

**Från:** [Revisorsinspektionen](#)  
**Ärende:** Revisorsinspektionens promemoria Hållbarhet - förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter  
**Datum:** den 13 juni 2024 13:25:56  
**Bilagor:** [image001.png](#)  
[Promemoria Hållbarhet - förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter.pdf](#)  
[Remissbrev.pdf](#)

Du får inte e-post ofta från ri@revisorsinspektionen.se. [Se varför det här är viktigt.](#)

Hej.

Bifogar remiss av promemorian Hållbarhet – förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter. Föreskrifterna föreslås träda ikraft den 1 oktober 2024.

Observera att sista svarsdag är den 23 augusti 2024.

Med vänlig hälsning



Karlavägen 104, Box 24014, SE-104 50 Stockholm  
[www.revisorsinspektionen.se](http://www.revisorsinspektionen.se)



Se sändlista

## Revisorsinspektionens promemoria Hållbarhet - förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter

Bifogat översänds på remiss Revisorsinspektionens promemoria *Hållbarhet – förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter*. Remissen är en inbjudan att lämna synpunkter på förslaget till nya föreskrifter och bedömningarna i promemorian.

Remissvar ska ha kommit in till Revisorsinspektionen senast den 23 augusti 2024. Svaret bör i första hand skickas till [ri@revisorsinspektionen.se](mailto:ri@revisorsinspektionen.se) i pdf-format. Ange diarienummer och remissinstansens namn i rubriken på e-postmeddelandet. Svaret kan även skickas in i pappersform.

Per Johansson  
Myndighetschef

---

| Postadress/Postal address | Besöksadress/Visiting address                                                | Telefon/Telephone | Org.nr      |
|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------|
| Box 24014                 | Karlavägen 104                                                               | 08-738 46 00      | 202100-4805 |
| 104 50 Stockholm          | <a href="http://www.revisorsinspektionen.se">www.revisorsinspektionen.se</a> | +46-8-738 46 00   |             |
| Sweden                    | <a href="mailto:ri@revisorsinspektionen.se">ri@revisorsinspektionen.se</a>   |                   |             |

Akavia

BDO AB

Bolagsverket

Deloitte AB

Ernst & Young AB

Ernströms Revisionsbyrå

FAR

Finansinspektionen

Finnhammars Revisionsbyrå AB

Frejs Revisorer AB

Grant Thornton Sweden AB

Göteborgs universitet

Kommerskollegium

KPMG AB

Linköpings universitet

LR Revision & Redovisning Sverige AB

Lunds universitet

Mazars SET Revisionsbyrå AB

Mittuniversitetet

Regelrådet

Riksrevisionen

Rödl & Partner Nordic AB

R3 Revisionsbyrå Stockholm

Sveriges Kommuner och Regioner SKR

Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer  
SKYREV

SRF konsulterna

Uppsala universitet

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

För kännedom:

Justitiedepartementet, Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt



# Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors



## *Hållbarhet - förslag till ändrade examens- och verksamhetsföreskrifter*

Postadress/Postal address  
Box 24014  
104 50 Stockholm  
Sweden

Besöksadress/Visiting address  
Karlavägen 104  
[www.revisorsinspektionen.se](http://www.revisorsinspektionen.se)  
[ri@revisorsinspektionen.se](mailto:ri@revisorsinspektionen.se)

Telefon/Telephone  
08-738 46 00  
+46-8-738 46 00

Org.nr  
202100-4805

## Innehåll

|     |                                                                                                                                                                            |    |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1   | Sammanfattning.....                                                                                                                                                        | 2  |
| 2   | Förslag till föreskrifter .....                                                                                                                                            | 3  |
| 2.1 | Förslag till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens<br>föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen .....                                                         | 3  |
| 2.2 | Förslag till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens<br>föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade<br>revisionsbolags verksamhet.....   | 5  |
| 3   | Förändringsbehovet.....                                                                                                                                                    | 11 |
| 3.1 | Om Revisorsinspektionen.....                                                                                                                                               | 11 |
| 3.2 | Behovet av anpassning till nya regler om hållbarhetsrapportering ...                                                                                                       | 11 |
| 4   | Överväganden och förslag .....                                                                                                                                             | 13 |
| 4.1 | Teoretisk utbildning inom hållbarhet .....                                                                                                                                 | 13 |
| 4.2 | Praktisk utbildning inom hållbarhet.....                                                                                                                                   | 15 |
| 4.3 | Administrativa bestämmelser om examen och prov.....                                                                                                                        | 17 |
| 4.4 | Fortbildning .....                                                                                                                                                         | 17 |
| 4.5 | Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.                                                                                                        | 21 |
| 4.6 | Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser.....                                                                                                                             | 26 |
| 5   | Konsekvensanalys .....                                                                                                                                                     | 27 |
| 5.1 | Problembeskrivning och val av lösning .....                                                                                                                                | 27 |
| 5.2 | Förslagens konsekvenser.....                                                                                                                                               | 28 |
| 6   | Författningskommentar .....                                                                                                                                                | 32 |
| 6.1 | Förslaget till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens<br>föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen .....                                                       | 32 |
| 6.2 | Förslaget till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens<br>föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade<br>revisionsbolags verksamhet..... | 33 |

# 1 Sammanfattning

Revisorsinspektionen föreslår i denna promemoria ändringar i sina

- föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen och
- föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

De föreslagna ändringarna är enligt inspektionen nödvändiga för att anpassa föreskrifterna till de lag- och förordningsändringar som träder i kraft den 1 juli 2024<sup>1</sup> och är ett led i Sveriges genomförande av EU:s hållbarhetsdirektiv. Utgångspunkten för översynen av föreskrifterna har varit att de även i fortsättningen bör vara förståeliga och enkla att tillämpa samt främja en effektiv kompetensförsörjning och tillsyn inom hållbarhetsområdet.

För att nå de uppsatta målen föreslår Revisorsinspektionen nya regler och regeländringar med följande huvuddrag:

- Nuvarande krav på teoretisk utbildning för att bli auktoriserad revisor utökas med *hållbarhet* som ett nytt elfte obligatoriskt teoretiskt ämnesområde. Ämnesområdet kan studeras vid revisionsföretag, universitet eller högskola.
- Praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet ska följa krav motsvarande det som gäller för praktisk utbildning inom revision.
- En auktoriserad eller godkänd revisors ordinarie fortbildning (100 verifierbara timmar) ska ske på samma sätt och i samma omfattning som tidigare. Till denna fortbildning kan dock framöver tillgodoräknas också studier inom ämnesområdet hållbarhet samt utbildning enligt penningtvättslagen.
- För en auktoriserad revisor som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter ska fortbildningen även omfatta ett tillägg om minst 40 verifierbara timmar inom ämnesområdet hållbarhet.
- Nuvarande krav i föreskrifterna om vissa skyldigheter för huvudansvarig revisor, förberedande åtgärder och dokumentationskrav för revisionsuppdrag utökas till att även omfatta uppdrag som avser granskning av hållbarhetsrapporter.
- Nuvarande organisatoriska krav som ställs på revisionsföretagen och krav på att upprätta klientregister anpassas för att även omfatta rutiner och uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter.

Föreskrifterna föreslås träda i kraft den 1 oktober 2024.

---

<sup>1</sup> Se prop. 2023/24:124 *Nya regler om hållbarhetsredovisning* och förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

## 2 Förslag till föreskrifter

### 2.1 Förslag till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen

Revisorsinspektionen föreskriver<sup>2</sup> med stöd av 29 § förordningen (1995:665) om revisorer i fråga om Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen

*dels att 7–9 §§ ska upphöra att gälla,*

*dels att 2 och 5 §§ ska ha följande lydelse.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 2 §

I den teoretiska utbildningen ska följande ämnesområden ha studerats med godkänt resultat:

1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,
3. internationella redovisningsstandarder,
4. räkenskapsanalys,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. riskhantering och intern kontroll,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
9. internationella revisionsstandar- 9. internationella revisionsstandar-  
der, *och*
10. yrkesetik och oberoende.

10. yrkesetik och oberoende, *och*

11. *hållbarhet, inbegripet*

*a) rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncerner,*

*b) hållbarhetsanalys,*

*c) förfaranden för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor, och*

*d) rättsliga krav och standarder för granskning av hållbarhetsrapportering.*

Ämnesområdena ska ha studerats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och får ha studerats integrerade i andra ämnen.

De ämnesområden som anges i första stycket 1–5 ska ha studerats vid universitet eller högskola. De ämnesområden som anges i första stycket

De ämnesområden som anges i första stycket 1–5 ska ha studerats vid universitet eller högskola. De ämnesområden som anges i första stycket

<sup>2</sup> Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464.

6–10 ska ha studerats vid revisionsföretag, universitet eller högskola.

6–11 ska ha studerats vid revisionsföretag, universitet eller högskola.

## 5 §

*Den praktiska utbildningen* ska ha följt ett utbildningsprogram och ha varit allsidigt sammansatt. Den ska ha gett kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska ha innehållit planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Särskild vikt ska ha lagts vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

*Praktisk utbildning inom revision* ska ha följt ett utbildningsprogram och ha varit allsidigt sammansatt. Den ska ha gett kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska ha innehållit planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Särskild vikt ska ha lagts vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

*Det som sägs i första stycket gäller på motsvarande sätt för praktisk utbildning som omfattar granskning av hållbarhetsrapporter eller utförande av andra hållbarhetsrelaterade tjänster.*

- 
1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 oktober 2024.
  2. Äldre föreskrifter om teoretisk utbildning får tillämpas avseende prov för revisorsexamen som anordnas senast under år 2025.

## 2.2 Förslag till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet

Revisorsinspektionen föreskriver<sup>3</sup> med stöd av 29 § förordningen (1995:665) om revisorer i fråga om Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet *dels* att 2, 5–9, 13, 21 och 22 §§ ska ha följande lydelse, *dels* att rubriken närmast före 5 § ska lyda ”Förberedande åtgärder inför lagstadgad kvalificerad revision eller granskning av hållbarhetsrapporter”, *dels* att det ska införas en ny paragraf, 14 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

Det som sägs i 7–12 §§ om revisor ska, när ett registrerat revisionsbolag har åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, tillämpas på den som är *huvudansvarig* för uppdraget.

Det som sägs i 7–12 §§ om revisor ska, när ett registrerat revisionsbolag har åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, tillämpas på den *eller de* som är *huvudansvariga* för uppdraget.

### 5 §

En revisor ska, innan han eller hon accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision, försäkra sig om att han eller hon har den tid och de resurser samt anställda med de kunskaper och den erfarenhet som krävs för uppdraget. Detsamma gäller för ett registrerat revisionsbolag.

En revisor ska, innan han eller hon accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, försäkra sig om att han eller hon har den tid och de resurser samt anställda med de kunskaper och den erfarenhet som krävs för uppdraget. Detsamma gäller för ett registrerat revisionsbolag.

### 6 §

Ett registrerat revisionsbolag ska, innan det accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision, försäkra sig om att den *huvudansvarige* revisorn är godkänd som revisor i den medlemsstat

Ett registrerat revisionsbolag ska, innan det accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, försäkra sig om att den *huvudansvariga* revisorn är godkänd som revisor *eller behörig att*

<sup>3</sup> Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464.

där det reviderade företaget har sitt säte.

Första stycket gäller också för revisorer som undertecknar revisionsberättelserna för större dotterföretag inom EES.

*granska hållbarhetsrapporter* i den medlemsstat där det reviderade *eller granskade* företaget har sitt säte.

Första stycket gäller också för revisorer som undertecknar revisionsberättelserna *eller granskningsberättelserna* för större dotterföretag inom EES.

## 7 §

Av den dokumentation som avses i 24 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska framgå

1. planeringen av uppdraget och de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen,

2. vilka granskningsåtgärder som har utförts, vad dessa har omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts,

3. de iakttagelser som har gjorts vid granskningen och de slutsatser som har dragits,

4. de insatser i form av rådgivning eller annat biträde som har föranletts av iakttagelser enligt 3 (revisionsrådgivning),

5. de rapporteringsåtgärder som har föranletts av iakttagelser enligt 3,

6. de omständigheter, ägnade att enligt 21 a § revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, som har identifierats,

7. de åtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter som avses i 6, och

8. de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 a § revisorslagen.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

6. de omständigheter, ägnade att enligt 21 a *eller 21 d §§* revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, som har identifierats,

att motverka sådana omständigheter

8. de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 a *eller 21 d §§* revisorslagen.

## 8 §

Utöver det som sägs i 7 § ska en revisor i varje revisionsuppdrag dokumentera

1. de omständigheter som har beaktats särskilt vid revisorns prövning enligt 21 § revisorslagen (2001:883) av om han eller hon måste avböja eller avsäga sig uppdraget, och

2. de slutsatser som revisorn har dragit vid prövningen enligt 21 och 21 b §§ revisorslagen.

En revisor ska också i varje uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision dokumentera de frågor

Utöver det som sägs i 7 § ska en revisor i varje revisionsuppdrag *eller uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter* dokumentera

En revisor ska också i varje uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av håll-*

som har ställts och de råd som har mottagits i de fall där revisorn har anlitat externa sakkunniga för rådgivning.

*barhetsrapporter*, dokumentera de frågor som har ställts och de råd som har mottagits i de fall där revisorn har anlitat externa sakkunniga för rådgivning.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

## 9 §

Den dokumentation som avses i 7 och 8 §§ ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information, men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand. I dokumentationen ska ingå korrespondens samt revisionsberättelser, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn har avgett. Dessutom ska sådana muntliga kontakter med uppdragsgivaren eller andra, som kan vara av väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, framgå av dokumentationen.

Den dokumentation som avses i 7 och 8 §§ ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information, men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand. I dokumentationen ska ingå korrespondens samt revisionsberättelser, *granskningsberättelser*, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn har avgett. Dessutom ska sådana muntliga kontakter med uppdragsgivaren eller andra, som kan vara av väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, framgå av dokumentationen.

## 13 §<sup>4</sup>

Den fortbildning som avses i 6 § förordningen (1995:665) om revisorer ska ske på det sätt och i den omfattning som följer av god revisorssed.

Fortbildningen ska, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande, omfatta minst 100 verifierbara timmar inom de ämnesområden som avses i 2 § första stycket och 6 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen.

Fortbildningen ska, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande, omfatta minst 100 verifierbara timmar inom de ämnesområden som avses i 2 § första stycket och 6 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen. *Som fortbildning får även tillgodoräknas sådan utbildning som avses i 2 kap. 14 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*

<sup>4</sup> Senaste lydelse RIFS 2019:2.

14 §<sup>5</sup>

*För den som vid tidpunkten för ansökan om fortsatt auktorisation har behörighet att granska hållbarhetsrapporter ska fortbildningen, utöver det som följer av 13 §, under femårsperioden också omfatta 40 verifierbara timmar inom det ämnesområde som avses i 2 § första stycket 11 Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen. Avräkning från detta krav får ske om sökanden har haft sådan behörighet endast under en del av den femårsperiod som närmast föregår ansökan.*

## 21 §

Ett revisionsföretag ska, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet

1. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att se till att

a) företagets ägare, styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör, eller

b) styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör i ett anknutet företag, inte ingriper i *revisionsarbetet* på ett sätt som kan rubba förtroendet för de i företaget verksamma revisorernas opartiskhet, självständighet eller objektivitet när dessa utför lagstadgad kvalificerad revision,

b) styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör i ett anknutet företag, inte ingriper i *revisions- eller granskningsarbetet* på ett sätt som kan rubba förtroendet för de i företaget verksamma revisorernas opartiskhet, självständighet eller objektivitet när dessa utför lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*,

2. tillämpa sunda rutiner för förvaltning och redovisning och ha effektiva rutiner för riskbedömning,

3. ha effektiva kontroll- och skyddssystem för företagets system för informationsbehandling,

4. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att säkerställa att företagets anställda och andra fysiska personer vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av företaget, och som medverkar i lagstadgad kvalificerad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas,

4. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att säkerställa att företagets anställda och andra fysiska personer vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av företaget, och som medverkar i lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas,

5. anta riktlinjer och inrätta rutiner som förhindrar att viktiga *revisionsfunktioner* överlämnas till personer

5. anta riktlinjer och inrätta rutiner som förhindrar att viktiga *revisions- eller granskningsfunktioner* överlämnas

<sup>5</sup> Tidigare 14 § upphävd genom RIFS 2021:2.

utanför revisionsföretaget på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på företagets interna kvalitetskontroll eller Revisorsinspektionens möjligheter att övervaka att företaget fullgör de skyldigheter som gäller för verksamheten,

6. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera eventuella hot mot företagets opartiskhet eller självständighet,

7. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att utföra lagstadgad kvalificerad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete samt för att sammanställa den *revisionsdokumentation* som avses i 24 § revisorslagen (2001:883) och i tillämpliga fall artiklarna 6–8 i EU:s revisorsförordning i dess ursprungliga lydelse,

8. inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision och att beslut och rutiner följs på samtliga nivåer i företaget,

9. använda lämpliga system, resurser och rutiner för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgad kvalificerad revision,

10. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att hantera och dokumentera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för lagstadgad kvalificerad revision,

11. anta riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa revisionskvaliteten, och

12. övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister.

De riktlinjer och rutiner som avses i första stycket 5 ska utformas så att

till personer utanför revisionsföretaget på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på företagets interna kvalitetskontroll eller Revisorsinspektionens möjligheter att övervaka att företaget fullgör de skyldigheter som gäller för verksamheten,

och administrativa rutiner för att

7. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att utföra lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall granskning av hållbarhetsrapporter*, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete samt för att sammanställa den *dokumentation* som avses i 24 § revisorslagen (2001:883), och i tillämpliga fall artiklarna 6–8 i EU:s revisorsförordning i dess ursprungliga lydelse,

8. inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision, *och i tillämpliga fall i granskning av hållbarhetsrapporter* och att beslut och rutiner följs på samtliga nivåer i företaget,

9. använda lämpliga system, resurser och rutiner för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall vid granskning av hållbarhetsrapporter*,

10. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att hantera och dokumentera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall för granskning av hållbarhetsrapporter*,

11. anta riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa revisionskvaliteten *och i tillämpliga fall kvaliteten i granskning av hållbarhetsrapporter*, och

De riktlinjer och rutiner som avses i första stycket 5 ska utformas så att

ett eventuellt överlämnande av *revisionsfunktioner* till personer utanför revisionsföretaget inte påverkar revisionsföretagets ansvar mot det granskade företaget.

Det system för intern kvalitetskontroll som avses i första stycket 8 ska minst omfatta de riktlinjer och rutiner som anges i första stycket 7. En revisor ska ha ansvaret för systemet.

Den ersättning från en *revisions-klient* som härrör från annan verksamhet än lagstadgad kvalificerad revision får inte ligga till grund för beräkningen av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller utgöra en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.

Den utvärdering som avses i första stycket 12 ska innefatta en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i första stycket 8.

## 22 §

En revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska föra ett klientregister.

Registret ska för varje *revisionsklient* innehålla uppgifter om

1. *firma*, adress och etableringsort,
2. den huvudansvariga *revisorns* namn, i de fall uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag,
3. i förekommande fall, namnet på de revisorer som undertecknar revisionsberättelserna i större dotterföretag, och
4. arvoden för lagstadgad kvalificerad revision respektive arvoden för andra tjänster under varje räkenskapsår.

ett eventuellt överlämnande av *revisions- eller granskningsfunktioner* till personer utanför revisionsföretaget inte påverkar revisionsföretagets ansvar mot det granskade företaget.

Den ersättning från en *revisions- eller granskningsklient* som härrör från annan verksamhet än lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter* får inte ligga till grund för beräkningen av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen *eller granskningen av hållbarhetsrapporter* och inte heller utgöra en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.

Registret ska för varje *klient inom revision eller granskning av hållbarhetsrapporter* innehålla uppgifter om

1. *företagsnamn*, adress och etableringsort,
2. den *eller de* huvudansvariga *revisorernas* namn, i de fall uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag,
3. i förekommande fall, namnet på de revisorer som undertecknar revisionsberättelserna *eller granskningsberättelserna* i större dotterföretag, och
4. arvoden för lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter* respektive arvoden för andra tjänster under varje räkenskapsår.

---

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 oktober 2024.

### 3 Förändringsbehovet

#### 3.1 Om Revisorsinspektionen

Revisorsinspektionens uppdrag är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade<sup>6</sup> och oberoende externa revisorer och att ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Uppgiften fullgörs bland annat genom att anordna prov för revisorsexamen och handlägga frågor om auktorisation av revisorer. Därtill bedriver inspektionen tillsyn av kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. I uppdraget ingår även att ingripa mot revisorer som medverkar till eller som underlättar för ekonomisk brottslighet.

#### 3.2 Behovet av anpassning till nya regler om hållbarhetsrapportering

Den 14 december 2022 antog Europaparlamentet och Europeiska unionens råd nya regler om företagens hållbarhetsrapportering. Hållbarhetsdirektivet<sup>7</sup>, som utgör ett ändringsdirektiv, trädde i kraft den 5 januari 2023 och innefattar ändringar i redovisningsdirektivet<sup>8</sup>, öppenhetsdirektivet<sup>9</sup>, revisorsdirektivet<sup>10</sup> och EU:s revisorsförordning<sup>11</sup>. Ändringarna innefattar bland annat särskilda krav avseende hållbarhetsrapportens placering, revisorns granskning av rapporten och särskilda krav för en revisors behörighet att granska sådan information.

De nya reglerna ersätter de som följer av ett äldre direktiv om hållbarhetsinformation.<sup>12</sup> Syftet med hållbarhetsrapporteringen är att ge finansmarknaderna tillgång till information om miljö, sociala frågor, företagsstyrning och mänskliga rättigheter. Denna information behöver vara tillförlitlig, relevant och jämförbar. Kravet på att lämna en hållbarhetsrapport gäller fortsatt för stora företag och utvidgas genom hållbarhetsdirektivet till att omfatta även små och medelstora företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (noterade företag), med undantag för s.k. mikroföretag, mindre onoterade moderföretag i stora koncerner och stora eller noterade dotterföretag och vissa större filialer till tredjelandsföretag som har en betydande verksamhet inom EU.

---

<sup>6</sup> Auktoriserade och godkända revisorer.

<sup>7</sup> Europaparlamentets och Rådets direktiv (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering.

<sup>8</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

<sup>9</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG.

<sup>10</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

<sup>11</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

<sup>12</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

Genom hållbarhetsdirektivet utvidgas flera krav i revisorsdirektivet till att – utöver revision – också gälla granskning av hållbarhetsrapporter. Ett sådant granskningsuppdrag ska utföras i enlighet med de granskningsstandarder som kommissionen enligt direktivet har i uppdrag att anta. I väntan på att kommissionen antar standarder ska god revisorssed, inbegripet god revisionssed, få avgöra inriktningen och omfattningen av revisorns granskning av hållbarhetsrapporter.

Hållbarhetsrapporten ska utgöra ett tydligt identifierbart avsnitt i förvaltningsberättelsen och ska granskas av en auktoriserad revisor. Granskningen ska utmynna i en granskningsberättelse över hållbarhetsrapporten i vilken revisorn ska uttala sig om huruvida hållbarhetsrapporteringen stämmer överens med direktivets krav. Inbegripet om rapporten överensstämmer med de standarder som kommissionen har antagit, den process som företaget har genomfört för att identifiera rapporterad hållbarhetsinformation och efterlevnaden av kravet på att märka hållbarhetsrapportering i ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat. Det är alltså inte längre, så som hittills varit fallet, fråga om ett uttalande i revisionsberättelsen om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte. Till en början kommer uttalandet lämnas med s.k. begränsad säkerhet. I ett senare skede kan kommissionen, om det anses lämpligt, anta standarder som bygger på att revisorn ska lämna sitt uttalande med en högre grad av säkerhet, s.k. rimlig säkerhet. Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna granskningsberättelsen till det granskade företags årsstämma.

Direktivet ställer även nya krav på kunskap och erfarenhet för den revisor som åtar sig uppdrag att granska hållbarhetsrapporter. För att få behörighet att granska hållbarhetsrapporter ska krävas att revisorn har kunskap och erfarenhet av sådan granskning, bl.a. genom en praktisk utbildning som ska kunna genomgå antingen före eller efter auktorisationen. Enligt direktivet får revisorer som har auktoriserats före den 1 januari 2026 undantas från de nya utbildningskraven. De måste emellertid fortbilda sig på området.

Medlemsstaterna ska ha genomfört direktivet i nationell rätt senast den 6 juli 2024. Beträffande ändringarna i EU:s revisorsförordning om revisorstillsyn ska dessa gälla för räkenskapsår som startar den 1 januari 2024 eller senare. Av propositionen 2023/24:124 *Nya regler om hållbarhetsrapportering* framgår dock att det svenska införlivandet kommer att förskjutas något. Detta innebär att de nya reglerna tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024. Det innebär att de första företag som kommer att omfattas av de nya reglerna är de som har ett brutet räkenskapsår som inleds den 1 juli 2024 eller senare.

De nya bestämmelserna på lag- och förordningsnivå föranleder följdändringar av Revisorsinspektionens föreskrifter. De föreskrifter som berörs är Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen (examensföreskrifterna) och Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (verksamhetsföreskrifterna).

Promemorians förslag utgår i det följande från propositionen 2023/24:124 och förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

De hänvisningar som görs till revisorsdirektivet i promemorian avser den lydelse som gäller enligt hållbarhetsdirektivet.

Om inte annat anges avses med revisor i denna promemoria auktoriserad revisor.

I promemorian redogörs först för Revisorsinspektionens överväganden och förslag (avsnitt 4). Därefter redogörs för en konsekvensanalys (avsnitt 5). Promemorian avslutas med författningskommentarer över de enskilda förslagen (avsnitt 6).

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Teoretisk utbildning inom hållbarhet

**Förslag:** För att få avlägga prov för revisorsexamen ska sökandens teoretiska utbildning omfatta också det nya ämnesområdet hållbarhet, som inbegriper:

- a) rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncerner,
- b) hållbarhetsanalys,
- c) förfaranden för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor, och
- d) rättsliga krav och standarder för granskning av hållbarhetsrapportering.

För ämnesområdet hållbarhet ska gälla samma föreskriftskrav som för de ämnesområden som avses i 2 § första stycket 6–10 examensföreskrifterna.

### Skälen för förslagen:

#### *Rättslig reglering*

Av artikel 6 i revisorsdirektivet framgår att en fysisk person får godkännas att utföra revision först efter att ha genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen med godkänt resultat. I svensk rätt finns motsvarande bestämmelser i 4 § första stycket 4 och 5 revisorslagen (2001:883). Där anges att en auktoriserad revisor ska ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet samt hos Revisorsinspektionen ha avlagt revisorsexamen.

Det nya direktivet ändrar inte reglerna kring processen för att bli auktoriserad som revisor.<sup>13</sup> Däremot innebär det svenska genomförandet av direktivet att det ställs upp nya krav på teoretisk<sup>14</sup> och praktisk<sup>15</sup> (se avsnitt 4.2) utbildning för att få behörighet att granska hållbarhetsrapporter.

När det gäller den teoretiska utbildningen anges i artikel 8.1 i revisorsdirektivet tio ämnesområden som särskilt ska prövas vid revisorsexamens teoretiska kunskapsprov. I svensk rätt finns motsvarande bestämmelser i 2 och 6 §§ examensföreskrifterna. I föreskrifterna anges också att studier i de tio ämnes-

<sup>13</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 162.

<sup>14</sup> Se 3 § förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

<sup>15</sup> Se 4 a § i förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

områdena är ett krav för att sökanden ska få avlägga prov för revisorsexamen, dvs. studier inom dessa ämnesområden är obligatoriska.

De tio obligatoriska ämnesområdena ska ha studerats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och får ha studerats integrerade i andra ämnen. De ämnesområden som avses i 2 § första stycket 1–5 examensföreskrifterna ska ha studerats vid universitet eller högskola. Ämnesområdena 6–10 ska ha studerats på samma sätt eller vid revisionsföretag.

Av 3 § examensföreskrifterna framgår att den del av den teoretiska utbildningen som sker vid revisionsföretag ska ha följt en utbildningsplan som är godkänd av Revisorsinspektionen. Utbildningsplanen ska baseras på lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra revisionsverksamhet. Genom den utvidgade definitionen i 2 § 8 a revisorslagen kommer begreppet revisionsverksamhet framöver att inkludera granskning av hållbarhetsinformation.<sup>16</sup>

Artikel 8.2 i revisorsdirektivet anger ytterligare nio ämnesområden som ska omfattas av provet för revisorsexamen i den mån de är relevanta för revision. Motsvarande bestämmelse i svensk rätt finns i 6 § examensföreskrifterna. Dessa ämnesområden berörs inte närmare i denna framställning.

#### *Hållbarhet blir ett nytt obligatoriskt ämnesområde*

Hållbarhet har tidigare inte angetts som ett ämnesområde som ska ingå i den teoretiska utbildningen. Genom artikel 8.3 i revisordirektivet har dock införts ett krav som – genom det svenska genomförandet på förordningsnivå – innebär att revisorsexamen framöver måste omfatta följande hållbarhetsrelaterade ämnen,

- a) Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncernen.
- b) Hållbarhetsanalys.
- c) Förfaranden för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor.
- d) Rättsliga krav och standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som avses i artikel 26a.

För att uppnå förenlighet med direktivet i svensk rätt föreslås att dessa fyra ämnen samlas i *hållbarhet* som ett nytt elfte obligatoriskt ämnesområde i 2 § första stycket examensföreskrifterna.

Direktivet ställer inte krav på att den teoretiska kunskapen inom hållbarhet ska ha förvärvats på något särskilt sätt. Revisorsinspektionen finner det därför lämpligt att hållbarhet, i likhet med det som gäller för ämnesområdena 6–10, ska ha studerats vid antingen revisionsföretag, universitet eller högskola. Även i övrigt framstår det som lämpligt att samma krav enligt examensföreskrifterna ska gälla för hållbarhet som för ämnesområdena 6–10. Hållbarhet ska alltså ha studerats inom EES. Om studierna har skett vid ett revisionsföretag ska dessa också ha följt en av Revisorsinspektionen godkänd utbildningsplan.

---

<sup>16</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 90.

## 4.2 Praktisk utbildning inom hållbarhet

**Förslag:** För praktisk utbildning som särskilt omfattar granskning av hållbarhetsrapporter eller utförandet av andra hållbarhetsrelaterade tjänster ska gälla krav motsvarande det som gäller för praktisk utbildning inom räkenskapsrevision.

### Skälen för förslaget:

I artikel 10.1 i revisorsdirektivet ställs det särskilda krav på praktisk utbildning för att en revisor ska få behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Bestämmelserna genomförs genom ändringar i förordningen om revisorer.<sup>17</sup>

Enligt 4 § förordningen om revisorer ska den som vill avlägga revisorsexamen ha genomgått en praktisk utbildning under tre år, som särskilt omfattar revision av årsredovisningar och koncernredovisningar eller liknande redovisningshandlingar.

I den nya 4 a § förordningen om revisorer ställs särskilda krav på praktisk utbildning för att en revisor ska få behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Sökanden ska enligt dessa under minst åtta månader ha fullgjort praktisk utbildning som särskilt omfattar granskning av hållbarhetsrapporter eller utförandet av andra hållbarhetsrelaterade tjänster. Det finns dock inga krav på att den åtta månader långa praktiska utbildningen inom hållbarhet ska genomföras sammanhängande eller före avläggandet av provet för revisorsexamen. Godkända revisorer saknar möjlighet att få behörighet att granska hållbarhetsrapporter.

Den nya regleringen i förordningen om revisorer medger alltså att en person efter revisorsexamen ansöker om enbart auktorisation och först senare väljer att ansöka om behörighet att granska hållbarhetsrapporter efter genomgången praktisk utbildning på området. Oavsett när den praktiska utbildningen inom hållbarhet genomförs krävs det dock fortsatt minst tre års praktisk erfarenhet – som särskilt omfattar revision av årsredovisningar och koncernredovisningar eller liknande redovisningshandlingar – för att få avlägga revisorsexamen.

Den praktiska utbildningen för revisorer kan typiskt sett vara sammansatt på något av följande alternativa sätt.

---

<sup>17</sup> Se 4 a § förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

*A: Praktisk utbildning för enbart auktorisation*

| Innehåll                                         | Längd |
|--------------------------------------------------|-------|
| Praktik som särskilt omfattar räkenskapsrevision | 3 år  |

*B: Praktisk utbildning för enbart auktorisation, men som efterföljs av praktisk utbildning för behörighet att granska hållbarhetsrapporter*

| Innehåll                                         | Längd     |
|--------------------------------------------------|-----------|
| Praktik som särskilt omfattar räkenskapsrevision | 3 år      |
| Praktik som särskilt omfattar hållbarhetsområdet | 8 månader |

*C: Praktisk utbildning för samtidig auktorisation och behörighet att granska hållbarhetsrapporter*

| Innehåll                                         | Längd          |
|--------------------------------------------------|----------------|
| Praktik som särskilt omfattar räkenskapsrevision | 2 år 4 månader |
| Praktik som särskilt omfattar hållbarhetsområdet | 8 månader      |

*D: Praktisk utbildning för auktorisation med påbörjad praktisk utbildning för behörighet att granska hållbarhetsrapporter, ej uttömmande exempel*

| Innehåll                                         | Längd           |
|--------------------------------------------------|-----------------|
| Praktik som särskilt omfattar räkenskapsrevision | 2 år 10 månader |
| Praktik som särskilt omfattar hållbarhetsområdet | 2 månader       |

I dagsläget ska, enligt 5 § examensföreskrifterna, den praktiska utbildningen i räkenskapsrevision följa ett utbildningsprogram och ha varit allsidigt sammanfatt. Den ska ha gett kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska ha innehållit planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Vidare ska särskild vikt ha lagts vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

För att uppnå förenlighet med direktivet i svensk rätt bör de krav som ställs på den praktiska utbildningen inom hållbarhet motsvara det som gäller för praktisk utbildning inom räkenskapsrevision. Det som sägs i 5 § examensföreskrifterna om revisionsuppdrag ska därför även avse uppdrag att granska en hållbarhetsrapport, det som sägs om revision ska även avse granskning av en hållbarhetsrapport och det som sägs om revisionsarbetet ska även avse granskningsarbetet. Ett tillägg om detta görs i ett nytt andra stycke i bestämmelsen. Kraven i 5 § gäller oavsett om sökanden vill tillgodoräkna sig den praktiska utbildningen inom hållbarhet före eller efter avlagd revisorsexamen.

### 4.3 Administrativa bestämmelser om examen och prov

**Förslag:** Bestämmelsen om att prov för revisorsexamen ska anordnas vid två tillfällen per år tas bort.

Bestämmelsen om att ett prov inte behöver anordnas om inte minst 30 sökande uppfyller kraven för att få avlägga provet tas bort.

Bestämmelsen om att när ett prov ställs in ska alltid det nästföljande provet anordnas tas bort.

Bestämmelsen om att lämplighetsprov ska anordnas vid behov tas bort.

Bestämmelsen om att en ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen ska ha kommit in till Revisorsinspektionen inom en viss tid tas bort.

#### Skälen för förslagen:

Revisorsinspektionen har kunnat konstatera att de administrativa bestämmelserna om prov för revisorsexamen och lämplighetsprov i 7–9 §§ examensföreskrifterna i praktiken är överflödiga, eftersom de endast utgör bestämmelser av upplysningskaraktär eller redan framgår av andra författningar. Slopandet av bestämmelserna syftar framför allt till att anpassa föreskrifterna till reella behov och kan inte förutses leda till någon väsentlig ändring i sak.

### 4.4 Fortbildning

**Förslag:** Den obligatoriska fortbildningen på 100 verifierbara timmar som auktoriserade och godkända revisorer ska genomgå får omfatta också ämnesområdet hållbarhet och sådan utbildning som avses i 2 kap. 14 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

För revisorer som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter införs ett särskilt krav på fortbildning inom hållbarhet. Vid ansökan om fortsatt auktorisation ska en revisor med hållbarhetsbehörighet kunna uppvisa minst 40 verifierbara timmar fortbildning på området utöver de ordinarie 100 timmarna.

#### Skälen för förslagen:

##### *Rättslig reglering*

Enligt artikel 13 i revisorsdirektivet är revisorer skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik. Direktivet har i denna del genomförts i svensk rätt genom 6 § förordningen om revisorer. Av förordningen framgår att fortbildningen syftar till att auktoriserade eller godkända revisorer ska behålla teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision i företag av olika storlek och med

olika slags verksamhet och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Av 13 § verksamhetsföreskrifterna framgår att fortbildningen ska ske på det sätt och i den omfattning som följer av god revisorssed. Som regleringen ser ut i dag ska fortbildningen, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande, omfatta minst 100 verifierbara timmar inom nitton olika ämnesområden. Den auktoriserade eller godkända revisorn avgör själv hur fortbildningstimmarna ska fördelas mellan de olika ämnesområdena. I dagsläget kan inte studier inom hållbarhet tillgodoräknas som verifierbara fortbildningstimmar enligt föreskrifterna, eftersom det inte hör till något av de nitton ämnesområden som pekas ut.

I 1 kap. 2 § 18 lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) pekas auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag ut som verksamhetsutövare. Detta innebär att de har en skyldighet att följa de krav som följer av den lagen. I 2 kap. 14 § penningtvättslagen uppställs krav på att en verksamhetsutövare ska se till att anställda fortlöpande får utbildning och information för att kunna fullgöra verksamhetsutövarens skyldigheter enligt penningtvättslagen. Vad gäller det utbildningskrav som uppställs i penningtvättslagen råder i dag viss otydlighet kring huruvida sådan utbildning kan tillgodoräknas i de 100 verifierbara fortbildningstimmarna.

Av 2 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2019:1) om auktorisation och godkännande framgår att underlag som verifierar fortbildningen ska ges in till Revisorsinspektionen tillsammans med en ansökan om fortsatt auktorisation eller fortsatt godkännande. Att kraven avseende fortbildning har efterlevts kontrolleras således främst i samband med prövningen av en sådan ansökan.

*Särskilt krav på fortbildning för revisorer med behörighet att granska hållbarhetsrapporter*

I artikel 14 a i revisorsdirektivet uppställs nu krav på kompetens också inom hållbarhet som auktoriserade revisorer förväntas förvärva dels genom utbildning (se avsnitt 4.1), dels genom fortbildning.

I strikt mening uppställer artikel 14 a i revisordirektivet endast ett fortbildningskrav inom hållbarhet för de revisorer som utan att behöva ansöka om det får behörighet att granska hållbarhetsrapporter, dvs. de revisorer som har auktoriserats före den 1 januari 2026.<sup>18</sup> Varje medlemsstat ska härvid säkerställa att dessa revisorer förvärvar nödvändig kunskap inom hållbarhet genom kontinuerlig fortbildning. Kravet på medlemsstaterna gäller oavsett om revisorn avser att tillhandahålla hållbarhetsrelaterade tjänster eller inte. Ämnesområdet hållbarhet särskiljer sig alltså i detta avseende, eftersom direktivet inte innehåller något motsvarande krav på fortbildning för andra ämnesområden.

Mot bakgrund av områdets komplexitet föreligger det enligt Revisorsinspektionens goda skäl för att ställa höga krav på fortbildning inom hållbarhet, oavsett

---

<sup>18</sup> Jfr övergångsbestämmelserna till förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

om en revisor har erhållit behörigheten med stöd av de särskilda övergångsbestämmelserna eller genom att ha ansökt om den.

En sådan ordning innebär förvisso att föreskrifterna avviker något från direktivets krav, men detta får anses kompenseras av att fortbildning även främjar en högre kvalitet i uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter. Det är alltså motiverat att ställa samma fortbildningskrav på alla revisorer med behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Därutöver underlättar det rent administrativt för Revisorsinspektionen att hantera samma fortbildningskrav för alla revisorer med behörighet att granska hållbarhetsrapporter.

För personer som utbildar sig och ansöker om auktorisation efter utgången av år 2025 kommer ämnesområdet hållbarhet ha ingått som en obligatorisk del av den teoretiska utbildningen för revisorer. De som dessutom vill ansöka om behörighet att granska hållbarhetsrapporter behöver också åtta månaders praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet. Denna kategori av revisorer kommer alltså redan innan de förvärvar behörigheten att ha genomgått utbildning inom hållbarhet. Det kan därför antas att denna kategori revisorer har för avsikt att faktiskt tillhandahålla hållbarhetsrelaterade tjänster. Att dessa revisorer fortbildar sig inom hållbarhet är då särskilt viktigt för att säkerställa att de håller sig uppdaterade inom området i syfte kunna genomföra en god granskning med hög kvalitet.

Den revisor som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter, men inte avser att använda sig av den behörigheten och därför inte heller vill fortbilda sig särskilt kan vända sig till Revisorsinspektionen och begära att behörigheten återkallas.

#### *Omfattningen av det nya fortbildningskravet*

Direktivet anger inte vilken omfattning som fortbildning inom ämnesområdet hållbarhet ska ha. Revisorsinspektionen finner att detta öppnar upp för två lösningar. Den ena lösningen innebär att ett bestämt antal av de 100 verifierbara fortbildningstimmar ska avse hållbarhet. Den andra lösningen innebär att verifierbara fortbildningstimmar inom hållbarhet är ett krav som går utöver de ordinarie 100 timmarna. Sett till att verksamhet inom hållbarhetsområdet kräver särskild behörighet bedömer Revisorsinspektionen att det är rimligt att även fortbildningen inom hållbarhet följer ett eget spår med ett särskilt krav på fortbildningstimmar.

Vägledande för vilken omfattning av fortbildning som anses följa av god revisorssed är *FAR:s rekommendationer i etikfrågor EtikR 4 Vidareutbildning* (nedan EtikR 4). Enligt avsnitt 3.1 i EtikR 4 ska fortbildningen omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Minst 60 timmar per treårsperiod ska vara verifierbara.

Sett till god revisorssed ska alltså auktoriserade och godkända revisorer i snitt fortbilda sig 40 timmar per år. Endast hälften av timmarna behöver emellertid vara verifierbara. Detta innebär att det över en femårsperiod i praktiken uppställs samma krav enligt EtikR 4 som i Revisorsinspektionens föreskrifter. Revisorsinspektionen anser att det även med beaktande av vad som gäller enligt god sed

finns utrymme att ställa krav på ytterligare 40 verifierbara fortbildningstimmar över en femårsperiod avseende ämnesområdet hållbarhet för de revisorer som har granskningsbehörighet. Det skulle, jämnt utslaget över en femårsperiod, i praktiken innebära åtta timmar extra fortbildning per år.

Revisorsinspektionen föreslår därför att det införs ett särskilt fortbildningskrav inom hållbarhet för den som är behörig att granska hållbarhetsrapporter och att kravet omfattar minst 40 verifierbara timmar under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation. Den som är behörig att granska hållbarhetsrapporter ska alltså under en femårsperiod genomföra totalt 140 timmar verifierbar fortbildning, varav 40 avser hållbarhet. Inspektionen föreslår också att avräkning från 40-timmarskravet ska kunna ske i de fall någon har haft behörighet endast under en del av den senaste femårsperioden.

*Fortbildning inom hållbarhet för revisorer som saknar behörighet att granska hållbarhetsrapporter.*

Direktivet uppställer inga krav på fortbildning inom hållbarhet för den som saknar behörighet att granska hållbarhetsrapporter och Revisorsinspektionen gör också antagandet att inte alla revisorer som auktoriseras efter utgången av år 2025 kommer att ansöka om behörighet. En lämplig ordning bör därför vara att godkända revisorer och auktoriserade revisorer som saknar behörighet att granska hållbarhetsrapporter på samma sätt som tidigare kan disponera över hur de verifierbara fortbildningstimmar ska fördelas mellan de olika ämnesområdena. Eftersom det nu föreslås ett tillägg i 2 § examensföreskrifterna med hållbarhet som ett elfte ämnesområde blir det emellertid möjligt att tillgodoräkna sig fortbildningen inom det området. Att fortbildning inom hållbarhet får tillgodoräknas stämmer väl överens med regeringens uppfattning om att alla revisorer bör besitta viss kunskap inom området eftersom det framgent väntas ha en större påverkan även på den finansiella rapporten.<sup>19</sup>

Den omständigheten att ämnesområdet hållbarhet tillkommer kräver enligt Revisorsinspektionens mening inte att antalet verifierbara fortbildningstimmar höjs. Kravet på 100 verifierbara fortbildningstimmar för godkända revisorer och för auktoriserade revisorer som saknar hållbarhetsbehörighet får alltså fortsättningsvis anses vara tillräckligt.

*Utbildning enligt penningtvättslagen ska kunna tillgodoräknas som verifierbara fortbildningstimmar*

Den i penningtvättslagen utpekade utbildningen är obligatorisk för samtliga auktoriserade och godkända revisorer. I dagsläget är det inte närmare reglerat hur detta särskilda fortbildningskrav förhåller sig till det generella kravet på 100 verifierbara timmar som ska uppvisas vid en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande. Revisorsinspektionen föreslår därför att det ska vara möjligt att tillgodoräkna sig fortbildning på penningtvättsområdet inom ramen för det befintliga timkravet om 100 utbildningstimmar.

---

<sup>19</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 156 f.

*Intyg om fortbildning inom hållbarhet vid ansökan om fortsatt auktorisation*

När det gäller varaktigheten av behörigheten att granska hållbarhetsrapporter kommer den att gälla så länge som revisorn är auktoriserad.<sup>20</sup> Det behövs därför inte någon särskild process eller avgift för att förnya den. Däremot ska en revisor som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter tillsammans med en ansökan om fortsatt auktorisation inge underlag om fortbildning inom hållbarhet på samma sätt som för kunskaper avseende övriga ämnesområden enligt 2 och 6 §§ examensföreskrifterna.

#### 4.5 Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet

**Förslag:** De regler som rör en revisors eller ett registrerat revisionsbolags förberedelser, organisation och dokumentation inför och under ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision ska även gälla för uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter.

#### Skälen för förslagen:

Enligt de lag- och förordningsändringar som träder i kraft för Sveriges genomförande av hållbarhetsdirektivet kommer definitionen av begreppet revisionsverksamhet utvidgas till att inbegripa granskning av hållbarhetsinformation (se 2 § 8 a revisorslagen). Regeringen framhåller i propositionen att det är naturligt att granskning av hållbarhetsrapporter ingår i beskrivningen av revisorers typiska uppgifter och att utvidgningen underlättar för en ändamålsenlig tillsyn på området.<sup>21</sup> Vad som utgör revisionsverksamhet avgränsar tillämpningsområdet för en rad andra bestämmelser i revisorslagen. Granskning av hållbarhetsrapporter kommer dock inte anses utgöra revision.<sup>22</sup> Det innebär att ett klientföretag för vilket endast granskning av hållbarhetsrapporter tillhandahålls som tjänst inte heller är att se som en revisionsklient. Däremot kommer de normer som särskilt gäller för revisionsverksamhet och för revisorer, dvs. god revisorssed och god revisionssed, gälla även vid granskningen av hållbarhetsrapporter.<sup>23</sup> Den nya ordningen ställer alltså krav på att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag som åtar sig uppdrag som avser granskning av hållbarhet i stora delar ska följa den ordning som i dag följer för en revisors eller registrerat revisionsbolags uppdrag avseende lagstadgad kvalificerad revision.

De föreslagna ändringarna i verksamhetsföreskrifterna utgör tillägg som enligt Revisorsinspektionen är nödvändiga för att anpassa nu gällande regler till de nya lag- och förordningsändringarna på hållbarhetsområdet och för att fullt ut genomföra hållbarhetsdirektivet. Ändringarna redogörs för närmare i det följande.

<sup>20</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 92.

<sup>21</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 162.

<sup>22</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 162.

<sup>23</sup> Se 19 § revisorslagen och prop. 2023/24:124 s. 162.

### *Huvudansvarig*

Av artikel 24b.1 i revisorsdirektivet framgår att registrerade revisionsbolag<sup>24</sup> som utför revision ska utse minst en revisor med huvudansvaret för revisionen. I definitionerna i artikel 2 p. 16 i revisorsdirektivet talas om nyckelrevisor. I den svenska implementeringen av revisorsdirektivet används det snävare uttrycket *huvudansvarig*. I 17 § revisorslagen, som i denna del genomför direktivet i svensk rätt, anges att ett handelsbolag eller ett aktiebolag för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet ska utse en av de yrkesverksamma revisorerna i bolaget att vara huvudansvarig.

Genom den nya lydelsen i artikel 24b.1 i revisorsdirektivet uppställs nu krav på att ett revisionsföretag som åtar sig uppdrag att utföra granskning av hållbarhetsrapportering utser en nyckelpartner för hållbarhet. Det nya begreppet nyckelpartner för hållbarhet definieras i artikel 2 p. 16a i revisorsdirektivet. Även i detta avseende har vid den svenska implementeringen valts benämningen huvudansvarig för att peka ut vem som ska anses ytterst ansvarig att granska hållbarhetsrapporten.

Om ett registrerat revisionsbolag får i uppdrag att både utföra revision och granska företagets hållbarhetsrapport kommer samma person få vara huvudansvarig för hela uppdraget. Revisionsbolaget kan också välja olika personer som huvudansvariga för revisionen respektive granskningen av hållbarhetsrapporten. Om i stället olika registrerade revisionsbolag har i uppdrag att granska ett företags hållbarhetsrapport respektive övriga delar av den finansiella rapporten rör det sig om separata uppdrag, där en huvudansvarig ska utses för varje uppdrag.

I 2 § verksamhetsföreskrifterna anges vilka bestämmelser i föreskrifterna som ska tillämpas på den huvudansvariga i uppdraget. Eftersom föreskrifterna pekar ut uppdrag i *revisionsverksamheten* träffas även granskning av hållbarhet av bestämmelsen. Med beaktande av att det kan komma att behöva utses flera huvudansvariga beroende på om uppdraget omfattar såväl revision som granskning av hållbarhetsrapporter förslås dock att bestämmelsen justeras till att omfatta *den* eller *de* som är huvudansvariga.

### *Förberedande åtgärder*

Av artikel 22b i revisorsdirektivet framgår att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör revision, bland annat ska bedöma om den huvudansvariga revisorn har rätt kompetens för uppdraget och huruvida revisionsbolaget har tillräckliga resurser och personal med den kompetens som krävs för att utföra uppgifterna på lämpligt sätt. I praktiken innebär detta att granskningen ska genomföras i enlighet med god sed. Vidare ska en bedömning göras av huruvida den huvudansvariga revisorn är godkänd som revisor i den medlemsstat där den lagstadgade revisionen ska utföras. Revisorsdirektivet har i dessa delar genomförts i Sverige genom 5 och 6 §§ verksamhetsföreskrifterna.

---

<sup>24</sup> Direktivet talar om ”revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision”.

Görs inte någon bedömning av resurser och kompetens torde den huvudansvariga revisorn svårligen kunna ta ställning till om det finns förutsättningar att utföra revisionen enligt legala krav (jfr 9 kap. 11 § aktiebolagslagen [2005:551]) och enligt god revisionssed (se t.ex. ISQM 1<sup>25</sup> p. 32).

Av artikel 25b i revisorsdirektivet framgår att det som sägs i artiklarna 21–24a avseende uppdrag inom lagstadgad kvalificerad revision i tillämpliga delar även ska gälla granskning av hållbarhet. Detta innebär att den revisor som granskar hållbarhetsrapporten ska ägna tillräcklig tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att kunna utföra sina uppgifter. Revisorn ska även vara behörig att granska hållbarhetsrapporter i den medlemsstat där det granskade företaget har sitt säte.

De aktuella kraven i direktivet är alltså av grundläggande natur. Det framstår därför som en lämplig ordning att 5 och 6 §§ verksamhetsföreskrifterna uppdateras i enlighet med direktivet, så att det som rör ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision också gäller uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter.

#### *Dokumentationskrav*

Revisorsdirektivet artikel 24b.5 innehåller dokumentationskrav som tar sikte på revisionens utförande. Direktivet har i detta avseende i stora delar införlivats i svensk rätt genom 24 § revisorslagen. Vid implementeringen av direktivet valdes dock att reglera revisorns skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationsskyldigheten omfattar därför mer än enbart revisionsuppdrag.

Dokumentationen ska enligt revisorslagen innehålla information som är väsentlig för att revisorns arbete och hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande, såsom en granskningsberättelse, lämnas. En sådan ordning är även av vikt för att inspektionen ska kunna utöva sin tillsyn över dessa uppdrag.

Revisorsdirektivet uppställer genom nya artikel 24b.5a motsvarande dokumentationskrav för en revisors uppdrag som rör granskning av hållbarhetsrapportering. I propositionen konstateras att de dokumentationskrav som följer av revisorslagen också uppfyller revisorsdirektivets dokumentationskrav avseende uppdrag rörande granskning av hållbarhetsrapportering.<sup>26</sup>

Revisorsinspektionen har med utgångspunkt i 24 § revisorslagen genom föreskrifter förtydligat vilka dokumentationskrav som uppställs för revisorer (7–12 §§ verksamhetsföreskrifterna). Revisorsinspektionen föreslår nu att 7–9 §§ justeras så att de i tillämpliga även omfattar uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter och granskningsberättelser.

<sup>25</sup> International Standard on Quality Management (ISQM 1) Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.

<sup>26</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 164.

Dokumentationskraven i föreskrifterna tar även sikte på revisorns bedömningar/åtgärder rörande självständighet, opartiskhet och objektivitet, dvs. sådana prövningar som en revisor i dag ska göra i enlighet med 21 och 21 a §§ revisorslagen. Av den nya 31 b § revisorslagen<sup>27</sup> framgår att kravet på prövningar enligt 21 och 21 a §§ revisorslagen även omfattar uppdrag som avser granskning av hållbarhetsrapporter. Detta kräver inte några ändringar på föreskriftsnivå.

Som en följd av direktivet tillkommer även bestämmelser i 21 c § revisorslagen<sup>28</sup> som reglerar vilka konsulttjänster som en revisor som granskar en hållbarhetsrapport får tillhandahålla det företag som har upprättat hållbarhetsrapporten.<sup>29</sup> I bestämmelsen anges att vissa icke-revisionstjänster får tillhandahållas, men först efter godkännande av revisionsutskottet efter att revisorn gjort en prövning i enlighet med 20–21 a §§ revisorslagen. Om det är fråga om en revisor som utöver granskning av hållbarhet även utför revision för företaget gäller dessutom de övriga förbuden mot icke-revisionstjänster i artikel 5 i EU:s revisorsförordning (se dock 21 b § revisorslagen).

Vidare införs genom bestämmelser i den nya 21 d § revisorslagen<sup>30</sup> ytterligare regleringar om sådana konsulttjänster som avses i 21 c §. I paragrafen anges att om någon i revisorns nätverk tillhandahåller förbjudna tjänster till ett tredje-landsföretag som kontrolleras av det granskade företaget ska revisorn pröva om denna omständighet kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. En revisor behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget om han eller hon vidtar motåtgärder för att hantera ett hot mot hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Dokumentationskraven som i dag finns i 7–12 §§ verksamhetsföreskrifterna omfattar i dagsläget inte sådan prövning som ska göras enligt 21 d § revisorslagen. Av detta skäl bör 7 §, som i dag hänvisar till 21 a §§ revisorslagen, uppdateras med hänvisning till 21 d § revisorslagen så att även sådana prövningar dokumenteras. Detta utgör en förutsättning för att myndigheten vid sin tillsyn ska kunna följa upp sådana ställningstaganden och är också grundläggande för spårbarheten och kontrollen internt inom revisionsföretaget.

### *Kvalitetskontroll*

I artikel 29.1 i revisorsdirektivet anges att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetskontroll som uppfyller de kriterier som uppställs i artikeln. Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag står under tillsyn av Revisorsinspektionen. Kvalitetskontroll är en del i denna tillsyn och består bl.a. i att kontrollera om revisorns granskning har utförts korrekt och följer god revisors- och revisionssed. Av 27 a § revisorslagen följer att sådan kvalitetskontroll ska ske på grundval av en riskbedömning, men minst vart sjätte år. Utifrån storlekskriterier ska i vissa fall kvalitetskontroll av revision ske i treårscykler. I 20 § förordningen om revisorer regleras vad kvalitetskontrollen ska innefatta för

<sup>27</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 94.

<sup>28</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 93.

<sup>29</sup> De förbjudna icke-revisionstjänsterna listas i artikel 5.1 andra stycket b, c och e–k i EU:s revisorsförordning.

<sup>30</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 93 f.

granskningsåtgärder. Artikel 29.1 i revisorsdirektivet genomförs alltså i nationell rätt genom såväl lag som förordning.

Av artikeln följer numera att kvalitetskontrollen även ska omfatta hållbarhet och en bedömning av efterlevnaden av tillämpliga granskningsstandarder. Vidare ska kvantiteten på de resurser som har lagts ned bedömas. Också arvoden för hållbarhetsgranskningen och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll ska kontrolleras. Även revisionsstandarder och i tillämpliga fall granskningsstandarder och krav på självständighet och opartiskhet ska kontrolleras. Kvalitetskontrollen ska ske genom lämplig kontroll av valda revisionshandlingar och, i förekommande fall, granskningshandlingar.<sup>31</sup>

I fråga om hållbarhetsgranskning har regeringen – i linje med direktivet och den nu gällande ordningen för kvalitetskontroll – framfört att det räcker med kvalitetskontroll vart sjätte år.<sup>32</sup> Direktivets reglering av kontrollens utförande har bedömts vara tillgodosedd genom revisorslagens bestämmelser om kvalitetskontroll (27 a §). Medan bedömningen är att den mer tekniska regleringen av den närmare omfattningen av kvalitetskontrollen bör hanteras på lägre föreskriftsnivå än lag. Revisorsinspektionens nuvarande föreskrifter avseende kvalitetskontroll avser avgifterna för kvalitetskontrollen. Inspektionen ser inte något behov av att föreskriva mer materiella bestämmelser om kvalitetskontroll med anledning av ändringarna i revisorsdirektivet.

Av 26 § förordningen om revisorer framgår att Revisorsinspektionen ska ta ut en avgift för den periodiskt återkommande kvalitetskontrollen. Revisorer som har revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse ska betala avgiften i form av en särskild årsavgift som ska bestämmas med hänsyn till bl.a. antal revisionsuppdrag. Ytterligare reglering av avgiftens storlek finns i 19 § verksamhetsföreskrifterna. Mot bakgrund av att 26 § förordningen om revisorer inte uppdateras kommer antalet uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter inte utgöra ett underlag för beräkningen av den särskilda årsavgiften. Det finns således inte anledning att göra några justeringar i 19 § verksamhetsföreskrifterna.

### *Intern organisation*

Artikel 24a i revisorsdirektivet innebär en EU-rättslig reglering av stora delar av ISQC 1<sup>33</sup> och syftar till att säkerställa att revisionskvaliteten inte blir hotad på grund av bristande organisatorisk struktur. Direktivet har införlivats i svensk rätt genom 21 § verksamhetsföreskrifterna.

Av nya artikel 25b i revisorsdirektivet framgår att det som sägs i artiklarna 21–24a i tillämpliga delar ska gälla granskning av hållbarhet. Detta innebär alltså att

<sup>31</sup> Se 20 § förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

<sup>32</sup> Se prop. 2023/24:124 s. 163.

<sup>33</sup> International Standard On Quality Control (ISQC 1) Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster. Sedan den 15 december 2022 finns motsvarande bestämmelser i ISQM 1.

ett revisionsföretag, utöver de befintliga kraven, ska anta organisatoriska strukturer som i tillämpliga delar omfattar hållbarhet.

För att uppnå förenlighet med direktivet i svensk rätt föreslås att justeringar görs i 21 § verksamhetsföreskrifterna så att det som avser ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision också gäller uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapport.

### *Klientregister*

Av artikel 24b.4 i revisorsdirektivet följer att revisionsföretagen ska upprätta ett klientregister med uppgifter om revisionsklienten. Registret ska även innehålla uppgift om namnet på den huvudansvariga revisorn. Direktivet har i denna del införlivats i svensk rätt genom 22 § verksamhetsföreskrifterna.

I artikel 24b.4 b anges numera att klientregistret i förekommande fall även ska innehålla uppgift om namnet på nyckelpartnern för hållbarhet och uppgift om arvudet för granskningen av hållbarhetsrapporten. Revisorsinspektionen föreslår att ett tillägg görs i 22 § verksamhetsföreskrifterna för att anpassa bestämmelsen till detta nya krav.

## 4.6 Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser

**Förslag:** De nya reglerna ska träda i kraft den 1 oktober 2024.

I stället för de nya lydelseerna av 2 och 5 §§ i examensföreskrifterna ska äldre föreskrifter få tillämpas vid prövning av ansökan som avser prov för revisorsexamen som anordnas före utgången av år 2025.

### **Skälen för förslaget:**

När det gäller tidpunkten för ikraftträdandet av ändringarna i såväl examensföreskrifterna som verksamhetsföreskrifterna anser Revisorsinspektionen att den 1 oktober 2024 – med beaktande av det återstående arbete som krävs i författningsarbetet – är ett lämpligt datum.

I revisorsdirektivet uppställs krav på såväl teoretisk som praktisk utbildning för behörighet att granska hållbarhetsrapporter och för utförande av hållbarhetsrelaterade tjänster. De nya kraven gäller enligt direktivet från och med den 1 januari 2024. Genom artikel 14a i revisorsdirektivet undantas dock revisorer som har auktoriserats innan dess, eller personer som vid den tidpunkten genomgår det befintliga auktoriseringsförfarandet och avslutar det senast den 1 januari 2026. Regeringen har valt att tillämpa undantaget i direktivet och genom övergångsbestämmelser gjort det möjligt för den som före den 1 juli 2024 påbörjat revisorsutbildningen att auktoriseras enligt äldre bestämmelser.<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Se p. 4 i övergångsbestämmelserna till förordningen (2024:360) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer.

Det sagda innebär i praktiken att de nu föreslagna ändringarna i 2 § examensföreskrifterna avseende den teoretiska utbildningen bör få verkan först för den som avlägger revisorsexamen efter den 1 januari 2026. Direktivet genomförs i denna del bäst genom nya övergångsbestämmelser i examensföreskrifterna. Bestämmelserna i dess äldre lydelse ska därför få tillämpas av den som vill avlägga revisorsexamen innan utgången av år 2025. Några övergångsbestämmelser om den praktiska utbildningen inom hållbarhet bedöms inte behövas, eftersom sådan utbildning inte utgör ett krav för att få avlägga prov för revisorsexamen.

## 5 Konsekvensanalys

### 5.1 Problembeskrivning och val av lösning

Hållbarhetsdirektivet ställer ökade krav på såväl de rapporteringsskyldiga företagen som på revisorerna som ska granska hållbarhetsrapporterna.

Enligt nu gällande reglering i Revisorsinspektionens föreskrifter uppställs inga krav gällande en revisors kunskaper inom hållbarhet eller revisorns genomförande av uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter eller andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

I syfte att genomföra ändringarna i revisorsdirektivet och tillgodose det framtida behovet av revisorer med hög kompetens inom såväl revision som granskning av hållbarhetsinformation anser Revisorsinspektionen att de nu föreslagna föreskriftsändringarna är nödvändiga. Revisorsinspektionens föreskriftsrätt stöder sig på 29 § förordningen om revisorer.

De ändrade föreskrifterna innebär ett genomförande av ändringarna i revisorsdirektivet genom *att* såväl de teoretiska som praktiska utbildningskraven framöver innefattar hållbarhetsområdet, *att* motsvarande utbildningsplaner/utbildningsprogram som gäller för räkenskapsrevision ska tillämpas på utbildningen avseende hållbarhet, *att* kunskaperna inom området hållbarhet provas vid revisorsexamen *och att* även fortbildningskraven framgent inbegriper ämnesområdet hållbarhet. Vidare ska de krav på förberedande åtgärder och dokumentation som i dag gäller för den huvudansvariga revisorn för räkenskapsrevisionen även omfatta den huvudansvariga revisorn för granskning av hållbarhetsrapport. Därtill ska de riktlinjer och rutiner som ett revisionsföretag upprättar för den interna organisationen i tillämpliga delar även gälla vid granskning av hållbarhetsrapporter och klientregistret ska innehålla uppgift om den huvudansvariga revisorn för hållbarhet.

Bortsett från de föreslagna utökade fortbildningskraven medför inte föreskrifterna några krav utöver vad som följer av direktivet.

Sammanfattningsvis stämmer den föreslagna regleringen överens med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU.

## 5.2 Förslagens konsekvenser

Revisorsinspektionen har identifierat följande grupper av intressenter som främst berörs av de föreslagna föreskriftsändringarna:

1. *De som ansöker om att få avlägga prov för revisorsexamen*
2. *De som avser ägna sig åt granskning av hållbarhetsrapporter*
3. *Auktoriserade och godkända revisorer*
4. *Revisionsföretag*
5. *Revisorsinspektionen*
6. *Samhället i stort*
7. *De som återkommer till yrket*

Konsekvensanalysen förutsätter att personer kan tillhöra en eller flera av dessa intressegrupper. Konsekvenser till följd av annan reglering än Revisorsinspektionens egna föreskrifter, t.ex. reglering i lag eller förordning, behandlas inte närmare.

### *De som ansöker om att få avlägga prov för revisorsexamen*

Det kommer att finnas en grupp av sökanden som avser att avlägga prov för revisorsexamen under åren 2024 eller 2025. Dessa kommer med stöd av punkt 2 i de föreslagna övergångsbestämmelserna i examensföreskrifterna kunna få sin ansökan beviljad under samma förutsättningar som tidigare. Föreskriftsändringarna väntas därför inte medföra några kostnader eller andra negativa konsekvenser för dem.

De som vill avlägga provet under år 2026 eller senare omfattas inte av de nämnda övergångsbestämmelserna. De kommer därför behöva ha studerat hållbarhet som ett nytt elfte obligatoriskt ämnesområde som ingår i den teoretiska utbildningen. Utbildningen inom hållbarhet behöver härvid uppfylla samma föreskriftskrav som redan gäller för nuvarande tio ämnesområden. (Se närmare avsnitt 4.1 avseende den föreslagna ändringen av 2 § examensföreskrifterna.) På individnivå väntas detta inte medföra några signifikanta kostnadsökningar eller andra betydande negativa konsekvenser. Det väntas dock medföra kumulativa kostnader för de revisionsföretag som avser tillhandahålla den utvidgade teoretiska utbildningen för sina anställda. (Se mer nedan om konsekvenser för revisionsföretagen.)

### *De som avser ägna sig åt granskning av hållbarhetsrapporter*

De som vid ingången av år 2026 redan är auktoriserade revisorer träffas inte av de nya kraven på praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet. Denna grupp kommer att erhålla behörighet att granska hållbarhetsrapporter automatiskt enligt övergångsbestämmelser till ändringarna i förordningen om revisorer.

För dem som vid ingången av år 2026 aldrig har varit auktoriserade och har för avsikt att ansöka om behörighet att granska hållbarhetsrapporter blir genom ändringarna i förordningen om revisorer åtta månaders praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet obligatoriskt – antingen som en del av den treåriga praktiska utbildningen eller som en del utöver denna. Denna grupp behöver tillse att deras praktiska utbildning inom hållbarhetsområdet uppfyller samma föreskriftskrav

som redan gäller för praktisk utbildning inom revision. (Se närmare avsnitt 4.2 avseende den föreslagna ändringen av 5 § examensföreskrifterna.) Mot bakgrund av att de hittills gällande kraven på hållbarhetsrapportering endast har berört ett fåtal företag är det bara några få större revisionsföretag som i dag har sådana uppdrag. Detta innebär i sin tur att inte alla revisionsföretag har möjlighet att kunna tillhandahålla praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet. På individnivå innebär detta att den som är verksam vid ett mindre revisionsföretag och önskar ansöka om behörigheten eventuellt måste genomföra de åtta månaderna praktisk utbildning inom hållbarhet vid ett annat revisionsföretag. Detta är emellertid en konsekvens av marknadskoncentrationen och inte av de föreslagna föreskriftsändringarna. I övrigt väntas det inte medföra några kostnader eller några andra betydande negativa konsekvenser för individen. Det väntas dock medföra kostnader för revisionsföretagen som behöver tillhandahålla den utvidgade praktiska utbildningen för sina anställda. (Se mer nedan om konsekvenser för revisionsföretagen.)

#### *Auktoriserade och godkända revisorer*

De föreslagna ändringarna i verksamhetsföreskrifterna innebär bl.a. att auktoriserade revisorer träffas av nya och i vissa fall utökade fortbildningskrav. För både auktoriserade och godkända revisorer gäller att de framgent kan tillgodoräkna fortbildning inom ämnesområdet hållbarhet och sådan utbildning som avses i 2 kap. 14 § lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism till de 100 verifierbara timmar fortbildning som krävs under en femårsperiod.

Liksom tidigare har de auktoriserade och godkända revisorerna fortsatt stor frihet att själva disponera över hur de verifierbara timmarna ska fördelas mellan de olika ämnesområdena. Revisorer som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter kommer dock vid ansökan om fortsatt auktorisation behöva visa att de utöver grundkravet på 100 timmar även har genomfört 40 verifierbara fortbildningstimmar inom ämnesområdet hållbarhet. Mot bakgrund av att revisorer redan i dag enligt god revisorssed förväntas fortbilda sig långt utöver vad som följer av föreskriftskravet bedöms inte detta utgöra ett särskilt betungande krav. Det väntas inte heller medföra större merkostnader för vare sig de enskilda revisorerna eller revisionsföretagen.

Vidare innebär föreskriftsändringarna att det som i verksamhetsföreskrifterna sägs om huvudansvariga revisorer, dokumentationskrav och förberedande åtgärder ska tillämpas även i uppdrag som avser granskning av hållbarhet. Eftersom kraven uppställs redan i dag för revisionsuppdrag väntas ändringarna inte medföra några väsentliga förändringar för revisorerna. På individnivå väntas detta inte heller medföra några kostnader mer än den kostnad som uppstår avseende den administrativa insatsen för genomförandet.

#### *Revisionsföretag*

De ämnesområden som avses i 2 § 6–10 examensföreskrifterna får studeras vid revisionsföretag, både som en obligatorisk del av den teoretiska grundutbildningen för blivande revisorer och som en del av fortbildningen för auktoriserade och godkända revisorer. Revisionsföretagen kommer framöver ha en viktig uppgift i att tillhandahålla utbildning och fortbildning också inom det nya ämnes-

området hållbarhet. Många revisionsföretag har redan i dag upparbetade strukturer och rutiner för att kunna tillhandahålla utbildning och fortbildning. För det nya ämnesområdet hållbarhet kommer också gälla samma krav som för utbildning och fortbildning inom ämnesområdena 6–10. Introduktionen av hållbarhet väntas därför inte medföra behov av några större strukturella förändringar inom företagen. Det kan emellertid innebära vissa merkostnader att erbjuda den särskilda utbildningen och fortbildningen inom ämnesområdet. Till stor del bedöms branschen dock redan ha gjort detta under de senaste åren, vilket begränsar storleken av kostnadsökningar till följd av de föreslagna föreskrifterna.

Revisionsföretag som avser ägna sig åt granskning av hållbarhetsrapporter kommer att behöva tillhandahålla åtta månaders praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet till sina anställda, eller anställa revisorer som redan har behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Som tidigare har konstaterats är det bara några få revisionsföretag som i dag har sådana granskningsuppdrag. Detta innebär i sin tur att inte alla revisionsföretag kommer att ha möjlighet att tillhandahålla praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet.

För de revisionsföretag som har uppdrag inom hållbarhetsområdet torde de nya kraven avseende den praktiska utbildningen underlättas av att 5 § examensföreskrifterna kommer att ställa samma krav på praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet som för revision. De föreslagna föreskriftsändringarna väntas därför inte medföra behov av några större strukturella förändringar inom företagen.

Vidare väntas revisionsföretagen på samma sätt som i dag ha en viktig roll, delvis genom att säkerställa att den anställda tilldelas tid och resurser för att utföra uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter. Revisionsföretagen ska därtill även säkerställa att de rutiner och riktlinjer som det har för den interna organisationen i tillämpliga delar även omfattar granskning av hållbarhetsrapporter. Även klientregistren ska uppdateras för att inbegripa uppgifter om den huvudansvariga revisorn för granskning av hållbarhetsrapporten. Sådana genomföranden inom organisationen väntas medföra merkostnader för revisionsföretagen som kan variera från företag till företag beroende på huruvida företaget redan i dag har uppdrag och processer rörande granskningsuppdrag inom hållbarhet. Hur stora merkostnaderna blir är därför inte möjliga att förutse.

### *Revisorsinspektionen*

De nya föreskrifterna väntas medföra en mindre engångskostnad för informationsinsatser som Revisorsinspektionen riktar till berörda parter.

Inom myndighetens tillståndsverksamhet har Revisorsinspektionen redan i dag upparbetade strukturer och rutiner för att pröva ansökningar om att få avlägga prov för revisorsexamen och för att kontrollera att de auktoriserade och godkända revisorernas fortbildning uppfyller de krav som ställs. I detta avseende innebär inte de föreslagna föreskrifterna några betydande administrativa kostnader för myndigheten.

Dessa kostnader är enligt inspektionen svåra att beräkna närmare, men kan inte väntas öka i större utsträckning.

Utöver eventuella kostnader i tillståndsverksamheten väntas kostnader tillkomma också med avseende på internutbildning för den myndighetspersonal som väntas bedriva tillsyn på hållbarhetsområdet. Denna kostnad är svår att kvantifiera, inte minst då det på längre sikt kan finnas behov av vidareutbildning.

Myndighetens nya tillsynsområde kan även komma att påverka allokeringen av resurser för att säkerställa att alla tillsynsområden omhändertas. Även omfattningen av och tidsåtgången för exempelvis kvalitetskontroller kan komma att påverkas.

#### *Samhället i stort*

I dag finns det omkring 2 800 auktoriserade revisorer, varav 38 procent är kvinnor och 62 procent är män. Det saknas enligt inspektionen skäl att befara att föreskrifterna kommer att medföra några negativa konsekvenser ur ett jämställdhetsperspektiv. Detsamma får antas gälla Sveriges omkring 200 godkända revisorer, varav 33 procent är kvinnor och 67 procent är män, som endast berörs av de ändrade reglerna om fortbildning.

De utbildnings- och fortbildningskrav inom hållbarhet som nu föreslås bör leda till en ökad granskningskvalitet och en större förmåga hos revisorerna att möta de nya uppgifterna i sin profession. Vidare kan de höja allmänhetens förtroende för revisorernas förmåga att genomföra granskningsuppdrag av hög kvalitet och ge ett ekonomiskt mervärde till kunderna.

#### *De som återkommer till yrket*

En sista grupp intressenter är de som har lämnat revisorsyrket före den 1 juli 2024 och som därefter ansöker om att återfå sin auktorisation. Regeländringarna innebär inte någon höjning av kraven för auktorisation. Däremot påverkas gruppen av ändringarna i fortbildningskravet, eftersom denna grupp enligt övergångsbestämmelserna till ändringarna i förordningen om revisorer kommer att få behörigheten att granska hållbarhetsrapporter. Mot bakgrund av att det står en revisor fritt att avsäga sig behörigheten att granska hållbarhetsrapporter bedöms inte regeländringen i detta hänseende som särskilt betungande. Revisorsinspektionen bedömer inte heller att övriga föreskriftsändringar innebär några kostnader eller andra negativa konsekvenser för den aktuella gruppen av intressenter.

## 6 Författningskommentar

### 6.1 Förslaget till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen

2 § I den teoretiska utbildningen ska följande ämnesområden ha studerats med godkänt resultat:

1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
  2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,
  3. internationella redovisningsstandarder,
  4. räkenskapsanalys,
  5. intern redovisning och ekonomistyrning,
  6. riskhantering och intern kontroll,
  7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
  8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
  9. internationella revisionsstandarder,
  10. yrkesetik och oberoende, *och*
  11. *hållbarhet, inbegripet*
- a) *rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncerner,*
- b) *hållbarhetsanalys,*
- c) *förfaranden för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor, och*
- d) *rättsliga krav och standarder för granskning av hållbarhetsrapportering.*

Ämnesområdena ska ha studerats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och får ha studerats integrerade i andra ämnen.

De ämnesområden som anges i första stycket 1–5 ska ha studerats vid universitet eller högskola. De ämnesområden som anges i första stycket 6–11 ska ha studerats vid revisionsföretag, universitet eller högskola.

Paragrafen, som delvis genomför artikel 8 i revisorsdirektivet, innehåller bestämmelser om den teoretiska utbildningen för blivande revisorer.

Ändringarna i *första stycket* genomför artikel 8.3. i revisorsdirektivet och innebär att den som vill avlägga prov för revisorsexamen behöver ha teoretisk utbildning inom ämnesområdet hållbarhet.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att det för det nya ämnesområdet hållbarhet gäller samma regler som för ämnesområdena 6–10.

5 § *Praktisk utbildning inom revision* ska ha följt ett utbildningsprogram och ha varit allsidigt sammansatt. Den ska ha gett kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska ha innehållit planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Särskild vikt ska ha lagts vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

*Det som sägs i första stycket gäller på motsvarande sätt för praktisk utbildning som omfattar granskning av hållbarhetsrapporter eller utförande av andra hållbarhetsrelaterade tjänster.*

Paragrafen innehåller de närmare kraven på innehållet i den praktisk utbildning inom revision och inom granskning av hållbarhetsrapporter eller andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

Ändringen i *första stycket* görs som en konsekvens av att praktisk utbildning numera även kan avse granskning av hållbarhetsrapporter eller utförande av andra hållbarhetsrelaterade tjänster. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Enligt *andra stycket*, som är nytt, ska det som sägs i första stycket (dvs. för revision) gälla på motsvarande sätt för praktisk utbildning som särskilt omfattar

granskning av hållbarhetsrapporter eller utförandet av andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

**Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.**

1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 oktober 2024.
2. Äldre föreskrifter om teoretisk utbildning får tillämpas avseende prov för revisorsexamen som anordnas senast under år 2025.

Såvitt avser den teoretiska utbildningen behöver ämnesområdet hållbarhet inte ha studerats av den som avser avlägga prov för revisorsexamen under åren 2024 eller 2025.

Från och med år 2026 är studier i hållbarhet obligatoriskt för samtliga sökanden, på samma sätt som de övriga tio obligatoriska ämnesområdena. Detta gäller även för sådana sökanden som tidigare har genomfört provet (med underkänt resultat) enligt äldre bestämmelser.

Såvitt avser den praktiska utbildningen för blivande revisorer träder de aktuella ändringarna i kraft den 1 oktober 2024 utan några övergångsbestämmelser.

## 6.2 Förslaget till föreskrifter om ändring i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet

**2 §** Det som sägs i 7–12 §§ om revisor ska, när ett registrerat revisionsbolag har åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, tillämpas på den *eller de* som är *huvudansvariga* för uppdraget.

Paragrafen reglerar vilka dokumentationskrav som gäller när ett registrerat revisionsföretag har åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten och ska tillämpas på den huvudansvariga revisorn. Eftersom granskning av hållbarhetsrapporter ingår i den utvidgade definitionen av revisionsverksamhet ska dokumentationskraven även tillämpas på den som är huvudansvarig på ett uppdrag som rör granskning av hållbarhetsrapport eller andra hållbarhetsrelaterade tjänster.

Förberedande åtgärder inför lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*

**5 §** En revisor ska, innan han eller hon accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, försäkra sig om att han eller hon har den tid och de resurser samt anställda med de kunskaper och den erfarenhet som krävs för uppdraget. Detsamma gäller för ett registrerat revisionsbolag.

Paragrafen, som delvis genomför artikel 22b i revisorsdirektivet, innehåller krav på vissa förberedande åtgärder innan ett uppdrag som rör granskning av hållbarhetsrapport accepteras eller förlängs.

Ändringarna sker till följd av att artikel 25b i revisorsdirektivet anger att det som sägs i artiklarna 21–24a om yrkesetik, självständighet och opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt ska gälla i tillämpliga delar vid granskning av hållbarhetsrapporter.

**6 §** Ett registrerat revisionsbolag ska, innan det accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, försäkra sig om att den

*huvudansvariga revisorn är godkänd som revisor eller behörig att granska hållbarhetsrapporter i den medlemsstat där det reviderade eller granskade företaget har sitt säte.*

Första stycket gäller också för revisorer som undertecknar revisionsberättelserna eller granskningsberättelserna för större dotterföretag inom EES.

I paragrafen, som delvis genomför artikel 22b i revisorsdirektivet, anges att det åvilar ett registrerat revisionsbolag att även innan det åtar sig eller förnyar ett uppdrag avseende lagstadgad kvalificerad revision eller granskning av hållbarhet, försäkra sig om att den revisor som utses till huvudansvarig för uppdraget är behörig att åta sig detsamma.

Ändringarna sker till följd av att artikel 25b i revisorsdirektivet anger att det som sägs i artiklarna 21-24a om yrkesetik, självständighet och opartiskhet, objektivitet, confidentialitet och tystnadsplikt ska gälla i tillämpliga delar vid granskning av hållbarhetsrapporter.

**7 §** Av den dokumentation som avses i 24 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska framgå

1. planeringen av uppdraget och de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen,
2. vilka granskningsåtgärder som har utförts, vad dessa har omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts,
3. de iakttagelser som har gjorts vid granskningen och de slutsatser som har dragits,
4. de insatser i form av rådgivning eller annat biträde som har föranletts av iakttagelser enligt 3 (revisionsrådgivning),
5. de rapporteringsåtgärder som har föranletts av iakttagelser enligt 3,
6. de omständigheter, ägnade att enligt 21 a eller 21 d §§ revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, som har identifierats,
7. de åtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter som avses i 6, och
8. de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 a eller 21 d §§ revisorslagen.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

Paragrafen innehåller kompletteringar och förtydliganden av det dokumentationskrav som finns i 24 § revisorslagen. Ändringarna innebär att även sådana prövningar som en revisor gör i enlighet med 21 d § revisorslagen ska dokumenteras.

**8 §** Utöver det som sägs i 7 § ska en revisor i varje revisionsuppdrag eller uppdrag avseende granskning av hållbarhetsrapporter dokumentera

1. de omständigheter som har beaktats särskilt vid revisorns prövning enligt 21 § revisorslagen (2001:883) av om han eller hon måste avböja eller avsäga sig uppdraget, och
2. de slutsatser som revisorn har dragit vid prövningen enligt 21 och 21 b §§ revisorslagen.

En revisor ska också i varje uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision eller granskning av hållbarhetsrapporter, dokumentera de frågor som har ställts och de råd som har mottagits i de fall där revisorn har anlitat externa sakkunniga för rådgivning.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

Paragrafen innehåller kompletteringar och förtydliganden av det dokumentationskrav som finns i 24 § revisorslagen. Ändringarna innebär att de dokumentationskrav som uppställs för uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision även gäller för uppdrag inom granskning av hållbarhet.

**9 §** Den dokumentation som avses i 7 och 8 §§ ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information, men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand. I dokumentationen ska ingå korrespondens samt revisionsberättelser, *granskningsberättelser*, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn har avgett. Dessutom ska sådana muntliga kontakter med uppdragsgivaren eller andra, som kan vara av väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, framgå av dokumentationen.

Paragrafen innehåller kompletteringar och förtydliganden av det dokumentationskrav som finns i 24 § revisorslagen. Ändringarna innebär att de dokumentationskrav som uppställs för uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision även gäller för uppdrag inom granskning av hållbarhet.

**13 §** Den fortbildning som avses i 6 § förordningen (1995:665) om revisorer ska ske på det sätt och i den omfattning som följer av god revisorssed.

Fortbildningen ska, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande, omfatta minst 100 verifierbara timmar inom de ämnesområden som avses i 2 § första stycket och 6 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen. *Som fortbildning får även tillgodoräknas sådan utbildning som avses i 2 kap. 14 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*

Paragrafen innehåller kompletterande bestämmelser om det fortbildningskrav som finns i 6 § förordningen om revisorer.

Ändringarna i *andra stycket* innebär att sådan obligatorisk fortbildning som krävs enligt 2 kap. 14 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism får räknas in i det befintliga timkravet om 100 utbildningstimmar som ska uppvisas vid ansökan om fortsatt auktorisation.

**14 §** *För den som vid tidpunkten för ansökan om fortsatt auktorisation har behörighet att granska hållbarhetsrapporter ska fortbildningen, utöver det som följer av 13 §, under femårsperioden också omfatta 40 verifierbara timmar inom det ämnesområde som avses i 2 § första stycket 11 Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen. Avräkning från detta krav får ske om sökanden har haft sådan behörighet endast under en del av den femårsperiod som närmast föregår ansökan.*

Paragrafen, som är ny, genomför artikel 14a tredje stycket i revisorsdirektivet. Bestämmelsen innehåller ett särskilt krav på fortbildning som gäller för den som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter och anger vilken minsta omfattning sådan utbildning ska ha. Bestämmelsen innebär alltså att den som är auktoriserad med behörighet förväntas genomgå totalt minst 140 timmar verifierbar fortbildning under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation.

En auktoriserad eller godkänd revisor kan välja inriktningen på fortbildningen inom hållbarhet. Den ska dock rymmas inom ett eller flera av de områden som anges under 2 § första stycket 11 examensföreskrifterna.

**21 §** Ett revisionsföretag ska, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet

1. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att se till att

a) företagets ägare, styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör, eller

b) styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör i ett anknutet företag, inte ingriper i *revisions- eller granskningsarbetet* på ett sätt som kan rubba förtroendet för de i företaget verksamma revisorernas opartiskhet, självständighet eller objektivitet när dessa utför lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*,

2. tillämpa sunda rutiner för förvaltning och redovisning och ha effektiva rutiner för riskbedömning,

3. ha effektiva kontroll- och skyddssystem för företagets system för informationsbehandling,

4. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att säkerställa att företagets anställda och andra fysiska personer vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av företaget, och som medverkar i lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter*, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas,

5. anta riktlinjer och inrätta rutiner som förhindrar att viktiga *revisions- eller granskningsfunktioner* överlämnas till personer utanför revisionsföretaget på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på företagets interna kvalitetskontroll eller Revisorsinspektionens möjligheter att övervaka att företaget fullgör de skyldigheter som gäller för verksamheten,

6. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera eventuella hot mot företagets opartiskhet eller självständighet,

7. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att utföra lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall granskning av hållbarhetsrapporter*, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete samt för att sammanställa den *dokumentation* som avses i 24 § revisorslagen (2001:883), och i tillämpliga fall artiklarna 6–8 i EU:s revisorsförordning i dess ursprungliga lydelse,

8. inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision, *och i tillämpliga fall i granskning av hållbarhetsrapporter* och att beslut och rutiner följs på samtliga nivåer i företaget,

9. använda lämpliga system, resurser och rutiner för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall vid granskning av hållbarhetsrapporter*,

10. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att hantera och dokumentera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för lagstadgad kvalificerad revision *och i tillämpliga fall för granskning av hållbarhetsrapporter*,

11. anta riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa revisionskvaliteten *och i tillämpliga fall kvaliteten i granskning av hållbarhetsrapporter*, och

12. övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister.

De riktlinjer och rutiner som avses i första stycket 5 ska utformas så att ett eventuellt överlämnande av *revisions- eller granskningsfunktioner* till personer utanför revisionsföretaget inte påverkar revisionsföretagets ansvar mot det granskade företaget.

Det system för intern kvalitetskontroll som avses i första stycket 8 ska minst omfatta de riktlinjer och rutiner som anges i första stycket 7. En revisor ska ha ansvaret för systemet.

Den ersättning från en *revisions- eller granskningsklient* som härrör från annan verksamhet än lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter* får inte ligga till grund för beräkningen av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen *eller granskningen av hållbarhetsrapporter* och inte heller utgöra en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.

Den utvärdering som avses i första stycket 12 ska innefatta en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i första stycket 8.

Paragrafen, som genomför artikel 24a i revisorsdirektivet, innehåller bestämmelser om intern organisation.

Ändringarna sker till följd av att artikel 25b i revisorsdirektivet anger att det som sägs i artiklarna 21–24a om yrkesetik, självständighet och opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt ska gälla i tillämpliga delar vid granskning av hållbarhetsrapporter.

22 § En revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska föra ett klientregister.

Registret ska för varje *klient inom revision eller granskning av hållbarhetsrapporter* innehålla uppgifter om

1. *företagsnamn*, adress och etableringsort,

2. den *eller de* huvudansvariga *revisorernas* namn, i de fall uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag,

3. i förekommande fall, namnet på de revisorer som undertecknar revisionsberättelserna *eller granskningsberättelserna* i större dotterföretag, och

4. arvoden för lagstadgad kvalificerad revision *eller granskning av hållbarhetsrapporter* respektive arvoden för andra tjänster under varje räkenskapsår.

Paragrafen, som genomför artikel 24b.4 i revisorsdirektivet, innehåller krav på att revisionsföretagen upprättar klientregister. Ändringarna innebär att klientregistret även ska innehålla information om klienter inom granskning av hållbarhetsrapporter på motsvarande sätt som hittills har gällt för revisionsklienter.

**Ikraftträdande.**

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 oktober 2024.

Föreskrifterna träder i kraft utan några övergångsbestämmelser.