

Beslut om ändring i RevR 10 Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen;

beslutade den 27 oktober 2017.

Med stöd av bemyndigande från FARs styrelse har policygruppen för revision beslutat

dels att i punkt 2.2 sista punkten i punktlistan ändra ”Andra bestyrkandeuppdrag än revision” till ”Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information”,

dels att i punkt 2.7 styrka den sista meningen,

dels att i punkt 2.10 första meningen ändra ”lagens” till ”årsredovisningslagens” samt i andra meningen byta ut ”anmärkas i revisionsberättelsen” till ”rapporteras i revisionsberättelsen”,

dels att i punkt 2.14 ändra ”Direktiven är utformade” till ”Direktivet är utformat”,

dels att rubriken ovanför punkt 3.9 ”Väsentliga händelser efter räkenskapsåret” flyttas till ovanför punkt 3.10 och att det införs en ny rubrik ”Fortsatt drift” ovanför punkt 3.9,

dels att i punkt 3.9 näst sista meningen lägga till ”i revisionsberättelsen” samt i sista meningen ändra ”Revisorsnämnden” till ”Revisorsinspektionen”,

dels att den tidigare upphävda punkten 3.10 införs med en ny lydelse enligt nedan,

dels att i punkt 3.25 sista meningen byta ut ”i förhållande till 18 kap. 5–6 §§” till ”ingår i revisorns förvaltningsrevision och” samt stryka ”p 2.3”,

dels att i punkt 3.26 sista punkten i punktlistan stryka ”(vilken föreslås kodifieras i lag under 2017)”,

dels att införa nya punkter som flyttas från *RevU 5 Revisorns beaktande av icke-finansiella upplysningar vid granskning av årsredovisningen* i samband med att denna upphävs, punkterna ska numreras till 3.27-3.38,

dels att de tidigare punkterna 3.27-3.29 ska numreras om till 3.39-3.41,

dels att i Bilaga 1 ändra skrivningen om ÅRL 6 kap. 1 § 4 st. och lägga till en rad om ÅRL 6 kap. 10-14 §§,

dels att punkterna 1.2, 1.3, 2.4, 2.13, 3.22 och 3.24, ska ha nedan lydelse.

- 1.2 Enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ska ett företag upprätta en förvaltningsberättelse som en del av årsredovisningen. Det lagstadgade innehållet i förvaltningsberättelsen framgår av 6 kap. 1–4 §§ ÅRL. I förekommande fall gäller även 6 kap. 6–9 §§ ÅRL när en bolagsstyrningsrapport upprättas som en del av förvaltningsberättelsen (se *RevU 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*). På samma sätt gäller i förekommande fall även 6 kap. 10-14 §§ ÅRL när en hållbarhetsrapport upprättas som en del av förvaltningsberättelsen (se *RevR 12 Revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten*). Förvaltningsberättelse ska även upprättas för koncernen i enlighet med 7 kap. 31 § ÅRL. Kraven på koncernens

förvaltningsberättelse överensstämmer i tillämpliga delar med kraven på moderbolagets förvaltningsberättelse.

- 1.3 ÅRL anger att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Syftet med balansräkningen, resultaträkningen och noterna är att de ska ge en *rättvisande bild* av företagets ställning och resultat. Förvaltningsberättelsens övergripande syfte är att komplettera årsredovisningens övriga delar för att öka förståelsen för årsredovisningen som en helhet. Den ska innehålla en *rättvisande översikt* över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Därutöver ska ett antal i lagen preciserade uppgifter lämnas i förvaltningsberättelsen. Innehållet och omfattningen av förvaltningsberättelsen styrs även av det av företaget tillämpade redovisningsreglementet, såsom K2 eller K3.
- 2.4 Med hänsyn till ÅRLs allmänt hållna krav om att förvaltningsberättelsen, förutom viss specifik information, ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat är gränsen mellan lagstadgad och frivillig information ibland oklar. Revisionen avser dock alltid hela förvaltningsberättelsen och omfattar således både lagstadgad information samt ytterligare information som bolaget på eget initiativ har valt att lämna. Detta gäller all information, undantaget bolagsstyrningsrapporten samt hållbarhetsrapporten, där lagstiftaren begränsat revisorns lagstadgade granskningsinsats (se vidare RevU 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten* jämte RevR 12 *Revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten*).
- 2.13 Dessutom ska revisorn särskilt uttala sig om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Detta särskilda uttalande kräver normalt ingen extra granskning, eftersom uttalandet om att årsredovisningen är upprättad i överensstämmelse med ÅRL, förutsätter att granskningen av att delarna sinsemellan är förenliga redan är utförd. Detta till synes onödiga uttalande i revisionsberättelsen har sin bakgrund i ett EU-direktiv för årsbokslut och koncernredovisning (2013/34/EU). I direktivet ställs krav på att medelstora och stora företag/koncerner upprättar förvaltningsberättelse medan medlemsstaterna själva får välja om samma krav ska ställas på de små företagen/koncernerna. I de fall förvaltningsberättelse upprättas ställer direktiven dock inget krav på att den ska revideras, utan enbart granskas vad gäller att den är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Sverige har som ett av få länder valt att kräva förvaltningsberättelse, som tillika ska revideras, i samtliga företag som omfattas av ÅRL.
- 3.10 Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för bolaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska bolaget lämna upplysning om detta. Upplysningarna ska i enlighet med 5 kap. 22§ ÅRL lämnas i not. Vissa händelser efter räkenskapsårets slut kan vara av sådan karaktär att de även ska upplysas om i förvaltningsberättelsen (jfr K3 kap. 3 punkt 7). Revisorn ska i sådana fall pröva om upplysningar lämnats på lämpligt sätt i både förvaltningsberättelsen och i not.
- 3.22 Styrelsen och den verkställande direktören ska enligt 6 kap. 2 § ÅRL lämna förslag till årsstämman beträffande hur bolagets vinst eller förlust ska disponeras. Förslaget ska lämnas i förvaltningsberättelsen, och avser enbart dispositionen av det/den på balansdagen redovisade fria egna kapitalet/ansamlade förlusten. Större företag även lämna den upplysningen i not i enlighet med 5 kap. 35 § ÅRL.

I förvaltningsberättelsen ska, för årsredovisningar som upprättas enligt K2, anges förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Detta innebär att alla former av värdeöverföringar, inte bara utdelningar, som påverkat eget kapital ska redovisas. Av BFNAR 2012:1 punkt 6.3 framgår att också transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, dvs. tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar ska anges separat. För årsredovisningar som inte upprättas enligt K2 kan förändring i eget kapital alternativt redovisas i en egen räkning.

3.24 De dispositioner som vanligen förekommer i förslag till resultatdisposition är

- a) överföring till bundna reserver,
- b) vinstutdelning enligt 18 kap. ABL, samt
- c) balansering av fritt kapital respektive ansamlad förlust i ny räkning.

Revisorn ska utföra tillräcklig granskning för att kunna avgöra om dispositionen i sin helhet är förenlig med ABL och bolagsordningen. Dispositionsförslag enligt alternativen a och c torde sällan medföra några svåra överväganden för revisorn, varför dessa inte behandlas vidare här.

Revisorn ska granska att styrelsens förslag till vinstutdelning är förenlig med bolagsordningen och inte överstiger beloppet för tillåten värdeöverföring enligt 17 kap. 3 § ABL, dvs. beloppsspärren enligt första stycket samt försiktighetsregeln enligt andra och tredje styckena.

Revisorns granskning avseende beloppsspärren utgörs av att revisorn kontrollerar att utdelningen inte inkräktar på det bundna egna kapitalet. Revisorns granskning avseende försiktighetsregeln innefattar att revisorn tar del av styrelsens motiverade yttrande om huruvida förslaget är försvarligt med hänsyn till försiktighetsregeln och, tillsammans med sin samlade kunskap om bolaget och i förekommande fall koncernen, bedömer om styrelsens förslag är väl underbyggt.

Det bör påpekas att det i huvudsak saknas klargörande rättspraxis om vad försiktighetsregeln innebär. Någon vägledning om i vilka konkreta fall regeln blir aktuell lämnas därför inte i denna rekommendation, men viss vägledning kan hämtas i RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt ABL och ABF* avsnitt 7 "Revisorns yttrande vid beslut om utdelning eller förvärv av egna aktier på annan bolagsstämma än årsstämma". Om revisorn, pga. bolagets och i förekommande fall koncernens verksamhet och ekonomiska situation, bedömer att försiktighetsregeln kan vara tillämplig bör revisorn rådfråga kollegor eller annan bolagsrättslig expertis.

Dessa ändringar ska tillämpas i denna lydelse från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

FARs policygrupp för revision

Håkan Malmström

Ordförande