

RevR 209 Förvaltningsrevision

(senast ändrad genom FAR N 2024:xx)

RevR 209 grundas på svensk lagstiftning och revisionsred och saknar direkt internationell förebild. Den tillämpas på revision av väsentliga förhållanden i styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning samt bolagets fullgörande av sina skyldigheter avseende skatter och avgifter. Texten i denna rekommendation avser primärt aktiebolag enligt aktiebolagslagen (2005:551) (ABL), men den ska även i tillämpliga delar användas för andra associationsformer där revisorns uppdrag inkluderar granskning av förvaltningen. Vid referens till ABL anges därför begreppet "bolag". I referenser till ISA används "företag". I avsnitt 6 redogörs övergripande för förvaltningsrevision i andra associationsformer och av bilaga 1 framgår revisorns rapportering för dessa.

1 Inledning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt svensk lag. Denna granskning är normalt en del av den lagstadgade revisionen (som innefattar såväl räkenskapsrevision som förvaltningsrevision). De grundläggande principerna för rapporteringen av förvaltningsrevisionen behandlas också. Rekommendationen innefattar moment som också behandlas i ISA. Granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning tar sin utgångspunkt i revisionen enligt ISA men med denna rekommendation samt RevR 700 *Revisionsberättelsen utformning*, RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse* och RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* som komplement för att kunna tillgodose särskilda lagar och regler.

1.2 Förvaltningsrevisionen syftar till att revisorn ska uttala sig om ansvarsfrihet för styrelse och i förekommande fall verkställande direktör. I likhet med revisorns rapportering över bolagets finansiella rapporter ges möjlighet att lämna information om sakförhållanden som revisorn bedömer är väsentliga. Det är viktigt att notera att vid en lagstadgad revision ingår även att granska bolagets fullgörande av sina åligganden vad avser redovisning av och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), och att särskilt anmärka på avvikelser.

1.3 Förvaltningsrevisionen grundas på svensk lagstiftning. Revisorns uttalande om ansvarsfrihet riktas till årsstämman och ska som huvudregel ske i form av ett till- eller avstyrkande. Uttalandet om ansvarsfrihet måste ses mot bakgrund av att det ska ge vägledning till årsstämman inför dess beslut att bevilja styrelseledamöterna och den verkställande direktören ansvarsfrihet. I en situation där revisorn saknar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bör årsstämman därför rekommenderas att inte bevilja ansvarsfrihet. Ett beslut av årsstämman att i en sådan situation bevilja ansvarsfrihet kan annars påverka bolagets möjligheter att senare framställa skadeståndsanspråk.

1.4 Till rekommendationen finns en sammanställning i bilaga 1 som är ett hjälpverktyg för att identifiera de rapporteringskrav som revisorn kan komma att ställas inför i olika associationsformer. Det är viktigt att revisorn även vid granskning av andra associationsformer än aktiebolag är väl insatt i tillämplig lag och eventuella stadgar eller motsvarande.

(FAR N 2021:27)

2 Bolagsorganen och deras ansvar enligt lag *Styrelsens uppgifter (8 kap. 4–5 §§ ABL)*

2.1 Enligt ABL är styrelsens uppgift följande:

8 kap. 4 §

Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets och, om bolaget är moderbolag i en koncern, koncernens ekonomiska situation.

Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, skall styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas.

8 kap. 5 §

Styrelsen skall meddela skriftliga instruktioner för när och hur sådana uppgifter som behövs för styrelsens bedömning enligt 4 § andra stycket skall samlas in och rapporteras till styrelsen. Instruktioner behöver dock inte meddelas om dessa med hänsyn till bolagets begränsade storlek och verksamhet skulle sakna betydelse för rapporteringen till styrelsen.

8 kap. 17 §

I en styrelse som har mer än en ledamot ska en av ledamöterna vara ordförande. Ordföranden ska leda styrelsens arbete och bevaka att styrelsen fullgör de uppgifter som anges i 4 och 5 §§.

Om annat inte föreskrivs i bolagsordningen eller har beslutats av bolagsstämman, väljer styrelsen ordförande. Vid lika röstetal avgörs valet genom lottning.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 49 §.

2.2 Ovan angivna paragrafer som reglerar styrelsens uppgifter är inte uttömmande. Särskilda bestämmelser finns både i ABL, t.ex. 7 kap. 17 § om sammankallande av bolagsstämman, och i annan lagstiftning, t.ex. 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) om skyldighet att lämna delårsrapport.

2.3 Styrelsen ska följa bolagsstämmans anvisningar såvida dessa inte strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I styrelsens uppgifter ligger även att se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. Arbetsuppgifterna omfattar i princip alla de uppgifter som stämman inte exklusivt

ansvarar för. I styrelsens roll ingår dessutom att kontrollera att den verkställande direktören, om sådan finns, fullgör sina uppgifter.¹ För att kunna utöva sina uppgifter måste styrelsen se till att bolagets behov av kontrollfunktioner, med hänsyn till bl.a. organisationens omfattning, är tillgodosett.²

2.4 Ordföranden åläggs ett utökat ansvar³ för bolagets organisation och verksamhet. I detta ligger bl.a. att övervaka bolagets verksamhet nära, att vara en länk mellan styrelsen och bolagsledningen, att se till att viktiga frågor kopplade till verksamheten diskuteras inom styrelsen samt att bevaka och följa upp att styrelsens beslut verkställs. Styrelseordförandens uppgifter får utökas men inte så att de inkräktar på den verkställande direktörens (om sådan finns) ansvar för den löpande förvaltningen.⁴

Särskilda regler för publika bolag (8 kap. 46 a–46 b §§ ABL)

2.5 För publika bolag finns särskilda regler i ABL som anger följande:

8 kap. 46 a §

Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska årligen fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete. I arbetsordningen ska det anges hur arbetet i förekommande fall ska fördelas mellan styrelsens ledamöter, hur ofta styrelsen ska sammanträda och i vilken utsträckning suppleanterna ska delta i styrelsens arbete och kallas till dess sammanträden.

8 kap. 46 b §

Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska i skriftliga instruktioner ange arbetsfördelningen mellan å ena sidan styrelsen och å andra sidan den verkställande direktören och de andra organ som styrelsen inrättar.

2.6 En arbetsordning kan även reglera andra frågor än de som uttryckligen nämns i lagtexten, t.ex. styrelseordförandens uppgifter, formerna för kallelse, rätt för utomstående att närvara vid styrelsesammanträden samt protokollering.⁵

2.7 I en skriftlig instruktion ska styrelsen definiera bolagets organisation med tillhörande ansvars- och arbetsfördelning. Instruktionen kan även omfatta icke lagreglerade funktioner inom bolaget, t.ex. koncernchefens uppgifter.

2.8 Enligt 8 kap. 49 a och 49 b §§ ABL ska styrelsen i ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, även ha ett revisionsutskott som bl.a. ska övervaka bolagets finansiella rapportering, och med avseende på denna även övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering.

1 Prop. 1997/98:99 s. 205.

2 Prop. 1997/98:99 s. 205.

3 Prop. 1997/98:99 bl.a. s. 88–89, 214.

4 Prop. 1997/98:99 s. 89.

5 C. Svernlöv, *Arbetsordning och andra instruktioner i aktiebolaget*, 2 uppl., 2006, s. 32 ff.

Den verkställande direktörens uppgifter (8 kap. 29 § ABL)

2.9 Den verkställande direktörens uppgifter är enligt ABL följande:

8 kap. 29 §

Den verkställande direktören skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar.

Den verkställande direktören får dessutom utan styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanligt slag eller av stor betydelse, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet. I sådana fall skall styrelsen så snart som möjligt underrättas om åtgärden.

Den verkställande direktören skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt.

2.10 En verkställande direktörs primära ansvar är den löpande förvaltningen, men styrelsen kan, genom riktlinjer och anvisningar, bestämma hur den verkställande direktören ska handlägga och besluta i vissa frågor. Den verkställande direktören är skyldig att följa stämmans eller styrelsens anvisningar så länge dessa inte strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Revisorns uppgifter (9 kap. 3 § ABL)

2.11 Revisorns huvudsakliga uppgifter beskrivs i 9 kap. 3 § ABL:

9 kap. 3 §

Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

2.12 Av paragrafen framgår att i revisorns uppgifter ingår att granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Omfattningen och inriktningen anges emellertid inte närmare, utan lagstiftaren har valt att endast hänvisa till "god revisionsred". Vägledning för vad som ingår i revisorns förvaltningsrevision får i stället hämtas från 9 kap. 33–34 §§ ABL som anger innehållet i revisionsberättelsen avseende förvaltningsrevisionen samt praxis från Revisorsinspektionens tillsynsärenden och domar. Uttalanden och anmärkningar som ska göras enligt 9 kap. 33 § ABL avser styrelsens eller verkställande direktörens agerande medan 9 kap. 34 § ABL avser bolagets överträdelser.

2.12a I 9 kap. 33 § ABL stadgas följande:

9 kap. 33 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

2.13 upphävd genom FAR N 2024:xx.

2.14 Om bolaget är moderbolag i en koncern utsträcks styrelsens ansvar för den fortlöpande bedömningen av den ekonomiska situationen till att avse hela koncernens situation. Moderbolagets revisor granskar därmed förvaltningen av moderbolaget, inklusive bl.a. moderbolagets förvaltning av aktier och andelar i dotterbolag och koncernbolagens inbördes förhållanden, men är inte skyldig att granska och uttala sig om förvaltningen hos enskilda dotterbolag.

2.15 Granskningen av moderbolagets styr- och rapportsystem avseende koncernen inriktas bl.a. på koncernens utformning av redovisning och rapportering, inklusive system, instruktioner, koncernredovisning och koncernens redovisningsprinciper.

3 Revisorns granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt 9 kap. 33 § ABL

Inledning

3.1 upphävd genom FAR N 2024:xx

Revisorns granskningsinsats – Riskbedömning och planering

3.2 Förvaltningsrevisionen är ett svenskt tillägg utöver den finansiella revisionen enligt ISA. I förvaltningsrevisionen ska således alla väsentliga förhållanden som framkommer i samband med revision i enlighet med ISA beaktas. Härutöver ska ytterligare granskningsmoment utföras med utgångspunkt från väsentlighet och risk, enligt god revisionssed i Sverige, i syfte att möjliggöra de uttalanden om förvaltningen som föreskrivs i ABL. Rekommendationen är utformad med utgångspunkten att en granskning av de finansiella rapporterna skett enligt ISA så som en del av god revisionssed i Sverige.

3.2a ISA ställer krav på att revisorn ska skaffa sig en god förståelse av verksamheten och dess miljö inklusive kunskap om den interna kontrollen och styrningen av företaget. Nedan redogörs för hur kraven enligt vissa specifika ISA behöver beaktas och utökas för förvaltningsrevisionen.

ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter

När det gäller revision av förvaltningen kan risken för eller förekomsten av oegentligheter påverka revisorns uttalande om förvaltningen dels direkt om en styrelseledamot eller verkställande direktören har agerat oegentligt och skadat eller riskerat att skada bolaget, dels indirekt om styrelsen brustit i sitt ansvar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Både frågan om ansvarsfrihet och anmärkning kan vara aktuellt.

ISA250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter

ISA 250 tar sikte på den finansiella rapporteringen. I förvaltningsrevision behöver revisorn dessutom bedöma om det kan föreligga skada eller risk för skada på grund av att bolaget brutit mot lag eller annan författning. Olika bolag har olika lagar att följa. Inom vissa branscher krävs tillstånd eller så kan betydande avgifter eller sanktioner tas ut om regler bryts. Som ett exempel kan nämnas att om styrelsen i ett bolag som är verksamhetsutövare enligt lag (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism inte vidtagit åtgärder enligt den lagen föreligger risk för sanktionsavgift.

Här behöver revisorn, utöver kraven i ISA 250 i riskbedömningen, inhämta förståelse för vilka av dessa regler det föreligger en risk för väsentliga brister i förvaltningen som är relevanta för bolaget samt hur styrelsen hanterat dem enligt det ansvar de har enligt 8 kap 4 § ABL.

ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad)

ISA ställer krav på att revisorn ska rapportera till dem som har ansvaret för företagets styrning (normalt sett styrelsen). När det gäller revisorns ansvar och revisionens inriktning ska revisorn även inkludera förhållanden som rör revisionen av förvaltningen.

ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen

Denna ISA anger hur revisorn ska rapportera brister i den interna kontrollen. Utöver de krav som finns i standarden behöver revisorn även överväga om bristen kan behöva rapporteras i erinran till styrelsen eller i revisionsberättelsen.

ISA 300 Planering av revisionen av finansiella rapporter och ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker

Revisorn behöver upprätta en plan för revisionen av förvaltningen. I det ligger att planera åtgärder för att hantera de risker för väsentliga brister i styrelsens och verkställande direktörens förvaltning som identifierats som behöver beaktas utöver kraven enligt ISA.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (omarbetad 2019)

I kraven enligt ISA 315 ingår att revisorn ska skaffa sig en förståelse av verksamheten och dess miljö inklusive kunskap om den interna kontrollen och styrningen av bolaget. Den förståelsen är central för riskbedömningen av revisionen av förvaltningen. I riskbedömningen behöver revisorn beakta risker för väsentliga brister i styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Riskerna beror i sin tur på bolagets intressentbild så som antal ägare, eventuella minoriteter, kreditgivare, organisation och storlek och eventuella noteringar från tidigare år.

Risken för väsentliga brister i förvaltningen gäller såväl risker kopplade till materiella som immateriella tillgångar och andra förhållanden i bolaget. Med det menas att riskerna i förvaltningen handlar mer om annat än risker avseende fysiska tillgångar. Det kan till exempel avse risk för avbrott i den dagliga driften som följd av brister i bolagets IT-miljö, risken för sanktioner kopplat till tillstånd och tillsyn, risken för att viktiga tillstånd inte förnyas och liknande. Om revisorn identifierar en betydande risk avseende förvaltning ska revisorn, i enlighet med punkt 26 i standarden, identifiera de kontroller som avser risken, utvärdera om de är utformade på ett effektivt sätt och avgöra om kontrollerna införts.

ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision

Kraven på revisorns rapportering från förvaltningsrevisionen följer samma väsentlighetsregler som gäller för extern rapportering i övrigt. Det är sålunda enligt gällande revisionspraxis tillåtet för revisorn att vid t.ex. till- eller avstyrkan av ansvarsfrihet utelämna oväsentliga avvikelser. När det gäller anmärkningar om styrelseledamot eller den verkställande direktören handlat i strid med ABL, årsredovisningslagen eller bolagsordningen är de ofta inte mätbara i monetära termer. Toleransnivån för funna beloppfel i samband med förvaltningsrevisionen är dock normalt sett lägre än vid räkenskapsrevisionen varför rapportering kan behöva ske av felaktigheter som i andra sammanhang skulle ha bedömts vara oväsentliga, bl.a. med hänsyn till kvalitativa faktorer. (Se även särskilt resonemang i punkt 4.2 beträffande väsentlighet vid revisorns granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § ABL.) Det är viktigt att förstå att väsentlighetsbedömningen ska övervägas inom ramen för kvantitativa och kvalitativa faktorer. Det kan t.ex. gälla relativ betydelse samt karaktären på och omfattningen av den inverkan som dessa faktorer har på utvärderingen eller mätningen av granskningsobjektet samt de avsedda användarnas intressen. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer bör göras utifrån revisorns professionella omdöme.

(FAR N 2018:3)

Vid en förvaltningsrevision måste exempelvis hänsyn tas till olika typer av beteenden hos ledningen och bolagets utveckling av processer, och vilka risker för väsentliga felaktigheter de kan medföra. Dessa beteenden eller processer kan vara svåra att definiera och mäta i relativa väsentlighetstal. Vid bedömningen av vilka områden som är väsentliga att granska samt vid bedömningen av väsentligheten för eventuella felaktigheter är det också viktigt att revisorn beaktar bolagets totala situation. Vissa frågor eller överträdelser kan

vara viktigare ur en extern betraktares perspektiv än vad de är sett endast till faktiska belopp.

Väsentlighetskriterier ska övervägas vid planeringen av granskningen, lämpligen i samband med riskbedömningen, och ska vid behov omprövas under granskningens gång.

3.3 och 3.4 upphävda genom FAR N 2024:xx

(FAR N 2018:3)

Revisorns granskningsinsats – Genomförande

3.4a I revisionen av styrelsens och VD:s förvaltning använder revisorn de revisionsbevis som han eller hon samlat in under hela revisionsprocessen för förståelse av verksamheten, riskbedömning och planering samt vid genomförandet av den granskning som följer av riskbedömningen och eventuella justeringar av planen påkallade av förändrade förutsättningar. I genomförandet gäller det att beakta hur styrelsen utformat bolagets organisation så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Omfattningen av granskningen styrs av riskbedömningen enligt ovan och förutsättningarna för det aktuella uppdraget.

Styrelsen har att ta sitt metodansvar som styrelse, det vill säga att beslut fattas med en god metodologisk ordning och att de dokumenteras så att de kan kontrolleras i efterhand. Det innebär att styrelsen ska agera på ett för bolaget omsorgsfullt sätt. I ett mindre bolag där styrelsens ledamot eller ledamöter även är ägare och involverad i verksamheten sker detta ofta mer informellt men gör det även svårare att bedöma vad personen gör som ägare, styrelseledamot och vad han eller hon gör som ett led i själva verksamheten. I ett större bolag handlar ansvaret mer om att organisera bolaget, anställa kvalificerad personal inom ekonomifunktionen och att anlita externa rådgivare vid behov. I att vara omsorgsfull ingår även att styrelsens beslut ska vara välgrundade och att det ska finnas ändamålsenliga och dokumenterade beslutsunderlag.

3.4b Granskningsåtgärderna ska anpassas efter de förhållanden som råder i det enskilda fallet. Vid revision av exempelvis mindre bolag kan förfrågningar göras då det kan saknas formella handlingar att granska. I stora bolag finns det ofta tydligare dokumentation och olika former av riktlinjer som revisorn kan ta del av.

3.5 Revisorns granskning av förvaltningen kan innefatta att gå igenom och pröva fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för bolagets förvaltning. Revisorn kan i förvaltningsrevisionen exempelvis inkludera följande granskningsområden:

- Styrelsens ansvar för organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter.
- Styrelseordförandens förvaltningsåtgärder såsom exempelvis förberedelse/ledning/styrning av styrelsearbete.

- Styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets affärsrisker samt ekonomiska situation.
- Styrelsens ansvar/skyldighet att bevaka att ABLs regler för borgenärsskydd och minoritetsskydd, bl.a. avseende aktieägare/bolagsstämma samt värdeöverföring, följs (RevR 10).
- Styrelsearbetet.
- Den verkställande direktörens (i tillämpliga fall) löpande förvaltningsåtgärder respektive den verkställande direktörens åtgärder där styrelsebeslut inte kunnat avvaktas.
- Styrelsens och (i tillämpliga fall) den verkställande direktörens åtgärder för att säkra laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning.
- Andra områden som följer av bolagets verksamhet samt bolagsordningens bestämmelser.

3.6 upphävd genom FAR N 2024:xx

3.7 Exempel på granskningsåtgärder framgår nedan. Notera att flera av dem även ingår i en revision av räkenskaperna enligt ISA och därför så långt som möjligt bör samordnas med den granskningen

1. Granskning av efterlevnad av bolagsordningen.
2. Granskning av protokoll, beslut och beslutsunderlag från styrelsemöten och eventuella styrelsekommittéer och utskott.
3. Granskning av processbeskrivningar, attestregler, fullmakter, delegationsordningar, ekonomisk rapportering, försäkringsbrev, riskbedömningar m.m. för att bedöma styrelsens tillsyn av organisationen i syfte att förvissa sig om att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattas av betryggande intern kontroll.
4. Granskning av de åtgärder som den verkställande direktören har vidtagit för att förvissa sig om laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning. Denna granskning avser normalt en bedömning av om bolaget har en lämplig organisation, vilket inkluderar en bedömning av dess ansvarsfördelning, system och rutiner för hantering av likvida medel, verifikationer och bokföring, uppföljning och tillsyn och kontroll av löpande bokföring och bokslut.
5. Granskning av styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets affärsrisker samt ekonomiska situation, vilket normalt innefattar att granska styrelsens skriftliga instruktioner avseende bedömningsunderlag, analyser, bedömning och åtgärder kopplade till identifierade risker. Vid risk för obestånd måste revisorn följa bolagets utveckling nära och uppmärksamma indikationer på obestånd eller kapitalbrist.
6. Granskning av redovisningen inklusive i förekommande fall delårsrapportering och annan extern rapportering samt tillhörande registreringsåtgärder.
7. Identifikation och granskning av enskilda förvaltningsåtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig beskaffenhet eller av stor betydelse.

3.8 För publika aktiebolag gäller särskilda krav som innebär att styrelsens arbetsordning, instruktioner och eventuell arbetsfördelning inom styrelsen samt uppföljning och kontroll av tillämpningen av arbetsordning och instruktioner ska granskas.

Revisorns slutsatser

Ansvarsfrihet – 9 kap. 33 § första stycket ABL

3.9 I 9 kap. 33 § första stycket anges att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet. Uttalandet baseras på om en ledamot eller den verkställande direktören vid fullgörandet av sitt uppdrag har agerat på något sätt som medför en risk för att bolaget kan lida ekonomisk skada. Skadan behöver inte vara konstaterad utan det räcker med att det finns en risk för att en ekonomisk skada har uppstått eller kommer att uppstå på grund av agerandet. Om skada eller risk för skada förelegat men skadan har läkts ska revisorn inte avstyrka ansvarsfrihet. Däremot kan det vara aktuellt med anmärkning i enlighet med 3.18 nedan.

3.10 Enligt 29 kap. 1 § ABL ska en ledamot eller verkställande direktör ersätta en sådan skada som han eller hon uppsåtligen eller av oaktsamhet vållar bolaget. Ansvaret prövas för varje enskild individ och måste ha uppkommit vid fullgörandet av uppdraget som styrelseledamot eller verkställande direktör. Såväl aktiva handlingar som underlåtenhet ska beaktas. Om ledamöterna och den verkställande direktören meddelas ansvarsfrihet kan inte bolaget väcka talan mot ledamöterna eller den verkställande direktören (29 kap. 7 §), avseende förhållanden som stämman haft korrekt och fullständig information om (29 kap. 11 §). Om stämman avstyrker ansvarsfrihet har bolaget ett år på sig från det att årsredovisningen lades fram på bolagsstämman att väcka talan.

3.11 För att skadeståndsskyldighet enligt 29 kap. 1 § ABL ska kunna föreligga krävs att styrelseledamoten eller den verkställande direktören har agerat med uppsåt eller oaktsamhet och att det finns en konstaterad skada. Revisorn behöver emellertid vid sitt ställningstagande om ansvarsfrihet endast bedöma om styrelseledamoten eller den verkställande direktören kan ha agerat oaktsamt och om det finns risk för en skada. Vid sin bedömning av om styrelseledamoten eller den verkställande direktören kan ha agerat oaktsamt kan revisorn beakta sådana förhållanden som att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inte fullgjort sina plikter eller överträtt sina befogenheter, att det funnits väsentliga och uppenbara brister i beslutsunderlaget, att beslut och förfaranden varit uppenbart ekonomiskt olämpliga eller att risk för skada uppkommit genom lagöverträdelser.

3.12 Revisorn måste också övergripande beakta om det skulle kunna finnas ett orsakssamband, en s.k. kausalitet, mellan styrelseledamotens eller den verkställande direktörens agerande eller underlåtenhet att agera och den potentiella skadan. Skaderisken ska ha uppstått helt eller delvis på grund av agerandet eller underlåtenheten. Dessutom ska kausaliteten vara adekvat, dvs. den potentiella skadan ska vara en förutsebar följd, eller ligga i farans riktning, av den oaktsamma eller uppsåtliga handlingen eller underlåtenheten.

3.13 Revisorns uttalande om ansvarsfrihet omfattar enbart sådana handlingar eller sådan underlåtenhet som styrelseledamoten eller den verkställande direktören har vidtagit inom ramen för sina respektive uppdrag. Eventuella åtgärder som en styrelseledamot eller den verkställande direktören har vidtagit för bolagets räkning, men som inte utförs inom ramen för dessa uppdrag, omfattas inte av deras ansvar som bolagsorgan och därmed inte heller av revisorns förvaltningsrevision.

3.14 Vid bedömningen bör revisorn därmed ta ställning till tre frågor innan han eller hon formulerar sitt ställningstagande om ansvarsfrihet:

1. Har bolaget lidit en ekonomisk skada eller finns det en risk för att bolaget kan komma att lida en ekonomisk skada?
2. Har styrelseledamoten eller den verkställande direktören, i sitt uppdrag, vidtagit en handling, som kan ha varit uppsåtlig eller oaktsam, alternativt underlåtit att agera?
3. Föreligger ett orsakssamband mellan skadan eller risken för skada och handlingen samt är dessa en sannolik (adekvat) följd av handlingen?

3.15 Om samtliga frågor kan besvaras med ja och skadan eller risken för skada inte är oväsentlig ska revisorn avstyrka att ansvarsfrihet beviljas. Revisorn bör noga redogöra för sina överväganden och förklara eventuella tveksamheter eller oklarheter. Revisorn kan i oklara fall överväga att anlita juridisk eller annan expertis vid bedömningen av sitt uttalande om ansvarsfrihet. Syftet med uttalandet är att ge vägledning till årsstämman inför dess beslut om ansvarsfrihet, vilket påverkar bolagets möjlighet att väcka talan mot styrelse och verkställande direktör. I en situation där revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bör revisorn därför som en utgångspunkt avstyrka att ansvarsfrihet beviljas och alltså inte avstå från att uttala sig genom att varken till- eller avstyrka.

(FAR N 2018:3)

Ersättningskyldighet – 9 kap. 33 § andra stycket första meningen ABL

3.16 Enligt andra stycket första meningen 9 kap. 33 § ABL ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om en styrelseledamot eller den verkställande direktören vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet. Det är *bolagets* eventuella rätt till ersättning som revisorn ska beakta.

3.17 Revisorn ska inom ramen för revisionen identifiera förhållanden som enligt revisorns bedömning innebär att bolaget kan ha förorsakats skada utan att skadan behöver vara föranledd av överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Så kan till exempel vara fallet om den verkställande direktören har underlåtit att vidta åtgärder som varit nödvändiga för att förnya tillstånd som krävts för att få fortsätta hela eller delar av bolagets verksamhet och detta innebär att bolaget går miste om intäkter. Revisorn behöver inte anmärka på en handling enligt denna mening om handlingen redan har föranlett att revisorn har avstyrkt ansvarsfriheten i enlighet med 9 kap. 33 § första stycket ABL.

Anmärkning enligt 9 kap. 33 § andra stycket andra meningen ABL

3.18 Revisorns skyldighet enligt andra stycket andra meningen 9 kap. 33 § ABL avser anmärkningar när en styrelseledamot eller verkställande direktör vid fullgörandet av sitt uppdrag har brutit mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Avsteget från ABL, ÅRL eller bolagsordningen ska vara väsentligt för intressenterna för att revisorn ska anmärka. Huruvida det föreligger en skada eller en risk för ekonomisk skada saknar betydelse i detta sammanhang. När revisorn gör en anmärkning i enlighet med denna mening bör revisorn dels beskriva överträdelsen, dels hänvisa till kapitel och paragraf i tillämplig lag eller

bolagsordning som har brutits. Revisorn behöver inte anmärka på en handling enligt denna mening om handlingen redan har föranlett en anmärkning enligt andra stycket första meningen 9 kap. 33 § ABL. Enligt praxis ska revisorn som regel anmärka på förhållanden som förelegat även om de i ett senare skede har läkts (exempelvis om kontrollbalansräkning inte upprättats och att kapitalet i ett senare skede har återställts). Vidare kan överträdelse i enlighet med denna mening ge upphov till en skyldighet för revisorn att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL (se vidare RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*).

3.18a Revisorn har ingen skyldighet att anmärka om överträdelse av bokföringslagen (BFL) såvida överträdelsen inte är av den graden att den träffar styrelsens ansvar att se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt eller att överträdelsen träffar verkställande direktörens skyldighet att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt. I praxis har styrelsens och verkställande direktörens ansvar ansetts långtgående vad gäller efterlevnad av BFL. En eventuell anmärkning bör refereras till styrelsens eller verkställande direktörens ansvar enligt ABL.

3.19 och 20 upphävda genom FAR N 2024:xx

Uttalande från företagsledningen (ISA 580 Skriftliga uttalanden)

3.21 Revisorn bör överväga om några av de förhållanden som uppmärksammas under revisionen av förvaltningen bör inkluderas i uttalandet från företagsledningen.

4 Revisorns granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § ABL

4.1 Enligt 9 kap. 34 § ABL ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att:

1. Göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen.
2. Anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen.
3. Lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen.
4. I rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Första stycket punkten 3 framgår av skatteförfarandelagen 26 kap. 2 § respektive 37 kap. 4 §:

[HYPERLÄNK]

Bedömningsgrund

4.2 Vedertagna principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen. Detta innebär att

granskningen inte behöver omfatta samtliga transaktioner utan kan baseras på relevanta stickprov och analyser. Om en avvikelser noteras, ska denna utvärderas för ställningstagande till eventuell utvidgning av granskningen. Utfallet kan leda till att revisorn ska anmärka. I normalfallet är det ett lägre väsentlighetskrav som ska tillämpas för denna granskning och rapportering än det som används för räkenskapsrevisionen.

4.3 Vid bedömningen av om anmärkning ska göras på grund av för sent gjorda betalningar eller felaktiga skattedeclarationer bör följande faktorer beaktas samlat:

- *Storleken på felaktigt belopp*

Vid bedömning av om anmärkning i revisionsberättelse ska ske i fall där skatt har betalats in för sent ska felets beloppsmässiga storlek beaktas. Det är det redovisade beloppet som har inbetalats för sent som ska beaktas, inte den kostnadsränta som har belastat bolaget. Revisorn bör underlåta att göra anmärkning om det är uppenbart att beloppet är oväsentligt.

- *Antal förseningar*

En annan omständighet att beakta är om en felaktighet framstår som ett enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser, vilket kan tyda på allvarliga brister i rutinerna eller i värsta fall oegentligheter. Det bör röra sig om enstaka förseningar för att det ska vara möjligt att undvika anmärkning. Beaktande övriga faktorer kan revisorn i undantagsfall acceptera icke enstaka förseningar.

- *Orsak till och längd på försening*

Förseningens orsak bör beaktas enskilt samt kopplat till antalet förseningar liksom förseningens längd. Det är viktigt att påpeka att bolaget är skyldigt att ha den interna kontroll som krävs för att säkerställa att skatter och avgifter betalas i rätt tid, vilket gör att även brister i interna rutiner kan vara skäl för anmärkning om detta lett till upprepade förseningar och det inte rör sig om oväsentliga belopp. Förutsättningarna för att uppnå en fullgod intern kontroll ser olika ut beaktande om det rör sig om små eller stora bolag. Om orsaken till försening är bristande likviditet är det särskilt allvarligt.

- *Rättelse av felaktighet*

Även det förhållande att en revisionsklient, som i något avseende inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter, vidtar rättelse kan inverka på bedömningen. Enligt praxis kan revisorn även vid frivillig rättelse vara skyldig att anmärka om sen betalning i de fall rättelsen innebär högre skattebetalning med beaktande av väsentlighet och skälen till förseningen.

(FAR N 2019:18)

4.4 Revisorns skyldigheter på skatte- och avgiftsområdet baseras på hur systemet för skatteuppbörd är konstruerat. Systemet bygger på att bolag löpande redovisar ett riktigt och fullständigt underlag för redovisningsperioden och att efter varje redovisningsperiods utgång uppgifter lämnas till Skatteverket om gjorda skatteavdrag, avgiftspliktiga löner m.m. under perioden samt att betalning sker i rätt tid. För att ett sådant system ska kunna fungera ställs stora krav på löpande kontroll, en kontroll som lagstiftaren delvis har lagt över på revisorn.

5 Rapportering

Revisionsberättelsen

5.1 Revisorns rapportering i revisionsberättelsen om förvaltningsrevisionen behandlas i RevR 700 samt i RevR 705.

5.2 Förvaltningsrevisionen avser styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning under räkenskapsåret (år 1). Upprättandet av årsredovisning är sista ledet i fullgörandet av bokföringsskyldigheten för ett räkenskapsår. Det innebär att brister efter balansdagen avseende upprättandet av en årsredovisning, vilka har medfört att årsstämma inte har hållits i tid, ska ses som brister i förvaltningen för räkenskapsåret. Anmärkning ska således lämnas i revisionsberättelsen för år 1. Punkt 5.4 i denna rekommendation samt EtikU 10 *Revisors åtgärder vid sen årsredovisning* behandlar situationer när sent upprättad årsredovisning medför anmälningsskyldighet enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Denna granskning ligger till grund för uttalandet om ansvarsfrihet och vilka anmärkningar som ska lämnas i revisionsberättelsen. Det påbörjade räkenskapsåret (år 2) granskas i enlighet med ISA 560 *Efterföljande händelser*. Det finns inget krav på att granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning efter balansdagen i några andra avseenden än de mål som ISA 560 sätter upp, dvs. att inhämta revisionsbevis om huruvida det inträffat händelser efter balansdagen som kräver justering av årsredovisningen förutom vad avser påverkan på revisorns uttalande om resultatdisposition (se RevR 10 *Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen*).

5.3 Om revisorn vid sin granskning av efterföljande händelser (se punkt 5.2) eller på annat sätt blir uppmärksam på att en styrelseledamot eller den verkställande direktören under det påföljande året (år 2) har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller på något annat sätt har handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, ska revisorn avgöra om och hur detta ska kommuniceras. Om de förhållanden som har upptäckts under det påföljande året (år 2) är av väsentlig betydelse för bolaget ska revisorn under rubriken "Övriga upplysningar" informera om förhållandet i revisionsberättelsen för år 1. Av denna information ska framgå att upplysningarna avser förhållanden som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Händelser som inträffar år 2 ska inte påverka uttalandet om ansvarsfrihet för år 1. Revisorn ska i revisionsberättelsen för år 2 bl.a. beakta de förhållanden som enligt ovan informerats om i revisionsberättelsen år 1. Detta gäller dels för uttalandet om ansvarsfrihet, dels för eventuella anmärkningar som ska lämnas.

5.3a Revisorn ges enligt 9 kap. 35 § ABL en möjlighet att lämna upplysningar som inte är obligatoriska enligt de föregående paragraferna men som han eller hon ändå anser att aktieägarna bör få kännedom om. Eftersom revisionsberättelsen blir en offentlig handling måste revisorn noga överväga att information som lämnas ut inte rör t.ex. affärshemligheter. Om möjligt ska revisorn, när han eller hon lämnar en sådan upplysning, också peka ut eventuella uppgifter i årsredovisningen som har betydelse för den aktuella upplysningen.

5.3b Möjligheten till upplysningar enligt 9 kap. 35 § ABL har funnits i många år och har i lagens förarbeten exemplifierats med att revisorn kan lämna positiva uppgifter om bolagets förhållanden, till exempel genom att avfärda rykten om

oegentligheter från ledningens sida eller om stora förluster för bolaget. Givet den utveckling som både regelverken för upprättande av årsredovisningar och för utförande av revision genomgått sedan denna regel infördes är det FAR:s bedömning att denna typ av upplysning i praktiken behöver lämnas mycket sällan. Av denna anledning kommenteras därför inte denna typ av upplysning ytterligare i denna rekommendation.

9 kap. 35 §

Utöver vad som följer av 29–34a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Annan rapportering

5.4 Resultatet av granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning kan påvisa sådana förhållanden som visserligen inte är av den arten att de ska bli föremål för obligatorisk rapportering i revisionsberättelsen men som revisorn ändå anser behöver rapporteras eller på annat sätt ageras på särskilt. Sådan rapportering görs i olika former beroende på det enskilda förhållandet. Exempel på sådana situationer är följande:

- RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i aktiemarknadsbolag.*
- RevR 100 *Revision av finansiella företag.*
- RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.*
- RevR 15 *Revisorns rapporteringsskyldighet enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 Värdepappersrörelse.*
- EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning* (se även ABL 9 kap. 23 §).
- EtikU 11 *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*

5.5 Utöver rapportering i revisionsberättelsen har revisorns även andra möjligheter att rapportera iakttagelser baserat på förvaltningsrevisionen. Rapportering ska enligt ISA ske till företagsledning och styrelse (ISA 250, ISA 265). Enligt ABL finns även en möjlighet att lämna erinran till styrelsen vid allvarliga iakttagelser som kan föranleda modifiering av eller anmärkning i revisionsberättelsen.

6 Andra associationsformer än aktiebolag Generellt

6.1 Avsnitt 1 till 5 i RevR 209 baseras på förvaltningsrevision i aktiebolag. Förvaltningsrevision är aktuellt även i andra associationsformer men omfattningen av granskningen och rapporteringen kan variera. I detta avsnitt redogörs för viktiga skillnader i omfattning och rapportering vid förvaltningsrevision av andra företagsformer än aktiebolag. I all granskning är

det viktigt att revisorn är väl insatt i vilka regler som gäller för det specifika uppdraget och vilken granskning som överenskommits.

6.2 FAR har tagit fram en sammanställning över revisorns rapportering i revisionsberättelsen för olika typer av företag och organisationer. Den sammanställningen ska ses som ett komplement till RevR 209, RevR 700 och RevR 705. Sammanställningen visar endast rapporteringskrav utifrån revisionsregler. Det kan finnas krav i andra lagar som behöver beaktas.

Ekonomiska föreningar

6.3 Förvaltningsrevisionen i en ekonomisk förening är till stora delar lik förvaltningsrevision i aktiebolag. För förvaltningsrevisionen är det viktigt att beakta att kraven i lag om ekonomiska föreningar (EFL) i flera avseenden skiljer sig från kraven i ABL. Det är viktigt att ha i åtanke när det gäller eventuella handlingar i strid med EFL. Vidare kan ofta minoritetskyddsregler spela en större roll i riskbedömningen i en ekonomisk förening. Revisorn ska dessutom anmärka om denne har funnit att föreningen inte har fullgjort sina skyldigheter att föra en medlemsförteckning och en förteckning över innehavare av förlagsandelar enligt 5 respektive 11 kap.

Utländska filialer

6.4 För en filial gäller i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Det innebär att filialen vid revision ska likställas med en juridisk person motsvarande det utländska bolagets, d.v.s. om det utländska bolaget är att likställa med ett aktiebolag så revideras filialen som om den vore ett svenskt aktiebolag. Är det utländska företaget att likställa med en ekonomisk förening så revideras filialen såsom en svensk ekonomisk förening.

Stiftelser som lyder under stiftelselagen

6.5 För vissa stiftelser gäller stiftelselagen (1994:1220). En stiftelse kan ha stadgar men revisorn uttalar sig inte specifikt om stadgarna i revisionsberättelsen utan om efterlevnad av stiftelseförrordnandet. Stadgarna kan vara mer detaljerade än förordnandet. Stadgarna får ej bryta mot förordnandet och det räcker därmed att revisorn uttalar sig om förordnandet. Vad gäller revisorns rapportering så ska enbart avvikelser från förordnandet tas upp. Innehåller stiftelseförrordnandet föreskrifter om revision skall dessa iakttas, om de inte strider mot stiftelselagen

Ideella föreningar

6.6 Det finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning som reglerar ideella föreningar. Därmed omfattas stora ideella föreningar och moderföreningar i en stor koncern av revisionslagen eftersom de har en skyldighet att upprätta en årsredovisning (BFL 6kap 1§ p 6-7). En liten ideell förening omfattas dock inte av revisionslagen varför revision av en liten ideell förening i stället har sin

utgångspunkt i föreningens stadgar och föreningsstämmans beslut i de fall det framgår av föreningsstämmans protokoll. I stadgarna bör det regleras vilken omfattning revisionen ska ha. Revisorn kan även komma överens med föreningen om att granskningen frivilligt ska ske enligt revisionslagen och inkludera det i uppdragsbrevet. Vid revision av ideella föreningar blir det därför viktigt att revisionens och rapporteringens omfattning framgår av uppdragsavtalet, då den till viss del är dispositiv.

Granskning enligt revisionslagen

6.7 I de fall revisionslagen tillämpas vid granskning enligt lagkrav eller frivilligt är det viktigt att notera en skillnad i förhållande till ABL och EFL i kraven på revisorns rapportering avseende förvaltningsrevision. Anmärkning enligt 29 § ska endast ske om revisorn vid sin granskning har funnit att någon som ingår i företagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet.

(FAR N 2021:27)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:9

Ändringarna ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2018:3

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:18

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:27

Dessa ändringar träder i kraft den 1 januari 2022. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:9 FAR N 2018:3 FAR N 2019:18 FAR N 2021:27

Bilaga Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former

Generellt om sammanställningen

Denna sammanställning visar endast rapporteringskrav enligt nämnda lagar – det kan finnas andra krav i andra lagar som också kan behöva beaktas.

UTKAST