

Klimat- och näringslivsdepartementet
KN2025/01465

kn.remissvar@regeringskansliet.se
sandra.lennander@regeringskansliet.se

Stockholm 4 november 2025

Remiss: Genomförande av delar av det omarbetade energieffektivitetsdirektivet (KN2025/01465)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Klimat- och näringslivsdepartementets remiss av promemorian *Genomförande av delar av det omarbetade energieffektivitetsdirektivet (KN2025/01465)*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR avstyrker promemorians förslag på placering av uppgifter om handlingsplan, rekommendationer och takt för genomförande av rekommendationerna i förvaltningsberättelsen och revisors granskning av dessa uppgifter och lämnar följande synpunkter.

FAR:s ställningstagande och synpunkter är begränsat till denna del av promemorian.

Nedan benämns "det omarbetade energieffektivitetsdirektivet" som "Direktivet" och "Promemorian avseende Genomförande av delar av det omarbetade energieffektivitetsdirektivet" som "Promemorian". "Handlingsplan, rekommendationer och takt för genomförande av rekommendationerna" benämns "handlingsplan m.m."

Promemorians förslag avseende offentliggörande av handlingsplan m.m. och revisors granskning av detta

Promemorians förslag är att företag som är skyldiga att göra en energikartläggning ska upprätta en handlingsplan baserad på rekommendationerna från energikartläggningen. Handlingsplanen ska lämnas till företagets ledning. Handlingsplanen och information om i vilken takt som rekommendationerna från kartläggningen genomförs ska inkluderas i förvaltningsberättelsen i företagets årsredovisning. En revisionsberättelse ska endast behöva innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen innehåller en handlingsplan, rekommendationer och information om genomförandetakt eller inte.

Det framgår vidare att enligt Direktivet ska medlemsstaterna se till att företagen i sin årsredovisning offentliggör handlingsplanen och uppgifter om i vilken takt som rekommendationerna från energikartläggningen genomförs. Uppgifterna ska också göras tillgängliga för allmänheten.

Förslaget i Promemorian är att företag som ska utföra en energikartläggning bör vara skyldiga att i förvaltningsberättelsen redovisa innehållet i handlingsplanen och information om i vilken takt som rekommendationerna i energikartläggningen genomförs.

Det tydliggörs att handlingsplanen och uppgifter om i vilken utsträckning rekommendationerna har genomförts ska vara tillgängliga för allmänheten. Vissa aktörer offentliggör sin årsredovisning genom att hålla den tillgänglig. Årsredovisningar som ges in till Bolagsverket får anses vara tillgängliga för allmänheten, eftersom de kan begäras ut därifrån. Företag kan också frivilligt välja att publicera sina årsredovisningar antingen i sin helhet eller i ofullständigt skick

I Promemorian framgår även att det inte finns något krav i Direktivet på att den information som enligt direktivet ska finnas i årsredovisningen också ska granskas av en revisor. Medlemsstaterna är dock skyldiga att säkerställa att det finns sanktioner på plats för överträdelser av direktivets bestämmelser (artikel 32).

I Promemorian anges vidare att direktivets krav får anses vara uppfyllda även om granskningen avgränsas till att endast omfatta om det överhuvudtaget finns uppgifter om handlingsplan, rekommendationer och takt för genomförande av rekommendationerna i årsredovisningen. Om sådana uppgifter saknas i årsredovisningen bör revisorn göra ett uttalande om det i revisionsberättelsen.

Det anges i Promemorian att det inte finns något krav i Direktivet på att den information som enligt direktivet ska finnas i årsredovisningen också ska granskas av en revisor. Granskning ska enligt promemorian begränsas till att revisorn i revisionsberättelsen rapporterar att sådan rapportering finns. Om revisorernas skyldigheter avseende revisionsberättelsens innehåll kvarstår oförändrade, kan revisorerna förväntas göra en relativt ingående granskning av uppgifterna om handlingsplan och genomförande av rekommendationer. Detta innebär dels ökade kostnader för de företag som anlitar revisorer, dels att helt nya krav på kompetens kring energieffektivisering skulle ställas på revisorerna.

Synpunkter

Generellt är FAR positiv till att revisorer ska granska och yttra sig över de uppgifter som ett företag ska lämna i sin årsredovisning. Men precis som det anges i Promemorian förutsätter detta att det är information som ingår i revisorns kompetensområde. Det behöver också vara tydligt vad granskningsobjektet avser och vad revisorns granskning syftar till.

Informationen om handlingsplan m.m. har karaktären av icke-finansiell information. För att revisorn ska kunna göra ett yttrande behövs tydlighet vad gäller kriterier för granskningsobjektet och hur en bedömning att informationen finns eller är upprättad ska göras.

Gränsvärden för företagens skyldighet att rapportera baseras på energiförbrukning vilket är en information som inte är direkt tillgänglig för revisor eller inom ramen för revisorns granskningsområden.

Det är en skillnad mellan vad det engelska begreppet ”Annual Report” åsyftar och den svenska lagstadgade årsredovisningen. Den senare benämns på engelska ”Annual Financial Statements”.

Kraven på vad revisorn ska uttala sig om i revisionsberättelsen har ökat de senaste åren. Det medför komplexitet utifrån ett informationsvärde att i revisionsberättelsen blanda in andra krav och direktiv utöver revision och finansiell rapportering.

Enligt aktiebolagslagen ska revisorn granska årsredovisningen. Enligt årsredovisningslagen ska en årsredovisning bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. Det innebär att i Sverige är förvaltningsberättelsen föremål för revision. Genom att placera informationen om handlingsplan m.m. i förvaltningsberättelsen så uppkommer ett krav på granskning på grund av det särskilda kravet om granskning av information i förvaltningsberättelsen. Detta innebär en skillnad gentemot andra länder inom EU. Kravet på uttalande om handlingsplan m.m. kvarstår även delvis genom det förslag som anges i promemorian.

Mot bakgrund av ovanstående så anför FAR följande:

- I första hand föreslår FAR att informationen offentliggörs i årsredovisningsdokumentet men utanför den lagstadgade årsredovisningen, det vill säga som så kallad annan information.
- I andra hand, om förslaget om att informationen ska lämnas i förvaltningsberättelsen kvarstår, bedömer FAR att det behöver göras vissa förtydliganden.
- I det fall informationen offentliggörs genom hållbarhetsrapporten behöver det tydliggöras om den träffas av det separata granskningskravet enligt årsredovisningslagen 6 kap 10 § om granskning av företagets hållbarhetsrapport.

Nedan redogörs för respektive punkt ovan mer i detalj.

Informationen offentliggörs i årsredovisningsdokumentet men utanför den lagstadgade årsredovisningen, det vill säga som så kallad annan information

FAR:s mening är att företagen inte ska offentliggöra handlingsplanen och uppgifter om i vilken takt som rekommendationerna från energikartläggningen genomförs i förvaltningsberättelsen utan i årsredovisningsdokumentet som annan information. Direktivet krav på offentliggörande uppfylls fortsatt genom denna placering av uppgifterna. Detta innebär även att det särskilda kravet på revisorns granskning av förvaltningsberättelsen inte särskilt behöver behandlas. Informationen träffas i stället av ISA 720 som är gemensam för samtliga länder som tillämpar International Standards of Auditing. Nedan redogör vi för detta.

Offentliggörande av uppgifter i företagets årsredovisning

I den engelska versionen av energieffektivitetsdirektivet anges att offentliggörandet ska ske i ”Annual Report”. Den svenska översättningen av energieffektivitetsdirektivet benämner ”Annual Report” med årsredovisning. Annual Report definieras inte i redovisningsdirektivet (2013/34/EU). FAR noterar i

stället att redovisningsdirektivet (2013/34/EU) definierar ”Annual Financial Statements” respektive ”Management Report”. I svensk översättning av redovisningsdirektivet används årsbokslut respektive förvaltningsberättelse.

FAR:s uppfattning är att det engelska begreppet Annual Report är en bredare definition som även omfattar så kallad annan information (eng: other information) i det dokument som innehåller ”Annual Financial Statements”. FAR:s uppfattning är därmed att lagstadgad årsredovisning enligt årsredovisningslagen är att jämställa med ”Annual Financial Statements”. Annual Financial Statements är en del av annual report medan annual report alltså även innehåller annan information. I en särskild svensk kontext inkluderas även förvaltningsberättelse i den lagstadgade årsredovisningen enligt årsredovisningslagen. FAR noterar dock att energieffektivitetsdirektivet inte specifikt anger att handlingsplan med mera ska inkluderas i Management Report. Definitionerna av Annual Financial Statements, Management Report, Other Information och Annual Report framgår i bilaga.

Revisorns granskning av informationen

Annan information i årsredovisningsdokumentet ska granskas enligt ISA 720 (*omarbetad*) *Revisorns ansvar avseende annan information*. Denna granskning innebär att revisorn ska läsa och överväga denna information. Granskningen är således enbart begränsad till att revisorn bedömer om informationen, baserat på den granskning som utförts, är oförenlig med den lagstadgade årsredovisningen. Revisionsberättelsen innehåller ett avsnitt där detta beskrivs.

Utdrag från ISA 720 (Omarbetad) Revisorns ansvar avseende annan information p.14

Revisorn ska läsa den andra informationen och ska under läsningen

a. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna. Som grund för övervägandet ska revisorn, för att utvärdera förenligheten, jämföra utvalda belopp eller andra poster i den andra informationen (som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om beloppen eller posterna i de finansiella rapporterna) med motsvarande belopp eller andra poster i de finansiella rapporterna

b. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen inom ramen för de inhämtade revisionsbevisen och de slutsatser som dragits under revisionen

FAR:s förslag

FAR föreslår att det i *Lag om energiledningssystem och energikartläggningar i företag* anges att företaget ska upprätta separat rapport med uppgifter om handlingsplan m.m. och att denna rapport ska fogas till årsredovisningsdokumentet. Bolaget behöver säkerställa att årsredovisningsdokument offentliggörs vilket sker i och med att dokumentet skickas in till Bolagsverket. Många företag offentliggör även årsredovisningsdokumentet på sin hemsida.

Om förslaget om att informationen ska lämnas i förvaltningsberättelsen kvarstår, behöver vissa förtydliganden göras.

I Promemorian anges att direktivets krav får anses vara uppfyllda även om granskningen avgränsas till att endast omfatta om det överhuvudtaget finns uppgifter om handlingsplan m.m. i årsredovisningen. Om sådana uppgifter saknas i årsredovisningen bör revisorn göra ett uttalande om det i revisionsberättelsen.

FAR bedömer att det behöver tydliggöras vad som menas med om uppgifter finns eller saknas. Innebär detta att revisorn ska bedöma om ett företag borde ha lämnat uppgifter men inte har gjort det? Innebär det att revisorn ska bedöma om de uppgifter om handlingsplan m.m. som ett företag har lämnat i årsredovisningen är tillräckliga eller otillräckliga? I båda dessa fall krävs det att revisorn har uppgifter om företagets årliga energianvändning de tre senaste åren och kompetens kring energieffektivisering. Energianvändning ingår inte i den finansiella information som revisorn har tillgång till i revisionen av den lagstadgade årsredovisningen.

Informationen om handlingsplan m.m. har karaktären av icke-finansiell information. Vägledning kan således hämtas från ISAE 3000 (omarbetad) *Andra bestyrkanduppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*, där det framgår i punkt 22.b att revisorn ska bara acceptera eller fortsätta med uppdraget när revisorn har förvärvat sig om att de som ska utföra uppdraget tillsammans har tillräcklig och ändamålsenlig kompetens och förmåga att utföra uppdraget. Vidare framgår av ISAE 3000, punkt 24.b.i, att granskningsobjektet ska vara ändamålsenligt, vilket enligt ISAE 3000, punkt A40, innebär att granskningsobjektet är identifierbart och kan mätas eller värderas på ett konsekvent sätt mot de tillämpliga kriterierna så att den information om granskningsobjektet som blir följden kan omfattas av åtgärder för inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga bevis som stöd för det uttalande som ska göras. För att revisorn ska kunna göra ett yttrande behövs tydlighet vad gäller kriterier för granskningsobjektet och hur en bedömning att informationen finns eller är upprättad ska göras. Enligt ISAE 3000 punkt A40, behöver granskningsobjektet vara identifierbart och kunna mätas eller värderas på ett konsekvent sätt mot de tillämpliga kriterierna.

A45.Lämpliga kriterier uppvisar följande egenskaper:

- a) *Relevans: Relevanta kriterier ger information om granskningsobjektet vilken underlättar för de avsedda användarna att fatta beslut.*
- b) *Fullständighet: Kriterier är fullständiga när information om granskningsobjekt som har upprättats enligt dem inte utelämnar relevanta faktorer som rimligen kan väntas påverka avsedda användares beslut som fattas med grund i den informationen. Fullständiga kriterier innefattar, där så är relevant, referensvärden för presentation och upplysningar.*
- c) *Tillförlitlighet: Kriterier är tillförlitliga om de medger en rimligt konsekvent mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet, innefattande där så är relevant, presentation och upplysningar, när kriterierna används under likvärdiga förhållanden av andra revisorer.*
- d) *Neutralitet: Kriterier är neutrala när informationen om granskningsobjektet är objektiv enligt vad som är tillämpligt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.*

- e) *Begriplighet: Kriterier är begripliga när de ger information om granskningsobjektet som kan förstås av de avsedda användarna.*

FAR:s förslag

FAR föreslår därmed, att om kravet på rapportering i förvaltningsberättelsen kvarstår, att det tydliggörs mot vilka kriterier revisorn ska utföra sin utvärdering för att kunna rapportera huruvida uppgifter handlingsplan m.m. finns.

Kraven på vad revisorn ska uttala sig om i revisionsberättelsen har ökat de senaste åren. Det medför komplexitet utifrån ett informationsvärde att i revisionsberättelsen blanda in andra krav och direktiv utöver revision och finansiell rapportering. FAR föreslår därför också, om kravet på att uppgifter om handlingsplan m.m. ska lämnas i förvaltningsberättelsen kvarstår, att ett separat yttrande lämnas över dessa uppgifter skilt från revisionsberättelsen.

I det fall informationen offentliggörs genom hållbarhetsrapporten

Det anges i Promemorian att skyldigheten att offentliggöra handlingsplanen i årsredovisningen kan uppfyllas genom att handlingsplanen integreras i de planer som ska ingå i hållbarhetsrapporten i förvaltningsberättelsen enligt 6 kap. 12 a § andra stycket. Vad FAR förstår så gäller dock denna möjlighet endast handlingsplanen och inte övrig information som enligt Promemorian ska offentliggöras i förvaltningsberättelsen.

I det fall handlingsplanen offentliggörs genom hållbarhetsrapporten behöver det tydliggöras om den träffas av det separata granskningskravet enligt årsredovisningslagen 6 kap 10 § om granskning av företagets hållbarhetsrapport. Detta skulle nämligen innebära att placeringen av informationen styr vilken granskning revisorn ska utföra och då medföra en utökning av granskningen för de företag som väljer att offentliggöra handlingsplanen m.m. i hållbarhetsrapporten jämfört med andra företag i Europa. Det behöver vidare tydliggöras om informationen behöver vara företagsspecifik i den konsoliderade hållbarhetsrapporten samt om och på vilket sätt företag kan hänvisa till en konsoliderad hållbarhetsrapport där företaget ingår.

FAR

Mona Alfredsson
Ordförande i FAR:s Operativa Grupp Normgivning Revision

Bilaga: Definition av Annual Financial Statements, Management Report, Other Information och Annual Report

	Redovisningsdirektivet (2013/34/EU) Engelsk version	Redovisningsdirektivet (2013/34/EU) Svensk version	International Standards of Auditing by IAASB Engelsk version	International Standards of Auditing by IAASB Svensk version	FARs sammanfattande bedömning
Annual financial statements	Article 4.1 The annual financial statements shall constitute a composite whole and shall for all undertakings comprise, as a minimum, the balance sheet, the profit and loss account and the notes to the financial statements. Member States may require undertakings other than small undertakings to include other statements in the annual financial statements in addition to the documents referred to in the first subparagraph	Artikel 4.1 Årsbokslutet ska utgöra en helhet och ska för alla företag som ett minimum bestå av balansräkning, resultaträkning och noter till de finansiella rapporterna. Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag tar med andra uppgifter i årsboksluten utöver de handlingar som anges i första stycket	ISA 200 13(f) Financial statements - A structured representation of historical information, including disclosures, intended to communicate an entity's economic resources or obligations at a point in time, or the changes therein for a period of time, in accordance with a financial reporting framework	ISA 200 13(f) Finansiella rapporter – en strukturerad framställning av historisk finansiell information, innefattande upplysningar, avsedd att kommunicera ett företags ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringarna i dessa för en tidsperiod enligt ett ramverk för finansiell rapportering	I årsredovisningslagen benämns detta årsredovisning. ÅRL 2 kap 1 § En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter, och en förvaltningsberättelse. En årsredovisning upprättade enligt kraven i ÅRL = lagstadgad årsredovisning.
Management reports	Chapter 5 includes regulations regarding Management Report	Kapitel 5 innehåller regler avseende Förvaltningsberättelsen			Se ovan
Other information			ISA 720 (revised) 12(c) Other information – Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor's report thereon) included in an entity's annual report	ISA 720 (omarbetad) 12(c) Annan information – finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa) som finns i ett företags årsrapport	Annan information är den information som ingår i årsredovisningsdokumentet utöver den lagstadgade årsredovisningen. Annan information kan exempelvis bestå av vd-ord, information om bolagets aktie, information om bolagets strategi, mål och affärsplan, information om affärsområden.

	Redovisningsdirektivet (2013/34/EU) Engelsk version	Redovisningsdirektivet (2013/34/EU) Svensk version	International Standards of Auditing by IAASB Engelsk version	International Standards of Auditing by IAASB Svensk version	FARs sammanfattande bedömning
Annual Report	Annual report is not defined in (2013/34/EU)	Årsrapport definieras inte i (2013/34/EU)	ISA 720 (revised) 12(a) Annual report – A document, or combination of documents, prepared typically on an annual basis by management or those charged with governance in accordance with law, regulation or custom, the purpose of which is to provide owners (or similar stakeholders) with information on the entity's operations and the entity's financial results and financial position as set out in the financial statements. An annual report contains or accompanies the financial statements and the auditor's report thereon and usually includes information about the entity's developments, its future outlook and risks and uncertainties, a statement by the entity's governing body, and reports covering governance matters.	ISA 720 (omarbetad) 12(a) Årsrapport – ett dokument, eller en kombination av dokument, som normalt upprättas årligen av företagsledningen eller dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) enligt lagar, andra författningar eller sedvänja, med syfte att ge ägare (eller liknande intressenter) information om företagets verksamhet och företagets finansiella resultat och finansiella ställning enligt vad som anges i de finansiella rapporterna. En årsrapport innehåller eller bifogas de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa och innefattar normalt information om företagets utveckling, framtidsutsikter samt risker och osäkerhetsfaktorer, en rapport från företagets ledningsorgan och rapporter som rör styrningsfrågor.	Årsrapport kan utöver den lagstadgade årsredovisningen bestå av annan information. Årsrapport benämns även årsredovisningsdokument.

ISA 720 (revised) The auditor's responsibilities relating to other information

ISA 720 (omarbetad) Revisorns ansvar avseende annan information

ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing