

YTTRANDE  
2010-12-10

2010-1575  
2010-1576

Far  
Att. Janet Temple  
Box 6417  
113 82 Stockholm

**Revisorsnämndens remissvar avseende utkast till  
- rekommendation RevR 709 Revisionsberättelsens  
standardutformning i aktiebolag,  
- uttalande RevU 709 Kompletterande vägledning för  
revisionsberättelser som avviker från standardutformningen och  
- ändringar i uttalande RevU 16 Revisorns granskning av  
bolagsstyrningsrapporten**

**Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har beretts tillfälle att lämna synpunkter avseende rubricerade utkast till rekommendation och uttalanden. Myndigheten lämnar nedanstående synpunkter.

**Generellt om förhållandet mellan RevU och RevR respektive ISA**

De av Far remitterade utkasterna till RevR 709 och RevU 709 ska utgöra ett komplement bl.a. till ISA 700, 705 och 706. Med hänsyn till de särdrag som de svenska associationsrättsliga kraven på innehållet i en revisionsberättelse uppvisar, delar RN Fars bedömning vad gäller behovet av att meddela till ISA kompletterande vägledningar. RN anser dock att det finns skäl att närmare överväga frågan om förhållandet mellan Fars rekommendationer och uttalanden respektive ISA-standardernas olika delar.

En ISA består av tre delar; 1) mål, 2) krav samt 3) tillämpning och andra förtydliganden (applikationsmaterial). Som RN har uppfattat normstrukturen anger *kraven* vad som *ska göras* för att uppnå de i varje ISA angivna målen medan *applikationsmaterialet* ska närmare och mer exakt *förklara* vad ett krav innebär eller är avsett att täcka respektive *ge exempel* på riktlinjer och rutiner *som kan vara* ändamålsenliga. Detta innebär i sin tur att det torde finnas ett utrymme för att hävda att det är möjligt att uppnå kraven – och därmed följa ISA – samtidigt som man på såväl regleringsnivå som på tillämpad nivå avviker från applikationsmaterialets vägledning.

I utkastet hanteras, såvitt RN kan bedöma, standarderna som en enhet och skillnad görs således inte mellan kraven och applikationsmaterialet. Även om detta är ett möjligt angreppssätt anser RN att frågan om förhållandet mellan applikationsmaterialet och Fars rekommendationer och uttalanden bör klargöras i Fars regelverk.

### **Närmare synpunkter rörande utkastet till rekommendation RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag**

#### *Begränsningar i rekommendationens tillämpningsområde m.m.*

Av punkten 4 i RevR 709 framgår att rekommendationen inte omfattar revisionsberättelser som avges till Bolagsverket i elektronisk form i s.k. XBRL-format. RN ifrågasätter inte behovet av att undanta sådana elektroniska revisionsberättelser från rekommendationens tillämpningsområde. Samtidigt vill RN framhålla att en elektroniskt upprättad revisionsberättelse måste, i sin läsbara form, uppfylla samma krav på innehåll och struktur som en revisionsberättelse som avges i annan form. Om Far avser att meddela en särskild standard för en elektroniskt avgiven revisionsberättelse bör detta framgå av rekommendationen.

#### *Förhållandet mellan aktiebolagslagen (2005:551) och RevR 709*

En grundläggande ambition i Fars arbete med framtagandet av utkastet till RevR 709 verkar ha varit att förena rapporteringskraven i svensk lagstiftning och de rapporteringskrav som följer av ISA-standarderna. RN delar Fars syn på behovet av att klargöra detta förhållande och också behovet av att de svenska skrivningarna i så hög omfattning som möjligt ansluter till ISA och myndigheten inser också de problem som är förenade med att förena de svenska rapporteringskraven med ISA. Myndigheten vill dock ifrågasätta om inte Fars skrivningar i allt för hög grad avviker från aktiebolagslagens (2005:551) ordalydelse. Som exempel kan nämnas punkten 9 i rekommendationen. Enligt aktiebolagslagen ska revisorn uttala sig om huruvida årsredovisningen är upprättad i enlighet med *tillämplig lag om årsredovisning*. I punkten 9 anges endast årsredovisningslagen (1995:1554) som ramverk för årsredovisningens upprättande (se mer om detta nedan under rubriken Revisionsberättelsens utformning). Som RN förstår utkastet till rekommendation är RevR 709 inte avsedd att begränsas bara till aktiebolag som upprättar sin årsredovisning enligt årsredovisningslagen – om detta är syftet bör det klart framgå av rekommendationen.

RN föreslår att uttalandet i sin helhet ses över för att föras i bättre överensstämmelse med aktiebolagslagen.

#### *Revisionsberättelsens utformning*

I förslaget till den generiska revisionsberättelsen finns en skrivning om på vilket sätt som revisorn i sin revision har använt sig av det granskade bolagets interna kontroll. RN har inget att erinra mot den aktuella skrivningen. Myndigheten vill dock ifrågasätta om skrivningen är lämplig i en generisk revisionsberättelse som till övervägande del sannolikt kommer att tillämpas på bolag som inte har något system för intern kontroll utan att man i rekommendationen klargör vad som avses med intern kontroll i olika typer av bolag. RN föreslår därför att Far överväger hur uttalandet ska formuleras för små bolag som inte har en intern kontroll.

Av 9 kap. 29 § aktiebolagslagen följer att revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgift bl.a. om vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat. Fars förslag innehåller, i likhet med vad som gäller idag, inte någon uttrycklig angivelse av vilket normsystem för redovisning som har tillämpats. RN vill ifrågasätta om inte detta bör komma till klarare uttryck i revisionsberättelsen.

RN har ovan nämnt behovet av att anpassa den kommande rekommendationen till aktiebolagslagen krav på revisionens innehåll och omfattning. I punkten 22 i utkastet till RevR 709 anges att uttalandet ska formuleras enligt följande.

Enligt min (vår) uppfattning ger årsredovisningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat [och kassaflöden] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Enligt 9 kap. 31 § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I revisionsberättelsen ska det vidare särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Det är RN:s uppfattning att den uttalandemening som Far föreslår inte fullt ut möter dessa krav eftersom uttalande om att årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning saknas. Enligt RN:s mening bör förslaget till uttalande kompletteras.

Under rubriken *Styrelsens och verkställande direktörens respektive revisorns ansvar* i revisionsberättelsens andra del anges bolagsledningens respektive revisorns ansvar i ett och samma stycke. RN föreslår att Far, för att tydliggöra skillnaderna, delar upp stycket i två stycken varav det första bör innehålla en redogörelse för ledningens ansvar och det andra en redogörelse för det ansvar som revisorn har.

#### *Revisionsberättelsens undertecknande*

I punkten 31 i rekommendationen anges att revisionsberättelsen ska skrivas under av den bolagsstämmodvalda revisorn och i förekommande fall av annan utsedd revisor. RN har uppfattat skrivningen på så sätt att den kopplar till bestämmelsen i 9 kap. 8 § aktiebolagslagen enligt vilken ett aktiebolag har möjlighet att, för det fall flera revisorer ska utses, i bolagsordningen föreskriva att en eller flera av dem, dock inte alla, får utses av annan än bolagsstämman.

Enligt fotnot 15 ska, för det fall den valda revisorn är ett registrerat revisionsbolag, bolagets firma anges i anslutning till revisorns underskrift. RN föreslår att detta också kommer till uttryck i punkten 31.

#### **Synpunkter rörande utkastet till uttalande RevU 709 Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen**

I punkterna 21 ff. i utkastet redogör Far för de rapporteringsåtgärder som en revisor ska vidta om revisorn väljer att helt avstå från att uttala sig pga. att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Revisorns skyldighet att vidta åtgärder för det fall han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan uppkomma i två olika fall. En brist rörande en enskild fråga kan leda till att revisorn saknar förutsättningar för att göra något eller några av de uttalanden som ska göras i revisionsberättelsen. I sådana fall är det viktigt att revisorn avstår från att göra uttalandet och i revisionsberättelsen anger skälet för detta.

Annorlunda förhåller det sig i situationer där revisorn helt saknar förutsättningar för att genomföra revisionen, t.ex. om bokföringen inte är i reviderbart skick eller om revisorn inte får tillgång till klientens redovisningsmaterial. I sådana fall får revisorn enligt RN:s praxis inte avge revisionsberättelse.<sup>1</sup>

RN anser att Far bör överväga hur de som nu sägs i uttalandet står i överensstämmelse med de överväganden som RN har gjort och tydligt förhåller sig till dessa i RevU 709.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn enligt 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen ange detta i revisionsberättelsen och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. Av 9 kap. 35 § samma lag följer att revisorn i vissa andra fall får lämna upplysningar i revisionsberättelsen. Den sistnämnda rapporteringsmöjligheten behandlas i punkten 27 i utkastet till RevU 709. Däremot behandlar utkastet inte rapporteringsskyldigheten enligt 9 kap. 31 §. RN anser att uttalandet bör kompletteras så att detta rapporteringskrav framgår.

## **Synpunkter rörande utkast till ändringar i uttalande RevU 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten**

### *Allmänt om förslaget*

RN konstaterar att Far i det nu remitterade utkastet inte har beaktat de förslag till utformning av revisionsberättelse som föreslås i de två ovan behandlade förslagen till ny RevR 709 och RevU 709. Det är därför svårt att förhålla sig till detaljerna i förslaget. RN:s svar nedan är därför inriktat på de principiella frågorna som diskuteras i utkastet och som aktualiseras både i förhållande till nu aktuell utformning av revisionsberättelser för aktiebolag och till den modell som nu föreslås av Far. RN:s synpunkter nedan är begränsade till vad som gäller för aktiebolag.

### *Kontroll av om bolagsstyrningsrapport har upprättats*

Revisors skyldighet att granska ett klientbolags bolagsstyrningsrapport som utgör en del av klientens förvaltningsberättelse – se 6 kap. 6 § årsredovisningslagen – följer av 9 kap. 31 § aktiebolagslagen. Lämnas bolagsstyrningsrapporten istället i en från årsredovisningen avskild rapport följer granskningsskyldigheten av 6 kap. 9 § årsredovisningslagen. Bestämmelserna innebär att revisorn, för det fall bolaget har avsett att lämna bolagsstyrningsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen, bör kontrollera huruvida rapporten överhuvudtaget har upprättats eller inte samt göra en bedömning av om upplysningarna om intern kontroll och riskhantering m.m. stämmer med årsredovisningens övriga delar. För det fall bolaget väljer att upprätta

---

<sup>1</sup> Se t.ex. RN beslut den 7 februari 2002, dnr 1999-222 och den 11 september 2003 dnr 2001-665 m.fl. (D2/02 och D 22/03 i RN:s praxissamling).

en separat rapport ska granskningen göras enligt årsredovisningslagens bestämmelser.<sup>2</sup>

Som framgår av det sagda är ett av granskningskraven en kontroll av att bolagsstyrningsrapporten har upprättats. Av förarbetsuttalanden framgår att detta innefattar ett krav på att revisorn ska gå igenom rapporten i sådan omfattning att det kan konstateras att rapporten i någon verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen.<sup>3</sup> Det sagda innebär att granskningen inte kan begränsas till att avse endast en kontroll av att en handling benämnd bolagsstyrningsrapport existerar (som en del av förvaltningsberättelsen eller som en enskild handling) utan också av om handlingen innehåller de delar som föreskrivs i lag. Detta bör enligt RN:s mening komma till klart uttryck i Fars uttalande.

#### *Olika typer av granskning och rapportering*

I sitt förslag till ändringar i RevU 16 föreslår Far huvudsakligen två modeller för rapportering av och rapportering över bolagsstyrningsrapporter; sådan som är avsedd för att möta de lagstadgade kraven respektive sådan som är avsedd för ett revisionsuttalande.

RN ifrågasätter inte Fars intention att tillskapa en modell för granskning av och rapportering över bolagsstyrningsrapporter som går utöver de legala kraven. Myndigheten vill dock ifrågasätta den systematik som förslaget bygger på. Fars reglering bör enligt RN:s mening utgå från den ram som sätts av de legala kraven på revisorns rapportering. Utgångspunkten är alltså att revisorns granskning och rapportering ska uppfylla de ovan angivna legala kraven vilket bör avspeglas i Fars uttalande. Uppdraget att genomföra en fördjupad granskning som möter revisionskraven kommer då att ses som en påbyggnad på grundkraven och det bör därför råda en frihet för revisionsklienten och revisorn att avtala om och utforma uppdraget.

Frågan blir då i nästa led vilket bolagsorgan som har rätt att besluta om att utvidga revisorns uppdrag och vilket ansvar som revisorn har för den del av uppdraget som går utanför de legala kraven. En möjlig utgångspunkt för en diskussion kring denna problematik är bestämmelsen i 9 kap. 4 § aktiebolagslagen som ger bolagsstämman rätt att i den omfattning det är förenligt med bl.a. god revisionsred att utvidga ett revisionsuppdrag. Det utvidgade uppdraget att granska bolagsstyrningsrapporten blir därmed en del av revisionsuppdraget och förenas med det ansvar som gäller för revision i allmänhet. Detta innebär att ett uppdrag till en revisor att företa en fördjupad granskning av bolagsstyrningsrapporten måste ges revisorn av det granskade bolagets bolagsstämma. Andra bolagsorgan saknar därmed behörighet att besluta om utvidgad granskning.

Ett alternativt sätt att se på revisorns uppdrag är att revisorns lagstadgade uppdrag inte omfattar annat än de krav som kommer till uttryck i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. En eventuell utvidgning av uppdraget kan då beslutas av t.ex. styrelsen. Uppdraget i sin utvidgade del kommer då inte att ses som en del av revisionsuppdraget utan som ett från detta skiljt uppdrag.

---

<sup>2</sup> Se prop. 2008/09:71, s. 68.

<sup>3</sup> Prop. 2008/09: 17, s. 107.

Av det sagda följer enligt RN:s mening att det finns skäl för Far att närmare överväga strukturen på de föreslagna reglerna.

Beslut om detta yttrande har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson och chefsjuristen Adam Diamant som har föredragit ärendet.

Peter Strömberg

Adam Diamant