
hållbarhetsredovisning

September 2024



Innehållsförteckning

Inledning och syfte	03
Vad är hållbar utveckling?	04
De globala målen för hållbar utveckling	04
EU:s handlingsplan för finansiering av hållbar tillväxt	04
Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD.....	05
Införande av CSRD i Sverige.....	05
Styrelsens ansvar.....	06
Krav på granskning	06
Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering, ESRS	07
Två övergripande standarder	08
Tio tematiska sektorövergripande standarder ...	11
Sektorspecifika standarder och företagsspecifika upplysningar.....	13
Implementeringsvägledning	13
Rapportering i enlighet med EU:s gröna taxonomi	14
Ett klassificeringssystem för vad som är miljömässigt hållbart	14
Krav på rapportering i enlighet med artikel 8	14
Frivillig hållbarhetsredovisning.....	15
Global Reporting Initiative, GRI.....	15
International Sustainability Standards Board, ISSB	15
GHG protokollet, TCFD och redovisning av klimat	16
GBF, TNFD, och redovisning av biologisk mångfald	16
Granskning av frivillig hållbarhetsrapportering	16
EY Publikationer	17

1 Inledning och syfte

Praxis gällande hållbarhetsredovisning har fram till idag utvecklats genom en blandning av krav, rekommendationer och frivillighet. Jämförbarheten har varierat, liksom fullständigheten i lämnad information. Frågor avseende vilken information som anses vara relevant, hur tillförlitlig informationen är och hur avgränsningar gjorts varierar. Även vad gäller kvalitetssäkring och revision är praxis skiftande.

Genom Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) införs utökade krav på lagstadgad hållbarhetsrapportering. Parallellt

pågår arbete inom International Sustainability Standards Board (ISSB) med internationella standarder för hållbarhetsrapportering. Till detta kommer ett stort antal frivilliga hållbarhetsredovisningsramverk.

Utvecklingen på hållbarhetsredovisningsområdet är snabb, och ofta svår att överblicka. Syftet med detta dokument är att ge en första introduktion till hållbarhetsredovisning, både vad som gäller den lagstadgade hållbarhetsrapporteringen, och de frivilliga ramverken för hållbarhetsredovisning.

Vad är hållbar utveckling?

Begreppet hållbar utveckling omfattar en helhetssyn avseende ekologiska, sociala och ekonomiska dimensioner, där begreppet social hållbarhet bland annat innefattar frågor som anti-korruption och jämställdhet. Hållbar utveckling handlar inte enbart om att möta framtida generationers behov. I dag står vi inför risken att inte klara vår egen generations behov.

Flera av de krav som ställs på företag avseende hållbarhetsfrågor tar sin utgångspunkt i internationella överenskommelser. Två dokument som är centrala ur ett globalt perspektiv och som även påverkar hållbarhetsarbetet i svenskt näringsliv är FN:s globala mål för hållbar utveckling och Parisavtalet.

De globala målen för hållbar utveckling

De 17 globala målen för hållbar utveckling antogs av FN:s generalförsamling i september 2015 i en resolution som ofta refereras till som Agenda 2030. Syftet är att fram till år 2030 uppnå en socialt, miljömässigt och ekonomiskt hållbar utveckling världen över.

Parisavtalet

Förenta nationernas klimatavtal, Parisavtalet, togs fram under Förenta nationernas klimatkonferens och slöts i december 2015 i Paris. Avtalet består av bestämmelser som rör bland annat minskade utsläpp av växthusgaser och klimatanpassning samt omfördelning av ekonomiska medel för att hjälpa de som drabbas av klimatförändringarna. Parisavtalet ersätter det tidigare Kyotoprotokollet. I avtalet åtar sig varje land att bidra till att den globala uppvärmningen ska hålla sig långt under 2 °C, samt en intention om att göra ytterligare ansträngningar för att den globala uppvärmningen ska begränsas till 1,5 °C.

EU:s handlingsplan för finansiering av hållbar tillväxt

För att nå målen i Agenda 2030 och Parisavtalet är offentliga medel inte tillräckliga. Under 2018 presenterade EU-kommissionen därför en handlingsplan för finansiering av hållbar tillväxt. EU:s handlingsplan är omfattande och består av åtgärder och aktiviteter med syftet att:

- 1 styra kapitalflödena till hållbara investeringar för att uppnå smart och hållbar tillväxt för alla,
- 2 hantera finansiella risker till följd av klimatförändringar, resursutarmning, miljöförstöring och sociala frågor, och
- 3 främja öppenhet och långsiktighet i finansiell och ekonomisk verksamhet.

För att genomföra planen kombineras lagstiftningsåtgärder, icke-lagstiftande åtgärder, nya initiativ och ändringsförslag till befintliga bestämmelser. Handlingsplanen innebär bland annat att ökad hänsyn tas till miljö, samhällsansvar och bolagsstyrning i investeringsbesluten för att därmed beakta långsiktiga hållbarhetsintressen.

En förutsättning för att finansmarknadens aktörer ska få möjlighet att bedöma företagens långsiktiga värdeskapande och hantering av hållbarhetsrisker är effektiv företagsrapportering. Handlingsplanen innefattar därför skärpta informationskrav i hållbarhetsfrågor.

Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD

Som ett led i implementeringen av EU:s handlingsplan för hållbar finansiering har en översyn av kravet på hållbarhetsrapportering gjorts. De nya reglerna för hållbarhetsrapportering som införs genom CSRD, innebär att kraven blir betydligt mer omfattande och förändras i grunden. Hållbarhetsinformationen ska lämnas som en del av årsredovisningens förvaltningsberättelse. Informationen ska granskas av företagets revisor, eller av en annan extern granskare, och europeiska standarder för hållbarhetsrapportering, European Standards for Sustainability Reporting (ESRS), införs.

EU:s upplysningssystem för hållbarhet bygger på två förordningar och ett direktiv.

- **Taxonomiförordningen** lägger grunden för vad som är hållbart och inte hållbart. Taxonomin är alltså en grundpelare för flera andra standarder och märkningar. I taxonomiförordning har även krav på hållbarhetsrapportering inkluderats genom artikel 8. Rapportering baseras på detaljerade redovisningsprinciper och avser andel omsättning, kapitalutgifter och driftsutgifter som är förenlig med taxonomin.
- **SFDR eller disclosureförordningen** träffar finansiella aktörer. För att de finansiella aktörerna ska kunna fullgöra sin upplysningsplikt krävs information från icke-finansiella företag. Detta har medfört att man inom EU omarbetat direktivet om icke finansiell rapportering, och tagit fram ett omarbetat CSR direktiv.
- **Genom CSRD** preciseras kraven på hållbarhetsrapportering genom att europeiska standarder för hållbarhetsrapportering införs. För att säkerställa tillförlitlig information införs även krav på granskning.

För att informationsflödet ska fungera krävs också att informationen finns tillgänglig digitalt genom den europeiska gemensamma kontaktpunkten. Det är därför kravet på elektronisk taggning införs av CSRD rapporterna. En digital taxonomi håller just nu på att tas fram för att möjliggöra taggningen, på samma sätt som sedan 2021 gäller för finansiell rapportering.

Införande av CSRD i Sverige

Den 29 maj 2024 röstade riksdagen igenom nya regler om hållbarhetsrapportering. Beslutet innebär att ett antal lagändringar genomförs för att implementera CSRD i svensk rätt. De nya rapporteringskraven är något senarelagda för större företag jämfört med det ursprungliga förslaget.

Lagändringarna trädde i kraft den 1 juli 2024, och innebär att svenska stora börsnoterade företag med fler än 500 anställda i koncernen ska tillämpa de nya bestämmelserna första gången det räkenskapsår som inleds den 1 juli 2024 eller senare. För ett större börsnoterat företag med kalenderår som räkenskapsår betyder det att kravet på rapportering förskjuts ett år, varmed den första hållbarhetsrapporteringen som upprättas blir för räkenskapsåret 2025.

För andra stora företag och koncerner, med undantag för små och icke-komplexa institut och captivebolag, ska CSRD tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare. Det finns inga ändringar av tidsplanen för denna kategori.

Undantag för dotterbolag

För dotterbolag finns vissa undantag från regeln att upprätta hållbarhetsrapport. Kravet att upprätta en hållbarhetsrapport gäller inte ett dotterbolag om dotterbolag och dess samtliga dotterbolag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen. Värt att notera är att undantaget inte gäller om dotterbolaget är ett stort börsnoterat företag.

Det dotterbolag som utnyttjar undantaget och inte upprättar en hållbarhetsrapport ska upplysa om det i förvaltningsberättelsen och lämna uppgift om namn och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla länkar till moderföretagets förvaltningsberättelse och granskningsberättelse för koncernen.

För att ett dotterbolag, vars moderföretag har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (ESS), ska vara undantaget skyldigheten att upprätta en hållbarhetsrapport, måste koncernens hållbarhetsrapport upprättats i enlighet med reglerna i CSRD och EU:s gröna taxonomi. Reglerna om offentliggörande och granskning av hållbarhetsrapporten ska också vara uppfyllda.

Infasning av rapporteringskraven

En infasning av vilka företagskategorier som omfattas av rapporteringskraven tillämpas:

- **Stora svenska företag/koncerner** av allmänt intresse med fler än 500 anställda ska rapportera enligt de nya reglerna från och med räkenskapsåret som inleds 1 juli 2024 eller senare.
- **Andra stora företag**, dvs. företag och koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - medelantalet anställda > 250
 - balansomslutningen > 280 mkr
 - nettoomsättningen > 550 mkrska rapportera enligt de nya reglerna från och med räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare.
- **Små och medelstora börsnoterade** företag, små och icke komplexa institut samt captive-bolag ska rapportera enligt de nya reglerna från och med räkenskapsår som inleds 1 januari 2026 eller senare. För dessa finns en möjlighet att under vissa förutsättningar förskjuta införandet med 2 år. De ska även få begränsa sin hållbarhetsrapportering i enlighet med proportionerliga standarder.

Styrelsens ansvar

CSRD påverkar bolagsstyrningen

Implementeringen av CSRD innebär ändringar i aktiebolagslagen beträffande bolagsstyrningen. Liksom tidigare har styrelsen det yttersta ansvaret för hållbarhetsrapporteringen, men i bolag med revisionsutskott, får revisionsutskottet nya uppgifter när det gäller hållbarhetsrapportering, liknande de uppgifter som utskottet sedan tidigare har för finansiell rapportering. Om revisionsutskott saknas, är det styrelsen som ansvarar för de nya uppgifterna som omfattar att:

- Övervaka bolagets hållbarhetsrapportering och lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens tillförlitlighet.
- Övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, internrevision och riskhantering gällande hållbarhetsrapportering.
- Hålla sig informerade om revisorns granskning av hållbarhetsrapporteringen samt informera styrelsen om resultatet av denna.

Svensk kod för bolagsstyrning

Svensk kod för bolagsstyrning har tillkommit för att främja en god bolagsstyrning och därmed stärka förtroendet för de svenska börsbolagen. Målgrupp för koden är bolag noterade på en reglerad marknad i Sverige. I enlighet med koden handlar god bolagsstyrning om att säkerställa att bolag för aktieägarna sköts hållbart, ansvarsfullt och så effektivt som möjligt.

Med anledningen av de nya kraven har även den svenska koden för bolagsstyrning uppdaterats så att de nya kraven i CSRD reflekteras.

Av koden framgår att det i styrelsens uppgifter ingår att bland annat identifiera hur hållbarhetsfrågor påverkar bolagets risker och affärsmöjligheter samt fastställa erforderliga riktlinjer för bolagets uppträdande i samhället i syfte att säkerställa dess långsiktigt värdeskapande förmåga. Styrelsen ansvarar även för att se till att det finns ändamålsenliga system för uppföljning och kontroll av bolagets verksamhet och de risker för bolaget som dess verksamhet är förknippad med. I ansvaret ingår också att säkerställa att bolagets informationsgivning präglas av öppenhet samt är korrekt, relevant och tillförlitlig.

Tack vare förtydligandet av hållbarhetsfrågornas betydelse i koden framgår nu styrelsens ansvar för att hållbarhetsfrågor ska ingå i såväl affärsplanering och strategiarbete som i bolagets riskhantering och interna kontroll, liksom även i redovisning till intressenter.

En integrering av hållbarhetsfrågor i den övergripande strategin och affärsplaneringen kräver även en integrering av hållbarhetsfrågor i bolagens riskanalyser och interna kontroll. Under senare år har det blivit allt vanligare bland noterade bolag att integrera hållbarhetsfrågor i bolagens övergripande strategiarbete och riskanalyser. Det är inte heller ovanligt att hållbarhetsmål ingår bland de koncernövergripande målen. Detta har även inneburit att hållbarhetsfrågorna alltmer ingår i den kontroll som utförs av internrevisionen och den oberoende externa revisionen.

Bland hållbarhetsfrågor inräknas ofta frågan om jämställdhet och mångfald. I enlighet med svensk kod för bolagsstyrning ska styrelsen ha en med hänsyn till bolagets verksamhet, utvecklingsskede och förhållanden i övrigt ändamålsenlig sammansättning, präglad av mångsidighet och bredd avseende de bolagsstämموvalda ledamöternas kompetens, erfarenhet och bakgrund. En jämn könsfördelning ska eftersträvas.

Upplyningskrav om bolagsstyrning

I ESRS specificeras de upplyningskrav relaterade till frågor som avser bolagsstyrning och kommunikation, övervakning, riskbedömning i ESRS 2 Allmänna upplysningar (GOV). Syftet är att ge en uppfattning om de styrningsprocesser, kontroller och förfaranden som finns för övervakning, hantering och tillsyn när det gäller hållbarhetsfrågor.

Upplyningskraven om bolagsstyrning och hållbarhet (ESRS 2 GOV) utgör en del av de allmänna upplyningskraven. Oavsett resultatet av väsentlighetsbedömningen ska de uppgifter som krävs enligt ESRS 2 allmänna upplysningar alltid lämnas.

Upplyningskraven i ESRS 2, GOV omfattar hållbarhetsrelaterade frågeställningar avseende:

- Styr- och kontrollmiljö
- Information och kommunikation
- Övervakning och kontrollaktiviteter
- Uppföljning

Krav på granskning

En hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med CSRD ska granskas av en auktoriserad revisor som ska uttala sig om huruvida den uppfyller kraven. Åtminstone t.o.m. 2028 rör det sig om en översiktlig granskning.

Den auktoriserade revisorns ansvar för den översiktliga granskningen i enlighet med CSRD

I Sverige kan de företag som ska upprätta en lagstadgad hållbarhetsrapport i enlighet med de krav som implementerats genom CSRD, välja att utse samma auktoriserade revisor som utför revisionen av företagets finansiella rapporter eller en annan auktoriserad revisor för granskningsuppdraget.

När granskning sker av en annan auktoriserad revisor än företagets lagstadgade revisor (hållbarhetsrevisor), har hållbarhetsrevisorn ett ansvar att i den utsträckning det krävs kommunicera med företagets lagstadgade revisor för att utvärdera överensstämmelse mellan information i hållbarhetsrapporten och information om hållbarhetsfrågor inom ramen för den finansiella rapporteringen.

Tidigare införda krav på granskning av lagstadgad hållbarhetsrapport

Kraven skiljer sig jämfört med tidigare gällande krav på granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Enligt tidigare krav ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte. Det innebär att revisorn inte är skyldig att granska rapportens innehåll. Revisorns granskning är begränsad till en genomgång av sådan omfattning att revisorn kan konstatera att den i verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen. I Sverige har FAR tagit fram en rekommendation i revisionsfrågor, RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Granskningsstandarder för CSRD rapporter

I enlighet med CSRD ska EU-kommissionen anta standarder för översiktlig granskning senast oktober 2026. Under interimsp perioden tillämpas nationella standarder i medlemsländerna. Senast oktober 2028 ska EU-kommissionen, om det bedöms lämpligt, anta granskningsstandarder för granskning med rimlig säkerhet (revision).

I Sverige arbetar FAR för närvarande med att ta fram en tillfällig standard för granskning av CSRD rapporteringen.

Revisorns granskningsområden

Revisorns översiktliga granskning ska utmynna i en granskningsberättelse över hållbarhetsrapporten som bland annat beskriver omfattningen av granskningen och hållbarhetsrapportens överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

För att kunna avge en granskningsberättelse om huruvida hållbarhetsrapporten uppfyller de relevanta lagstadgade krav ska revisorn granska följande fyra aspekter:

1. Efterlevnad av rapporteringskraven i CSRD och ESRS
2. Process utförd av företaget för att identifiera vilken information som ska rapporteras
3. Efterlevnad av krav på elektroniskt rapporteringsformat
4. Efterlevnad av rapporteringskraven i taxonomi-förordningen

Revisorns granskningsåtgärder

Under planeringen av granskningsuppdraget väljer revisorn vilken information som ska granskas baserat på kvalitativa och kvantitativa bedömningar kopplat till bland annat fastställda väsentlighetsnivåer för granskningen.

För att granska den utvalda informationen använder revisorn olika tekniker som är lämpliga för den information som ska verifieras. Vid en översiktlig granskning är de huvudsakliga granskningsteknikerna förfrågningar, analytiska åtgärder, observationer och inspektioner samt jämförelser mot databaser eller andra riktmärken.



4 Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering, ESRS

Innehållet i en hållbarhetsrapport regleras av standarderna för hållbarhetsrapportering, European Sustainability Reporting Standards, ESRS. ESRS:erna specificerar den information som ett företag ska rapportera om miljöfrågor, sociala frågor och bolagsstyrning. Rapporteringen innefattar väsentliga konsekvenser, risker och möjligheter av dessa hållbarhetsfrågor.

Det är EFRAG som har varit teknisk rådgivare till EU-kommissionen vid framtagandet av standarderna. Arbetet med att ta fram standarder fortsätter. De standarder som kommissionen antog i juli 2023 utgör set 1 och avser de sektorövergripande standarderna.

För närvarande pågår arbete med set 2 som omfattar dels sektorspecifika standarder, dels SME standarder. Även standarder för tredjelandsföretag ska utvecklas.

Det som har påverkat innehållet i standarderna, och som också har satt gränsen för förenklingar, är framförallt kraven i CSRD, Disclosuresförordningen och rapporteringskrav för den finansiella sektorn. Även harmonisering med globala standardsättare, främst ISSB och GRI har varit centralt i arbetet med standarderna.

Standarder antagna av EU-kommissionen			Kommer senare
Övergripande standarder			Sektorspecifika standarder
ESRS 1 Allmänna krav			Standarder för små- och medelstora företag
ESRS 2 Allmänna upplysningar			
Tematiska, sektorövergripande standarder			Standarder för tredjelandsföretag
Miljö	Sociala	Bolagsstyrning	
ESRS E1 Klimatförändringar	ESRS S1 Den egna arbetskraften	ESRS G1 Ansvarsfullt företagande	
ESRS E2 Förorening	ESRS S2 Arbetstagare i värdekedjan		
ESRS E3 Vatten- och marina resurser	ESRS S3 Påverkade samhällen		
ESRS E4 Biologisk mångfald och ekosystem	ESRS S4 Konsumenter och slutanvändare		
ESRS E5 Resursanvändning och cirkulär ekonomi	Företagsspecifika upplysningar: När en hållbarhetsfråga inte omfattas av en ESRS men är väsentlig ska ytterligare företagsspecifika upplysningar lämnas		

De sektorövergripande standarderna omfattar två stycken övergripande standarder och tio tematiska standarder.

Två övergripande standarder

Generella frågeställningar för hållbarhetsrapportering regleras i de två övergripande standarderna ESRS 1 Allmänna krav och ESRS 2 Allmänna upplysningar.

- **ESRS 1 Allmänna krav**, innehåller inga upplysningskrav utan beskriver allmänna principer för rapportering, bl.a. dubbel väsentlighet, värdekedjor och tillbörlig aktsamhet. ESRS 1 redogör även för utformningen av den slutliga rapporten.
- **ESRS 2 Allmänna upplysningar**, anger vilka upplysningar som ett företag ska rapportera om bolagsstyrning, strategi, hantering av påverkan, risker och möjligheter. Vidare inkluderar ESRS 2 minimikrav för upplysningar som ska lämnas om policyer och åtgärder, samt mått och mål.

Nedan görs en genomgång av de mest centrala frågorna som behandlas i ESRS 1 och 2.

Dubbel väsentlighet

Väsentlighetsbedömning är utgångspunkten för hållbarhetsrapportering inom ramen för ESRS.

En hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med ESRS ska innehålla information om sociala- och miljöfrågor för den egna verksamheten och enheter i värdekedjan som är väsentliga med avseende på påverkan, risker och möjligheter. Detta kallas för det dubbla väsentlighetsperspektivet.

Informationskravet omfattar både direkta och indirekta affärsförbindelser, såväl uppströms som nedströms i värdekedjan. En hållbarhetsfråga anses vara väsentlig om den uppfyller kriterierna för en eller båda dimensionerna.

Hållbarhetsfrågor som ska rapporteras

Var och en av de 10 tematiska standarderna täcker ett hållbarhetstema som är indelat i ämnen, underämnena ("sub-topic"), och i vissa fall, del-underämnena ("sub-sub-topic"), sammantaget kallas dessa hållbarhetsfrågor.

Vid genomförandet av den dubbla väsentlighetsanalysen ska företaget beakta de hållbarhetsfrågor som de tematiska standarderna omfattar. Om en hållbarhetsfråga inte omfattas av standarderna men är väsentlig för företaget, ska företaget rapportera företagsspecifika upplysningar.

Intressenter

Intressenter är de som kan påverka eller påverkas av företaget. Det finns två huvudgrupper av intressenter.

- **Påverkade intressenter** avser enskilda personer eller grupper vars intressen påverkas eller skulle kunna påverkas av företagets verksamhet eller av företagets direkta och indirekta affärsförbindelser i hela värdekedjan.
- **Användare av hållbarhetsrapporter** avser bl.a. primära användare av finansiell rapportering, långivare, affärspartner och civilsamhället.

Påverkan på samhälle och miljö

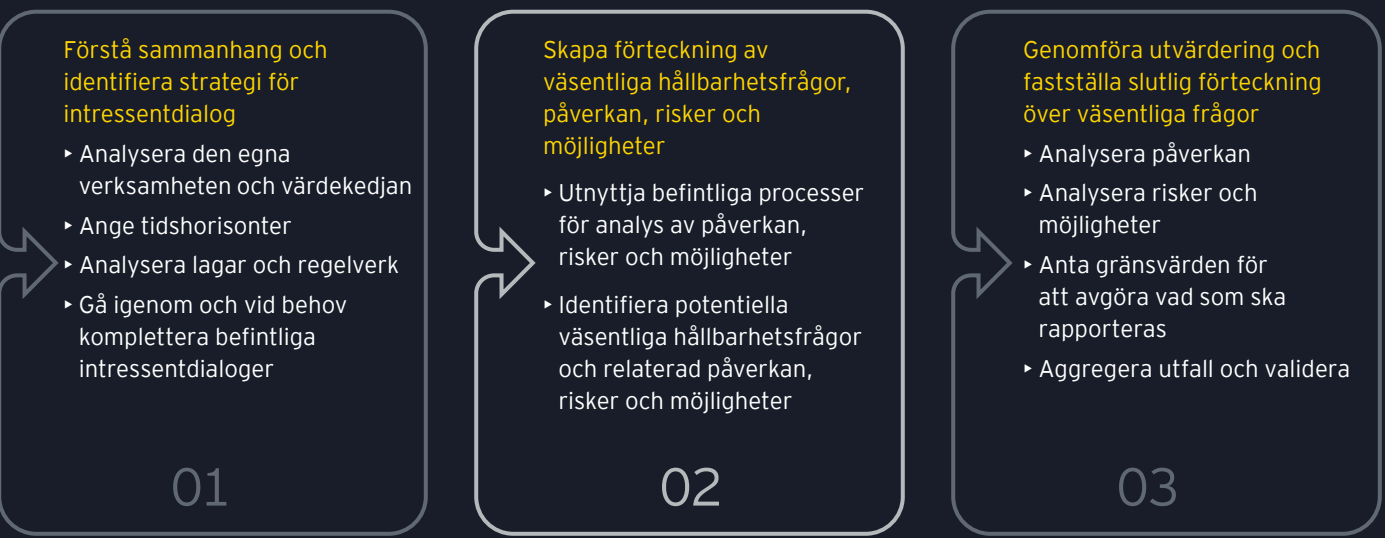
Påverkan på samhälle och miljö, eller inifrån och ut-perspektivet: Företagets inverkan på hållbarhetsfrågor på kort, medel och lång sikt, som omfattar både direkt och indirekt påverkan i hela värdekedjan. Utvärdering baseras på allvarlighet, omfattning och sannolikhet.

Finansiell påverkan

Finansiell påverkan, eller utifrån och in-perspektivet: Hur hållbarhetsfrågor påverkar företagets utveckling, resultat och ställning. Finansiell påverkan avser risker och möjligheter som härrör från beroendet av miljömässiga eller sociala resurser och begränsas inte till frågor inom ramen för företagets kontroll. Utvärdering baseras på faktisk eller potentiell påverkan på utveckling, resultat och ställning.



Vid bedömning av dubbel väsentlighet ska följande tre steg beaktas:



Undantag från väsentlighetsbedömningen

ESRS 2 Allmänna upplysningar Oavsett resultatet av väsentlighetsbedömningen finns det vissa upplysningar som ett företag alltid ska rapportera, samt vissa andra upplysningsskyldigheter.

Företaget ska alltid lämna de uppgifter som krävs enligt ESRS 2 Allmänna upplysningar. Detta gäller även de ESRS 2 krav som finns i de tematiska standarderna, vilket innebär att företaget ska tillämpa minimikraven för upplysningar om policyer, åtgärder, mått och mål i ESRS 2 tillsammans med motsvarande upplysningskrav i tematiska och sektorsspecifika ESRS.

När ett företag lämnar upplysningar om policyer, åtgärder och mål i samband med en hållbarhetsfråga som har bedömts vara väsentlig, ska det inkludera all information som föreskrivs i upplysningskrav och datapunkter. Detta gäller både för de tematiska och sektorsspecifika ESRS som är relevanta för frågan och för de motsvarande minimikraven för upplysningar om policyer, åtgärder och mål enligt ESRS 2.

Om företaget inte kan lämna de upplysningar om policyer, åtgärder och mål, eftersom dessa inte har infört respektive policyer, åtgärder och mål, ska det ange att så är fallet, och kan rapportera en tidsram då det tänker ha dem på plats.

Klimatförändringar I de europeiska standarderna för hållbarhetsrapportering har klimatförändringar en särställning. Enligt rapporteringskraven gäller att om ett företag i sin väsentlighetsbedömning drar slutsatsen att klimatförändringar inte är väsentliga ska det i detalj förklara hur företaget kom till den slutsatsen.

Datapunkter som härrör från annan EU lagstiftning Om ett företag utelämnar information som föreskrivs i en datapunkt som härrör från annan EU-lagstiftning i ska det uttryckligen ange att informationen är icke-väsentlig (ESRS 2 Tillägg B: Förteckning över datapunkter i övergripande och tematiska standarder som härrör från annan EU-lagstiftning).

Tillbörlig aktsamhet

Det är FN:s vägledande principer för företag och mänskliga rättigheter och OECD:s riktlinjer för multinationella företag ligger till grund för principerna om tillbörlig aktsamhet.

Till följd av införandet av direktivet om tillbörlig aktsamhet, Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CS3D, är förväntan att ESRS kommer att anpassas till direktivet i samband med den regelbundna översyn av ESRS som föreskrivs i enlighet med CSRD.

Rapportering av tillbörlig verksamhet

Företaget ska i hållbarhetsrapporten lämna upplysningar avseende den information som finns i hållbarhetsrapporten om processen för tillbörlig aktsamhet.

ESRS inför inga krav på uppförande när det gäller tillbörlig aktsamhet. Däremot utgör utfallet av företagets process för tillbörlig aktsamhet underlag för företagets bedömning av sina väsentliga konsekvenser, risker och möjligheter.



Värdekedja

Hållbarhetsrapporten ska omfatta väsentliga frågor i värdekedjan

Hållbarhetsrapporten ska omfatta information om väsentliga frågor som är kopplade till företaget både genom direkta och indirekta affärsförbindelser, dvs. information om väsentliga frågor i värdekedjan.



Rapporterande företag och värdekedja

Hållbarhetsrapporten ska avse samma rapporterade företag som de finansiella rapporterna. Informationen om det rapporterade företaget ska dessutom utökas så att det ingår information om de väsentliga konsekvenser, risker och möjligheter som är kopplade till företaget genom dess direkta och indirekta affärsförbindelser i värdekedjan.

Olika hållbarhetsfrågor kan vara väsentliga i förhållande till olika delar av företagets värdekedja såväl uppströms som nedströms. Informationen om värdekedjan ska utvidgas till att omfatta information endast i förhållande till de delar av värdekedjan för vilka ämnet är väsentligt.

Användande av estimat avseende information i värdekedjan

När företaget inte har möjlighet att kontrollera verksamheterna i sin värdekedja i tidigare och/eller senare led och sina affärsförbindelser, kan det vara svårare att få fram värdekedjeinformation.

Om ett företag efter att ha gjort rimliga ansträngningar inte kan samla information om värdekedjan, ska företaget uppskatta vilken information som ska rapporteras genom att använda rimlig och underbyggbar information, ex. genomsnittliga uppgifter från sektorn.

Hållbarhetsrapportens format

Hållbarhetsrapporten ska utgöra ett tydligt identifierbart avsnitt i förvaltningsberättelsen, som ska upprättas och offentliggöras i ett enhetligt elektroniskt format. Det betyder att hållbarhetsinformation ska presenteras på ett sätt som gör det möjligt att skilja mellan den information som krävs i upplysningar enligt ESRS och annan information som ingår i förvaltningsberättelsen.

ESRS-rapporten ska struktureras i fyra delar:

1. Allmän information
2. Miljöinformation (inkl. art 8 EU:s gröna taxonomi)
3. Information om samhällsansvar
4. Information om bolagsstyrning

Under vissa förutsättningar finns det möjligheter att hänvisa till annan rapportering. Möjligheten att hänvisa till annan rapportering är begränsad till:

- a) Ett annat avsnitt i förvaltningsberättelsen
- b) Boksluten
- c) Bolagsstyrningsrapport
- d) Ersättningsrapporten
- e) Universella registreringsdokumentet
- f) Pelare 3 rapportering

Införlivande genom hänvisning förutsätter också att de krav som ställs på ESRS rapporten i övrigt även uppfylls med avseende på:

- a) Presentation som separat informationsdel samt identifiering
- b) Tidpunkt för offentliggörande
- c) Språk som hållbarhetsrapporten
- d) Granskning
- e) Digital märkning

För närvarande pågår arbete med den digitala taxonomin för ESRS, som ska antas av EU-kommissionen via ett tillägg till ESEF. Det är ESMA som ansvarar för implementering XBRL taxonomin för ESRS, och EFRAG som ansvarar för den tekniska rådgivningen. Det är ESMA respektive EU-kommissionen som ansvarar för slutlig arkitektur och tidpunkt för implementering.



Övergångsbestämmelser och infasningsmöjligheter

Upplysningskraven i enlighet med ESRS utökas väsentligt jämfört med tidigare krav på lagstadgad hållbarhetsrapportering. För att underlätta implementeringen av standarderna har relativt omfattande infasningsmöjligheter introducerats, detta gäller bl.a. upplysningar i värdekedjan.

När det gäller möjligheterna till infasning av vissa upplysningskrav har ett nytt gränsvärde införts, och det är gränsen 750 anställda. Tanken med det nya gränsvärdet är att framför allt underlätta för de företag i Europa som inte tidigare har omfattats av kraven på lagstadgad hållbarhetsrapport.

De detaljerade infasningsreglerna finns tydligt beskrivna i ESRS 1.

För samtliga rapporteringsskyldiga har infasningsmöjligheter införts det första året för rapportering med avseende på vissa sociala nyckeltal, kvalitativa data om förväntade finansiella effekter relaterat till miljö. För de tre första åren finns dessutom möjlighet till infasningsmöjligheter avseende kvantitativa data om förväntade finansiella effekter relaterat till miljön samt även avseende informationen relaterat till värdekedjan.

För rapporteringsskyldiga med färre än i genomsnitt 750 anställda har ytterligare infasningsmöjligheter introducerats. Det första året för rapportering finns infasningsmöjligheter för Scope 3 växthusgasutsläpp samt den egna arbetskraften. För de två första åren finns även infasningsmöjligheter med avseende på upplysningar om biologisk mångfald och ekosystem, arbetstagare i värdekedjan, påverkade samhällen samt konsumenter och slutanvändare.

För väsentliga frågor avseende biologisk mångfald och ekosystem samt de sociala standarderna om den egna arbetskraften, arbetstagare i värdekedjan, påverkade samhällen samt konsumenter och slutanvändare ska följande kortfattade upplysningar ändå lämnas avseende:

- de hållbarhetsfrågor som bedöms som väsentliga och hur företagets affärsmodell och strategi tar hänsyn till företagets konsekvenser med anknytning till dessa frågor
- eventuella tidsbundna mål, framsteg som har gjorts och om mål med anknytning till biologisk mångfald och ekosystem baseras på entydiga vetenskapliga belägg
- policyn
- åtgärder som vidtagits för att identifiera, övervaka, förebygga, mildra, avhjälpa eller få ett slut på de faktiska eller potentiella negativa konsekvenserna i samband med de aktuella frågorna och resultatet av dessa åtgärder
- de mått som är relevanta för de aktuella frågorna

Tio tematiska sektorövergripande standarder

De tematiska standarderna är uppdelade i: miljöstandarder (E1-E5), sociala standarder (S1-S4) och styrningsstandarder (G1).

Standarderna är uppbyggda så att den information som ska lämnas framgår av upplysningskrav som finns i huvudtexten i standarden. Regler för tillämpning, tillämpningskrav, finns i en bilaga.

För varje **upplysningskrav** finns en tydlig struktur. I den första paragrafen görs en beskrivning av upplysningskravet. Den andra paragrafen anger syftet med upplysningskravet.

Efterföljande paragrafer anger de specifika datapunkter som ska inkluderas. Strukturen på upplysningskraven är byggd för att underlätta för den digitala taggningen. Upplysningskraven är indelade i rapporteringsområdena styrning, strategi, hantering av konsekvenser, risker och möjligheter samt mått och mål.

Tillämpningskraven som finns i bilaga till respektive standard innehåller både förtydliganden och exempel och mallar. Vissa förtydliganden är "ska" krav och är alltså obligatoriska att tillämpa, medan andra är "kan" krav och är frivilliga att tillämpa.



Miljöstandarder

ESRS E1 Klimatförändringar

I de europeiska standarderna för hållbarhetsrapportering har klimatförändringar en särställning. Om ett företag i sin väsentlighetsbedömning drar slutsatsen att klimatförändringar inte är väsentliga, ska det i enlighet med rapporteringskraven i detalj förklara hur den slutsatsen nåtts.

Standarden specificerar upplysningskrav om vilken påverkan ett företag har på klimatförändringar. Den anger också vilka begränsningsinsatser som vidtas samt vilka planer som finns för att anpassa strategin och affärsmodellen till Parisavtalets mål om att begränsa uppvärmningen till 1,5 °C. Standarden omfattar även upplysningskrav om vilka slags väsentliga risker och möjligheter företaget har till följd av klimatförändringarna, och vilka de finansiella effekterna är på kort, medellång och lång sikt.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS E1 är:

- Anpassning till klimatförändringar
- Begränsning av klimatförändringar
- Energi

ESRS E2 Föroreningar

Standarden ESRS E2 Föroreningar definierar den information som ska rapporteras om miljöföroreningar. Ett av syftena med standarden är att bidra till genomförandet av Nollföroreningsvision för 2050 som är en del av genomförandet av EU:s gröna giv. EU lagstiftning som berörs är också relaterad till bl.a. REACH och RoHS.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS E2 är:

- Förorening av luft, vatten och mark
- Förorening av levande organismer och livsmedelsrester
- Farliga och mycket farliga ämnen
- Mikroplaster

ESRS E3 Vattenresurser och marina resurser

Standarden ESRS E3 omfattar såväl yt- och grundvatten som marina resurser. Den information som ska rapporteras avser både uttag- och utsläpp av vatten, liksom utvinning och användning av marina resurser.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS E3 är:

- Vattenförbrukning och -uttag
- Utsläpp
- Utvinning och användning av marina resurser

ESRS E4 Biologisk mångfald och ekosystem

Standarden ESRS E4 Biologisk mångfald och ekosystem definierar den information som ska rapporteras om företagets väsentliga påverkan på och beroendeförhållanden av den biologiska mångfalden och ekosystemen. Ett av syftena med standarden är att synliggöra företagets anpassning till EU:s strategi för biologisk mångfald 2030.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS E4 är:

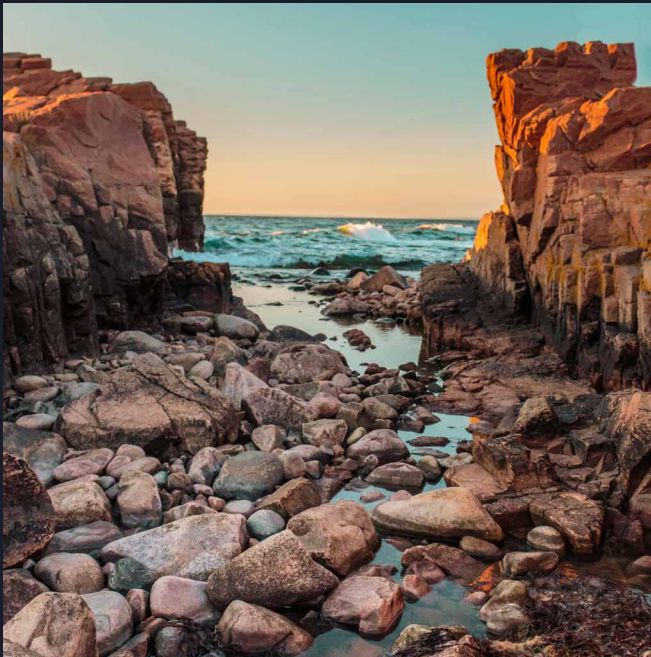
- Förlust av biologisk mångfald
- Arters tillstånd
- Påverkan på ekosystem

ESRS E5 Resursanvändning och cirkulär ekonomi

Standarden ESRS E5 Resursanvändning och cirkulär ekonomi definierar den information som ska rapporteras avseende resursinflöden i form av icke-förnybara och förnybara råvaror samt resursutflöden i form av avfall samt återanvändning och återvinning.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS E5 är:

- Resursinflöden och resursanvändning
- Resursutflöden
- Avfall



Sociala standarder

ESRS S1 Den egna arbetskraften

Standarden ESRS S1 den egna arbetskraften är en omfattande standard som berör de flesta företagen. Standarden avgränsas till att omfatta de egna anställda inklusive uppdragstagare som företaget anlitar för att utföra arbete som annars företagets egna anställda hade utfört, samt personer som är anlitade av bemanningsföretag.

Det är bl.a. EU:s pelare för sociala rättigheter som ligger till grund för de sociala standarderna. Den sociala pelaren handlar om att stärka människors rättigheter utifrån ett antal principer inom områdena lika möjligheter och tillgång till arbetsmarknaden, rättvisa arbetsvillkor samt social trygghet och inkludering.

Ett syfte med standarden är att göra det möjligt att förstå i vilken utsträckning företaget följer internationella och europeiska instrument och konventioner för mänskliga rättigheter, bl.a.

- FN:s allmänna förklaring om de mänskliga rättigheterna
- De mest centrala ILO-konventionerna (International Labour Organization), de s.k. kärnkonventionerna
- OECD:s riktlinjer för multinationella företag

Vid bedömningen av frågor som rör den egna arbetskraften är även nationell lagstiftning central. I Sverige innefattas den egna personalen av omfattande arbetsrättsliga regler.

ESRS S2 Arbetstagare i värdekedjan

Standarden ESRS S2 Arbetstagare i värdekedjan definierar den information som ska rapporteras relaterat till företagets väsentliga inverkan på arbetstagare i värdekedjan. Rapportering av väsentliga frågor ska ske oavsett avtalsförhållande.

Med arbetstagare i värdekedjan avses en person som utför arbete i företagets värdekedja som påverkas eller kan påverkas väsentligt av företaget, oavsett om det finns något avtalsförhållande till företaget och oavsett hur det avtalsförhållandet ser ut.

Detta omfattar alla medarbetare som inte ingår i den egna arbetskraften.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS S2 är:

- Arbetsvillkor
- Likabehandling och lika möjligheter för alla
- Andra arbetsrelaterade rättigheter

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS S1 är:

Arbetsvillkor

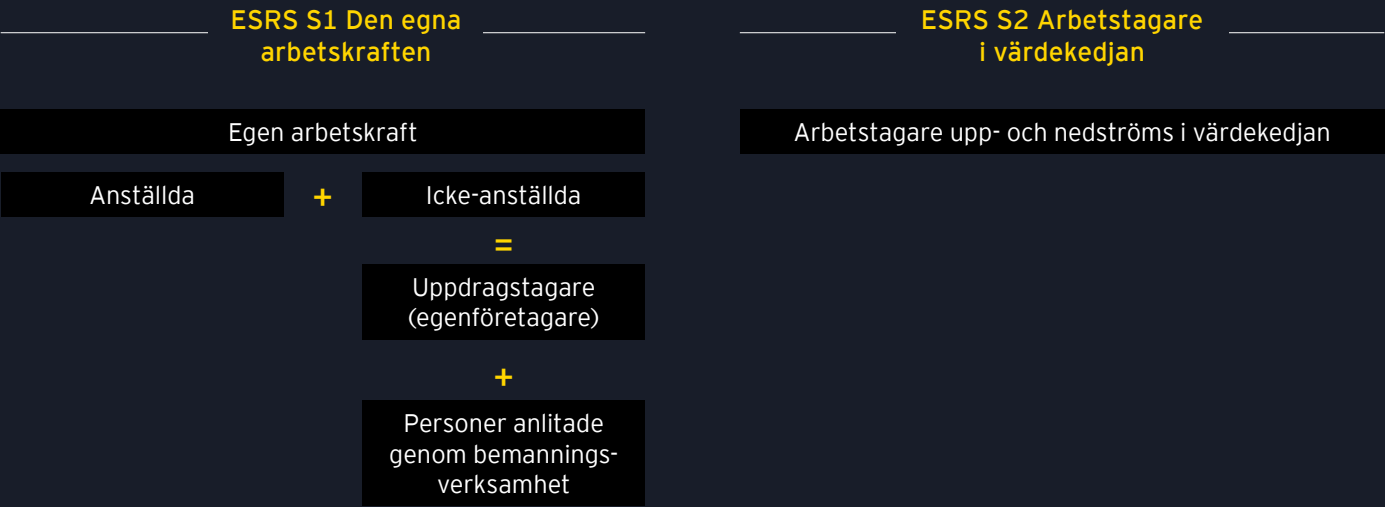
- Säkra anställningar
- Arbetstid
- Tillräckliga löner
- Social dialog
- Föreningsfrihet
- Kollektiva förhandlingar, kollektivavtal
- Balans mellan arbete och fritid
- Arbetsmiljö

Likabehandling och lika möjligheter för alla

- Jämställdhet och lika lön för likvärdigt arbete
- Utbildning och kompetensutveckling
- Anställning och inkludering av personer med funktionsnedsättning
- Åtgärder mot våld och trakasserier på arbetsplatsen
- Mångfald

Andra arbetsrelaterade rättigheter

- Barnarbete
- Tvångsarbete
- Adekvata bostäder
- Personlig integritet



ESRS S3 Berörda samhällen

Standarden ESRS S3 Berörda samhällen definierar den information som ska rapporteras om väsentliga frågor relaterat till hur individer eller grupper i de områden som företaget har sin verksamhet i påverkas eller kan påverkas.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS S1 är:

Samhällenas ekonomiska, sociala och kulturella rättigheter

▸ Aдекватa bostäder

▸ Tillräckliga livsmedel

▸ Vatten och sanitet

▸ Mark- och säkerhetsrelaterade konsekvenser

Samhällenas civila och politiska rättigheter

▸ Yttrandefrihet

▸ Föreningsfrihet

▸ Konsekvenser för människorättsaktivister

Urfolks rättigheter

▸ Fritt, på förhand inhämtat och välinformerat samtycke

▸ Självbestämmande och kulturella rättigheter

ESRS S4 Konsumenter och slutanvändare

Standarden ESRS S4 Konsumenter och slutanvändare definierar den information som ska rapporteras om relaterat till skydd för konsumenter och slutanvändare.

Hållbarhetsfrågor som konsumenter och/eller slutanvändare kan påverkas av är både relaterade till varor som i sig är farliga såsom fel i produkt, och till tjänster som skulle kunna medföra negativa konsekvenser avseende frågor som berör den personliga integriteten och skyddet av personuppgifter.

Det kan även handla om frågor kring rättvisande och tillgänglig information om en vara eller tjänst såsom bruksanvisningar och produktmärkningar för att undvika potentiellt skadlig användning av varan eller tjänsten, eller information riktad till särskilt sårbara grupper som t ex olämplig marknadsföring till minderåriga, eller socialt exkluderande marknadsföring.

Hållbarhetsfrågor som omfattas av ESRS S4 är:

- Informationsrelaterade konsekvenser
- Personlig säkerhet
- Social inkludering

Standarder om bolagsstyrning

ESRS G1 Ansvarfullt företagande

Den tematiska standarden ESRS G1 handlar om affärsetik och företagskultur. Syftet med standarden ESRS G1 affärsetik är att specificera de upplysningar som ska göra att läsaren av hållbarhetsrapporten förstår företagets strategier, metoder, processer och förfaranden, liksom dess resultat, vad gäller affärsetik.

Upplysningskrav relaterat till frågor som för bolagsstyrning specificeras däremot i ESRS 2 Allmänna upplysningar.

Affärsetik och företagskultur, inklusive

▸ bekämpning av korruption och mutor

▸ skydd för visselblåsare

▸ djurskydd

Kontakter med leverantörer, inklusive

▸ betalningsrutiner, särskilt när det gäller sena betalningar till små och medelstora företag

Utövande av politiskt inflytande, inklusive

▸ lobbyverksamhet

Sektorspecifika standarder och företagsspecifika upplysningar

Utöver de upplysningskrav som fastställs i de övergripande standarderna och de tematiska standarderna föreskriver ESRS att ett företag även ska rapportera i enlighet sektorspecifika standarder. De sektorsspecifika standarderna omfattar de ämnen som är mest relevanta för sektorn i fråga. De sektorspecifika standarderna ska gälla samtliga företag inom en viss sektor.

Arbetet med att ta fram sektorstandarder pågår. Ca 40 sektorstandarder som planeras kommer att tas fram successivt. I enlighet med tidplanen i CSRD kommer de första sektorstandarderna att antas av EU-kommissionen under 2026.

Om ett företag konstaterar att en väsentlig hållbarhetsfråga inte omfattas, eller inte omfattas tillräckligt detaljerat av en sektorövergripande eller en sektorstandard ska företaget rapportera företagsspecifika upplysningar. Behovet av företagsspecifika upplysningar förväntas minska allteftersom sektorsspecifika standarder antas.

För företagsspecifika upplysningar gäller samma krav på kvalitativa egenskaper som för den övriga rapporten. De kvalitativa egenskaperna avser krav på relevans, rättvisande bild, jämförbarhet, verifierbarhet och förståelighet.

Implementeringsvägledning

EFRAG har av EU-kommissionen fått i uppdrag att lämna stöd till upprättare av hållbarhetsrapporter och andra intressenter vid implementeringen av ESRS. EFRAG:s uppdrag är begränsat till icke-bindande, teknisk vägledning, och omfattar alltså inte tolkningsfrågor.

Under 2023 lanserade EFRAG sin Q&A “platform” för att samla in och besvara frågor som avser den tekniska implementeringen av standarderna. Svar på frågorna lämnas antingen i form av “Implementation Guidance, (IG)” dvs implementeringsvägledning där feedback från allmänheten inhämtas innan slutlig publicering av vägledning sker, eller i form av förklaringar “explanations”.

“Explanations” dvs förklaringar är svar på frågor och hjälper frågeställaren att hitta svaret på frågan i ESRS. Ingen feedback inhämtas från intressenter innan publicering av dessa förklaringar som publiceras löpnade.

I slutet av maj publicerade EFRAG de färdigställda implementeringsvägledningarna för väsentlighet (IG1), värdekedja (IG2) och datapunkter (IG3).

- Väsentlighetsbedömning: IG 1 Materiality assessment implementation guidance
- Värdekedja: IG 2: Value chain implementation guidance
- ESRS datapunkter: IG 3 Detailed ESRS datapoints implementation guidance and accompanying explanatory note

Rapportering i enlighet med EU:s gröna taxonomi

Ett klassificeringssystem för vad som är miljömässigt hållbart

Förordningen om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar, även kallad EU:s gröna taxonomi, är ett klassificeringssystem som fastställer kriterier för när en ekonomisk verksamhet ska anses vara miljömässigt hållbar. Syftet med förordningen är att hjälpa investerare att identifiera och jämföra miljömässigt hållbara investeringar, och på detta sätt bidra till att EU:s handlingsplan för hållbar finansiering.

Utgångspunkten för EU:s gröna taxonomi har varit att identifiera de verksamheter som har störst miljöpåverkan. De verksamheter som omfattas av taxonomin är de som överensstämmer med beskrivning av ekonomiska aktiviteter i EU taxonomin.

Det är EU:s branschklassificeringssystem, de s.k. NACE-koderna som har varit utgångspunkten för klassificeringen.

För att en aktivitet ska vara förenlig med taxonomin uppställs flera kriterier:

- den ska bidra väsentligt till ett eller flera av de sex fastställda miljömålen och uppfylla de tekniska granskningskriterierna som klassificerar den som miljömässigt hållbar
- får inte orsaka betydande skada för något av de övriga målen
- uppfylla sociala minimiskyddsåtgärder

Taxonomin omfattar följande miljömål:

1 begränsning av klimatförändringar

2 anpassning till klimatförändringar

3 hållbar användning och skydd av vatten och marina resurser

4 övergång till en cirkulär ekonomi

5 förebyggande och kontroll av föroreningar

6 skydd och återställande av biologisk mångfald och ekosystem

Krav på rapportering i enlighet med artikel 8

I taxonomiförordning har även krav på hållbarhetsrapportering inkluderats genom artikel 8. De uppgifter som ska rapporteras i enlighet med EU:s gröna taxonomi ska rapporteras inom ramen för CSRD rapporten. Införandet av CSRD innebär därför att fler företag träffas av även att fler företag träffas av kraven på rapportering i enlighet med taxonomiförordningen. Uppgifter avseende taxonomin ska rapporteras i den lagstadgade hållbarhetsrapporten, men vilka uppgifter som ska lämnas regleras i taxonomiförordningen.

De uppgifter som ska lämnas av icke-finansiella företag avser följande nyckeltal:

- Andel av omsättning som härrör från produkter eller tjänster som är förknippade med ekonomiska verksamheter som anses vara miljömässigt hållbara
- Andel av kapitalutgifter som avser tillgångar eller processer som är förknippade med ekonomiska verksamheter som anses vara miljömässigt hållbara
- Andel av driftsutgifter som avser tillgångar eller processer som är förknippade med ekonomiska verksamheter som anses vara miljömässigt hållbara

Utöver de kvantitativa uppgifter som ska lämnas i fördefinierade tabellformat, ska rapporteringen även omfatta kvalitativa uppgifter avseende:

- Redovisningsprinciper, såsom metod för beräkning av omsättning, CapEx, OpEx
- Bedömning av överensstämmelse med taxonomiförordningen, till exempel tillämpning av tekniska granskningskriterier, bidrag till flera mål, uppdelning på ekonomiska aktiviteter, hur dubbelräkning har undvikits
- Bakgrundsinformation som möjliggör förståelse av nyckeltalen relaterat till omsättning, CapEx och OpEx,
- Övrig information som krävs för förståelsen såsom framtidsplaner och mål

För finansiella företag och försäkringsföretag finns andra nyckeltal, t.ex. GAR (Green Asset Ratio) för utlåning och investering.





6 Frivillig hållbarhetsredovisning

Genom åren har ett stort antal antal frivilliga redovisningsramverk för hållbarhet utvecklats. Nedan görs en genomgång av de mest centrala initiativen.

Global Reporting Initiative, GRI

Det redovisningsramverk som utvecklats inom ramen för Global Reporting Initiative (GRI) har länge varit normen för hållbarhetsredovisning. Global Reporting Initiative (GRI) är en fristående internationell organisation som bildades 1997 och har sitt huvudkontor i Amsterdam. I mars 1999 lanserade GRI det första utkastet till redovisningsramverk. Sedan dess har flera generationer av GRI:s redovisningsramverk lanserats. Sedan 2021 finns GRI Standards som gäller för alla som rapporterar enligt GRI, från och med redovisningar som publiceras efter 1 januari 2023.

GRI Standards består av följande standarder:

- **GRI 1 Allmänna krav** (Foundation) omfattar de övergripande kraven för hållbarhetsredovisningar, vilket exempelvis inkluderar vilka upplysningar som är obligatoriska.
- **GRI 2 Allmänna upplysningar** (General Disclosures) avser de generella upplysningskraven och omfattar upplysningar om policyåtaganden, strategi för hållbar utveckling och hållbarhetsstyrning och hur dessa områden är integrerade i organisationen.
- **GRI 3 Väsentliga frågor** (Material Topics) beskriver den rekommenderade processen och metoden för hur väsentlighetsanalys ska utföras, varvid även vikten av tillbörlig aktsamhet (due diligence) betonas för att identifiera påverkan, samt tydliggör hur väsentlig påverkan kan bedömas.

Arbete pågår även med att ta fram ca 40 sektorspecifika standarder som organisationer behöver ta hänsyn till både när väsentliga frågor fastställs och när upplysningar rapporteras.

Förhållandet mellan ESRS och GRI

Vid utvecklingen av ESRS, har en nära kontakt hållits med GRI. Beträffande rapportering av påverkan på samhälle och miljö ("inifrån och ut-perspektivet") har en hög grad av samstämmighet uppnåtts mellan standarderna.

Tidigare rapportering i enlighet med GRI är alltså en bra start för implementeringen av ESRS:erna. Då redovisningskraven i ESRS är betydligt mer långtgående än kraven i GRI uppfyller ändå inte en GRI rapport kraven i ESRS:erna.

International Sustainability Standards Board, ISSB

För att utveckla globala standarder för hållbarhetsrapportering inrättade IFRS Foundation under 2021 ett eget organ, ISSB. ISSB fick uppdraget att skapa och utveckla standarder för hållbarhetsrapportering för att möta investerares behov av hållbarhetsinformation.

IFRS S-standarder

I juni 2023 publicerade ISSB sina två första globala standarder för hållbarhetsrapportering:

- IFRS S1 om generella hållbarhetsupplysningar. Standarden anger övergripande krav för hållbarhetsrelaterade finansiella upplysningar som syftar till rapportering av hållbarhetsrelaterade risker och möjligheter.
- IFRS S2 om klimatupplysningar. Standarden anger kraven för att identifiera, mäta och lämna information om klimatrelaterade risker och möjligheter.

IFRS S1 och S2 är inte knutna till IFRS redovisningsstandarder. Ett bolag som rapporterar i enlighet med IFRS behöver alltså inte rapportera i enlighet med IFRS hållbarhetsredovisningsstandarder, och vice versa. Ett bolag som inte rapporterar i enlighet med IFRS kan tillämpa IFRS S1 och S2.

Standarderna ska tillämpas från och med rapporteringsperioder som börjar den 1 januari 2024. En infasningsmöjlighet har införts som gör det möjligt att år 1 rapportera endast klimatrelaterade upplysningar i enlighet med IFRS S2.

Sektorstandarder

ISSB:s globala standarder för hållbarhetsrapportering, IFRS S-standarderna hänvisar till Sustainability Accounting Standards Board (SASB), för de ämnesområden där IFRS S-standarder saknas. Eftersom SASB ursprungligen var inriktade på rapportering till SEC, USA:s värdepappers och börskommission, och inte ett internationellt rapporteringsramverk, gjorde ISSB en genomgång av de mätetal som är jurisdiktionsspecifika för att säkerställa att de är internationellt gångbara. I december 2023 publicerade ISSB slutligen de uppdaterade standarderna.

Harmonisering med ESRS

För att säkerställa en hög grad av interoperabilitet har EU-kommissionen och EFRAG haft ett nära samarbete med ISSB vid utvecklandet av ESRS:erna. Den 2 maj publicerade EFRAG och IFRS gemensamt en vägledning med tabeller som åskådliggör den höga graden av likheter mellan de europeiska standarderna för hållbarhetsrapportering och IFRS S1 och S2. För klimatområdet finns även en detaljerad analys avseende upplysningar som ett företag som tillämpar endera standarden behöver komplettera med för att uppfylla kraven i den andra standarden.

GHG protokollet, TCFD och redovisning av klimat

Greenhouse Gas Protocol, GHG protokollet

GHG-protokollet är den mest etablerade standarden för att beräkna och rapportera utsläpp av växthusgaser. GHG-protokollet är utvecklat av World Resources Institute (WRI) och World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). Protokollet lanserades 2001, och har uppdaterats ett flertal gånger.

I enlighet med GHG Protokollet omräknas växthusgasutsläpp från sex växthusgaser (koldioxid, metan, dikväveoxid, svavelhexafluorid, fluorkolväten, perfluorkolväten) till koldioxidekvivalenter (CO₂e), och utsläppen delas upp i tre ”Scopes”.

Scope 1 i GHG-protokollet omfattar de utsläpp som sker i den egna verksamheten (direkta) till exempel bränsleförbränning och från fordon som organisationen äger eller kontrollerar.

Scope 2 omfattar utsläpp (indirekta) utsläpp, både uppströms och nedströms i värdekedjan, från inköpt elektricitet, ånga, värme och kyla.

Scope 3 rör övriga indirekta utsläpp, både uppströms och nedströms i värdekedjan, från inköpta material, produktanvändning, avfallshantering, affärsresor etc. som organisationen inte äger eller kontrollerar.

I flera hållbarhetsstandarder, bl.a. GRI är kraven på rapportering av klimatrelaterade upplysningar harmoniserade med GHG protokollet.

Taskforce on climate related Financial Disclosures, TCFD

Taskforce on Climate-related Financial Disclosures bildades i december 2015, på uppdrag av G20-länderna och centralbankerna, Rådet för finansiell stabilitet (FSB), med uppdraget att ta fram rekommendationer för frivillig rapportering av klimatrelaterad information om finansiella risker.

Rekommendationerna, som riktar sig till både bolag och investerare, presenterades i juni 2017 fick snabb spridning, och ett stort antal tongivande aktörer, främst inom den finansiella sektorn, har offentligt åtagit sig att följa rekommendationerna.

Rekommendationerna omfattar rapportering avseende styrning, strategi, riskhantering, mätetal och mål relaterat till klimatrelaterad information. Både IFRS S2 och ESRS:erna tillämpar samma struktur för rapportering och långtgående harmonisering har skett mellan standarderna.

GBF, TNFD, och redovisning av biologisk mångfald

Begreppet biodiversitet eller biologisk mångfald är brett och omfattar bl.a. artdiversitet eller artrikedom, genetisk diversitet och ekosystemdiversitet eller mångfald av ekosystem. För att skydda den biologiska mångfalden finns ett nytt globalt ”Parisavtalet” om biologisk mångfald, Global Biodiversity Framework, GBF.

TNFD, Taskforce on Nature Related Financial Disclosures lanserades i september 2023. TNFD är en rekommendation för rapportering av finansiella risker förknippade med förlust av natur och ekosystemtjänster. Rekommendationen ses som en nyckel för att kunna uppfylla det Globala Biodiversity Framework.

TNFD rekommendationen bygger på samma struktur som TCFD rekommendationen, och ett omfattande harmoniseringsarbete har gjorts med normgivare som ISSB och GRI. Även EFRAG har uttryckt sitt stöd för TNFD i form av ett samarbetsavtal som uttrycker den gemensamma ambitionen att öka transparens avseende biologisk mångfald och ekosystem. I ESRS:erna som publicerades i juli, dvs innan TNFD publicerade sitt ramverk, reflekteras upplysningskraven i TNFD.

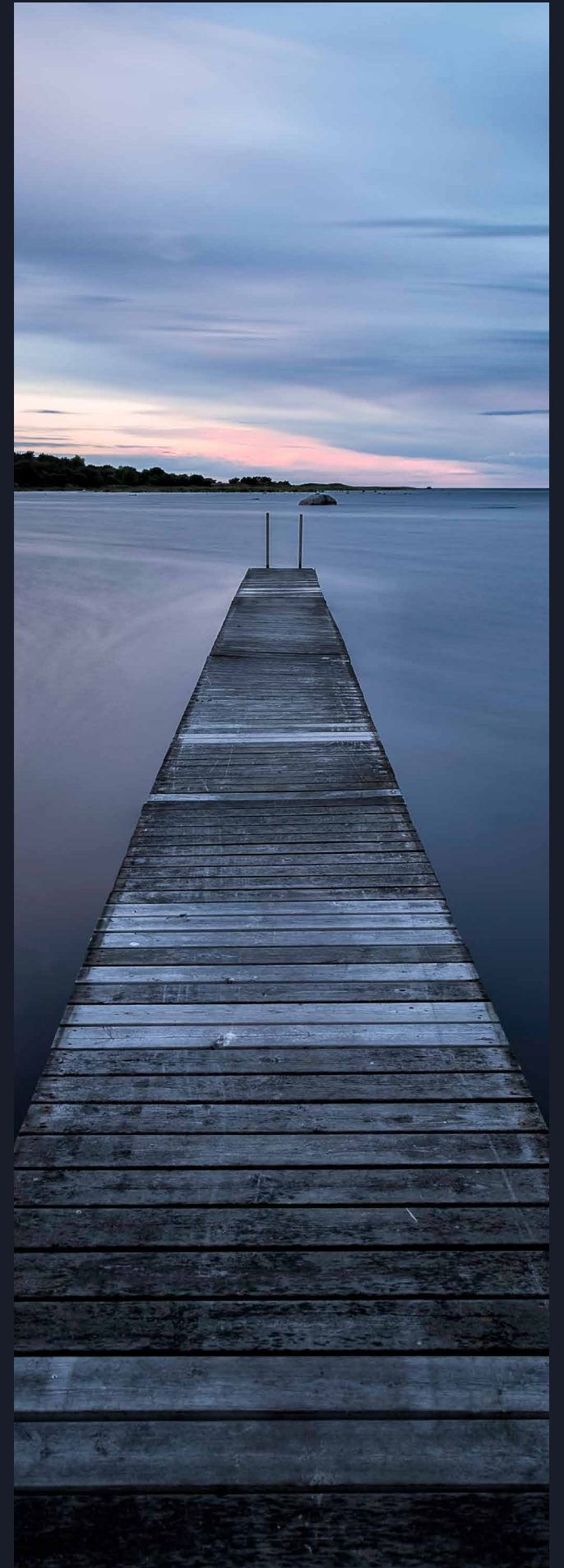
I slutet av januari lanserade GRI sin reviderade standard för rapportering av biologisk mångfald, 'GRI 101: Biodiversity 2024'. Den reviderade standarden har anpassats till målen som är uppställda i Global Biodiversity Framework, GBF. Den reviderade standarden ska tillämpas på rapporter som publiceras efter den 1 januari 2026. GRI uppmuntrar tidigare tillämpning av standarden.

Granskning av frivillig hållbarhetsredovisning

I Sverige är den standard som normalt används vid granskning av hållbarhetsredovisningar RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning. RevR 6 är en rekommendation som är en svensk tillämpning av ISAE 3000. RevR 6 används för separata eller samtryckta hållbarhetsredovisningar, det vill säga då det finns en separat hållbarhetsredovisning som kan urskiljas från den finansiella årsredovisningen.

En granskning av hållbarhetsinformation i enlighet med RevR 6 innebär att revisorn går igenom företagets interna processer, kontroller och rapporteringssystem och försäkrar sig om att data och information som presenteras i hållbarhetsredovisningen är systematiskt sammanställd och kan spåras till underliggande dokumentation, det vill säga revisorn granskar att det som står i hållbarhetsredovisningen bygger på underliggande dokumentation. Revisorn granskar också att redovisningen är upprättad i enlighet med tillämpliga kriterier, vilket när det gäller en frivillig hållbarhetsredovisning i de allra flesta fallen är GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning.

Granskningen i enlighet med RevR 6 utmynnar i en separat bestyrkanderapport avseende hållbarhetsredovisningen. I en granskning av hållbarhetsredovisningen i enlighet med RevR 6 uttalar sig revisorn om det baserat på granskningen kommit fram några omständigheter avseende om hållbarhetsredovisningen är upprättad enligt angivna kriterier för hållbarhetsredovisning.



7 EY Publikationer

CSRD och ESRS

ESRS orientering: [Nya krav på hållbarhetsredovisning genom CSRD | EY Sverige](#)

CSRD och ÅRL (juni 2024): [Implementering av CSRD i svensk lagstiftning | EY Sverige](#)

Väsentlighet och värdekedja (december 2023): [EY Väsentlighet och värdekedja CSRD och ESRS](#)

ESRS E1 Klimatförändringar (januari 2024): [EY ESRS E1 Klimatförändringar CSRD och ESRS](#)

ESRS S1 Den egna arbetskraften (mars 2024): [EY ESRS S1 Egna anställda CSRD och ESRS](#)

Bolagsstyrning och affärsetik (maj 2024): [EY Bolagsstyrning och affärsetik CSRD och ESRS](#)

IFRRS S1 och S2

IFRS sustainability disclosure standards Introduction to IFRS S1 and IFRS S2, December 2023: [Applying IFRS - Introduction to IFRS S1 and IFRS S2 | EY - Global](#)

Vägledning om förenlighet mellan standarderna IFRS S1 och S2 respektive ESRS: [Interoperability guidance published on ESRS and ISSB Standards | EY - Global](#)

GHG protokollet

Greenhouse Gas Protocol Interpretative guidance November 2023: [Sustainability reporting developments: Greenhouse Gas Protocol | EY - US](#)

Checklista: [Greenhouse Gas Protocol \(GHGP\) Disclosure Checklist | EY - Global](#)

Connectivity: [Connected financial reporting: Accounting for climate Change EY](#)

På EY arbetar vi varje dag för att uppfylla vårt syfte ”Building a better working world” och skapa långsiktigt värde för kunder, medarbetare och samhället i stort. Med stöd av data och teknik bygger vi förtroende på finansmarknader och hjälper våra kunder att växa och utvecklas. Vi samarbetar inom våra tjänsteområden revision, redovisning, affärsrådgivning, skatt, strategi och transaktioner. Tillsammans kan vi ställa bättre frågor för att hitta nya svar på de komplexa utmaningar som världen står inför i dag.

EY syftar på den globala organisationen och kan referera till ett eller flera av medlemsföretagen inom Ernst & Young Global Limited som vart och ett är en separat juridisk enhet. Ernst & Young Global Limited, ett bolag registrerat i Storbritannien, tillhandahåller inte tjänster till kunder. Information om hur EY samlar och använder persondata och en beskrivning av vilka rättigheter individer har enligt dataskyddslagen finns på ey.com/privacy. Medlemsföretag inom EY tillhandahåller inte juridiska tjänster där det inte är förenligt med lokal lagstiftning. För mer information om vår organisation, besök gärna ey.com.

© 2024 Ernst & Young AB, All Rights Reserved.

[Privacy policy](#)

Detta dokument är endast menat för att ge allmän information. Innehållet ska inte ses som ett alternativ till professionell rådgivning.

www.ey.com/se