

Revisorerers skadeståndsansvar

*Slutbetänkande av Utredningen om revisorer
och revision*

Stockholm 2008



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2008:79

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB

Stockholm 2008

ISBN 978-91-38-23054-1
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 7 september 2006 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa regler om revisorer och revision. Genom tilläggsdirektiv beslutade regeringen den 14 december 2006 att ge utredaren i uppdrag att föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, m.m.

Till särskild utredare förordnades f.d. justitierådet Bo Svensson. Övriga medverkande i utredningens arbete anges på nästa sida.

Utredningen, som antagit namnet Utredningen om revisorer och revision (Ju 2006:11), har tidigare överlämnat delbetänkandena *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (SOU 2007:56) och *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32).

Utredningen överlämnar härmed slutbetänkandet *Revisorerers skadeståndsansvar* (SOU 2008:79).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden.

Stockholm i september 2008

Bo Svensson

/Henrik Karlsson

Förteckning över vilka som har deltagit i utredningens arbete

Särskild utredare

F.d. justitierådet Bo Svensson, fr.o.m. den 9 januari 2007

Parlamentarisk referensgrupp (samtliga fr.o.m. den 23 oktober 2007)

Ove Jansson (fp)
Alf Karlsson (mp)
Johan Löfstrand (s)
Thomas Magnusson (v)
Mikael Oscarsson (kd)
Maria Plass (m)
Lennart Pettersson (c)

Sakkunniga (samtliga fr.o.m. den 6 februari 2007 om inte annat anges)

Kanslirådet Jacob Aspegren
Departementssekreteraren Annica Axén Linderl, fr.o.m. den 3 oktober 2007
Departementssekreteraren Niklas Ekstrand, t.o.m. den 2 oktober 2007
Ämnessakkunnige Lena Hiort af Ornäs, t.o.m. den 31 mars 2008
Ämnesrådet Gabriella Johansson
Ämnesrådet Stefan Pärnhem, t.o.m. den 27 april 2008
Departementssekreteraren Robert Wälikangas, fr.o.m. den 24 januari 2008

Experter (samtliga fr.o.m. den 6 februari 2007 om inte annat anges)

Verkställande direktören Gunvor Andersson
Jur. kand. Karin Berggren
Bolagsjuristen Carina Bergman Marcus
Rättslige experten Urban Bjergert, t.o.m. den 2 april 2008
Generalsekreteraren Dan Brännström
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén
Verksamhetsutvecklaren Annette Dahlberg, t.o.m. den 2 april 2008

Auktoriserade redovisningskonsulten Fredrik Dahlberg, fr.o.m. den 13 mars 2007

Auktoriserade redovisningskonsulten Lena Dahlgren, t.o.m. den 13 mars 2007

Juris doktorn Adam Diamant

Bitr. avdelningschefen Eva Ekström, fr.o.m. den 25 april 2007

Bankdirektören Lennart Francke, t.o.m. den 22 april 2008

Bankdirekören Nicklas Grip, fr.o.m. den 23 april 2008

Rättslige experten Eskil Henriksson, fr.o.m. den 3 april 2008

Bitr. chefsjuristen Katarina Holmberg

Chefsjuristen Per Nordström

Sekreterare

Avdelningsdirektören Helene Agélii, fr.o.m. den 1 januari 2007
(föräldraledig fr.o.m. den 9 juni 2008)

Hovrättsassessorn Henrik Karlsson, fr.o.m. den 1 februari 2007

Innehåll

Sammanfattning	11
Förkortningar	15
Författningsförslag	17
1 Utredningens uppdrag och arbete	63
2 Skadeståndsansvar	65
2.1 Bakgrund	65
2.1.1 Inledning	65
2.1.2 Frågornas tidigare behandling.....	66
2.1.3 Nuvarande förhållanden.....	69
2.2 Internationella förhållanden.....	81
2.2.1 Europeiska unionen.....	81
2.2.2 Förhållandena inom EU:s ”gamla” medlemsstater.....	84
2.2.3 USA.....	89
2.3 Överväganden	98
2.3.1 Ansvar mot bolaget	98
2.3.2 Ansvar mot aktieägare och andra	99
2.3.3 Kretsen av skadeståndsberättigade tredje män	100
2.3.4 Begränsningar av revisorns skadeståndsansvar	104
2.3.5 Svensk modell för begränsning av revisors skadeståndsansvar	106
2.3.6 Preskription	115
3 Jäv och oberoende	117
3.1 Inledning.....	117

3.2	Frågornas tidigare behandling	118
3.3	Nuvarande förhållanden.....	122
3.3.1	De civilrättsliga jävsreglerna.....	122
3.3.2	De näringsrättsliga reglerna om revisorers oberoende	123
3.4	Internationella förhållanden	127
3.4.1	Europeiska unionen	127
3.4.2	Danmark.....	131
3.4.3	Finland	132
3.4.4	Norge	133
3.4.5	England	134
3.4.6	USA	136
3.4.7	International Federation of Accountants – IFAC....	138
3.5	Överväganden.....	139
3.5.1	Allmänna utgångspunkter	139
3.5.2	Associationsrättsliga regler om revisorsjäv och näringsrättsliga om revisors oberoende	144
3.5.3	Bör en revisor få utföra redovisningstjänster för en revisionsklient?.....	146
3.5.4	Bör revisorns kollegor på samma byrå få biträda vid revisionsklientens bokföring?	150
3.5.5	Bör en revisor eller dennes kollegor på samma byrå få lämna biträde vid bolagets medelsförvaltning?	153
4	En revisorskategori.....	155
4.1	Bakgrund.....	155
4.1.1	Frågans tidigare behandling.....	155
4.1.2	Förutsättningar för auktorisation och godkännande	156
4.1.3	Behörighet	158
4.1.4	Antalet godkända och auktoriserade revisorer.....	159
4.1.5	Utländska förhållanden	159
4.2	Överväganden.....	162
5	Övriga frågor	167
5.1	Ställande av säkerhet	167

5.2	Revisorns roll vid upprättande av apportintyg.....	168
5.2.1	Bakgrund.....	168
5.2.2	Överväganden.....	171
5.3	Sekretess hos Revisorsnämnden.....	175
5.4	Revisorers och revisionsföretags rätt att bedriva sidoverksamhet.....	177
5.5	Krav på ägande och ledning av revisionsföretag.....	180
5.6	Uppgift i årsredovisningen om arvode till revisor.....	183
6	Förslagets konsekvenser.....	187
6.1	Konsekvenser för Revisorsnämnden.....	187
6.2	Konsekvenser för redovisnings- och revisionsföretagen.....	187
6.3	Konsekvenser för övriga företag.....	189
6.4	Övriga följder.....	189
7	Författningskommentar.....	191
7.1	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen.....	192
7.2	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen.....	196
7.3	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen.....	196
7.4	Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen.....	202
7.5	Förslaget till förordning om ändring i förordningen om revisorer.....	203
	Särskilda yttranden och reservationer.....	205
	Bilagor	
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv.....	217
	<i>Bilaga 2</i> Tilläggsdirektiv.....	235

Sammanfattning

Utredningen har tidigare lämnat två betänkanden; *Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (SOU 2007:56) och *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32). I detta slutbetänkande behandlas några kvarstående frågor om revisorer och revision.

Revisorers skadeståndsansvar begränsas

Utredningen föreslår att revisorer får ett subsidiärt och proportionellt ansvar i förhållande till styrelseledamöter och verkställande direktör. Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, ska talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan. Vidare föreslår utredningen att revisorns skadeståndsansvar för varje uppdrag ska vara begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp dvs. omkring 100 miljoner kr. Denna beloppsbegränsning ska dock inte gälla skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Förslaget är föranlett av EU-kommissionens rekommendation om en begränsning av revisorers skadeståndsansvar. Rekommendationen förestavas av oro för att det inte ska finnas tillräckligt många revisionsnätverk med kapacitet att revidera de största börsnoterade företagen inom EU. En ökad turbulens på kapitalmarknaderna har ökat risken för revisorer att åläggas stora skadestånd. Detta har gjort det svårt för stora revisionsbolag att köpa ansvarsförsäkringar och lett till skyhöga försäkringspremier.

De nuvarande svenska bestämmelserna om styrelseledamöters, verkställande direktörs och revisors skadeståndsansvar innebär att

dessa organledamöter har ett gemensamt och solidariskt ansvar för skada som de – uppsåtligen eller av oaktsamhet – tillsammans har förorsakat bolaget eller tredje man. Aktiebolagslagen föreskriver att bolagets ledning dvs. styrelsen och verkställande direktören, ska upprätta årsredovisningen och många andra handlingar som rör bolagets ekonomi medan revisorn ska granska dessa handlingar och i förekommande fall påpeka brister i dessa. Om en revisor är försumlig i sin granskning och exempelvis inte framför några erinringar mot en årsredovisning som ger en missvisande bild av bolagets ställning och resultat så kan det leda till skada för exempelvis en bank som i förlitan på denna årsredovisning ger kredit åt bolaget. Men om revisorn varit försumlig i sin granskning på ett sätt som gör honom eller henne skadeståndsskyldig, så har normalt även styrelseledamot och verkställande direktören ett ansvar eftersom det är de som har upprättat den granskade handlingen. I praktiken blir det dock ofta bara revisorn som får svara i skadeståndsprövet. Det hänger samman med att det endast är revisorn som enligt lag är skyldig att ha försäkring. Revisorn hamnar därmed i första linjen när skadeståndsanspråk riktas mot organledamöter på grund av brister i t.ex. årsredovisningen. Denna ordning inger enligt utredningen mening betänkligheter. Det naturliga måste vara att de som upprättat den bristfälliga handlingen och garanterat riktigheten med sina namnteckningar i första hand får svara för de skador som uppstår.

Utredningens förslag om ett subsidiärt ansvar för revisorn innebär att revisorerna kommer att löpa lägre risk att bli instämnda och ålagda skadeståndsskyldighet. Det subsidiära ansvaret i kombination med den föreslagna takregeln kommer att göra det lättare för stora revisionsbolag att teckna ansvarsförsäkring rörande revision av stora bolag och sänka revisionsbolagens försäkringspremier avsevärt. Detta kan förväntas komma revisionsklienterna till godo i form av lägre revisionsarvoden.

Bestämmelser om jäv och oberoende ändras

Utredningen har i ett tidigare betänkande föreslagit att revisionsplikten för små företag ska avskaffas, men samtidigt framhållit att revision är något positivt och att åtgärder bör vidtas för att göra frivillig revision attraktiv för de småföretagare som befrias från revisionsplikten. En i detta sammanhang avgörande faktor är priset

på frivillig revision. Som det nu är hindrar bestämmelserna om jäv i aktiebolagslagen och andra lagar småföretagare från att anlita en och samma byrå för sin redovisning och revision. Det innebär högre kostnader att anlita två byråer i stället för en och det är tydligt att många småföretagare kommer att finna det sammanlagda beloppet för redovisning och revision alltför högt och avstå från professionell revision. Det är mot denna bakgrund utredningen har prövat om de nuvarande reglerna om jäv och oberoende är strängare än nödvändigt för att säkra en opartisk, självständig och objektiv revision.

Utredningen har därvid funnit att de absoluta bestämmelserna om s.k. bokförings-, medelsförvaltnings- och byråjäv såvitt avser små företag bör utmönstras ur aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar. Frågan om när en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag bör hanteras i stället hanteras enligt revisorslagens analysmodell. Detta innebär att revisionsbyråer får ökade möjligheter att utföra s.k. kombiuppdrag i små företag, t.ex. bokföring, medelsförvaltning och revision.

En revisorskategori

Sedan systemet med revisorsexamen infördes i svensk rätt finns det inte någon nämnvärd skillnad mellan vad en auktoriserad revisor och godkänd revisor får göra. Den revisor som avlagt revisorsexamen får således i princip utföra samma uppdrag oavsett om han eller hon är godkänd eller auktoriserad. Utredningen anser att revisionsbegreppet bör vara enhetligt och att de associationsrättsliga reglerna inte bör ställa olika kompetenskrav på revisorerna beroende på om de arbetar med stora företag eller frivillig revision. Det är därför inte motiverat att ha mer än en kategori revisorer.

I enlighet härmed föreslår utredningen att det från den 1 juli 2010 bara ska finnas en enda kategori revisorer; auktoriserad revisor. De auktoriserade revisorerna ska ha genomgått utbildning om minst åtta år, varav minst tre år teori och minst tre år praktik. En godkänd revisor som vid ikraftträdandet har avlagt revisorsexamen blir med automatik auktoriserad revisor.

Det finns ett stort antal godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen. Deras behörighet som godkänd revisor upphör den 1 juli 2015. Fram till dess får de fortfarande vara revisor i bl.a. aktiebolag. Om det finns synnerliga skäl kan Revisorsnämnden

förlänga godkännandet under ytterligare två år dvs. till den 1 juli 2017.

Övriga frågor

Utredningen föreslår att den nuvarande möjligheten för revisorer och revisionsföretag att hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för ersättningsskyldighet som de kan ådra sig slopas. Förslaget ska ses mot bakgrund av att alla revisorer och revisionsbolag i dag har försäkring och att möjligheten att ställa säkerhet såvitt känt aldrig har utnyttjats.

Vidare föreslår utredningen att revisorer och registrerade revisionsföretag får ökade möjligheter att ägna sig åt sidoverksamhet. Idag gäller att revisionsföretag bara får ägna sig åt sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Utredningen föreslår att revisorer och revisionsföretag får ägna sig åt annan verksamhet så länge det inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt.

Utredningen föreslår också att andra än revisorer får ökade möjligheter att vara styrelseledamot och verkställande direktör i revisionsföretag. Idag gäller att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna ska vara revisorer. Det kravet ändras till att gälla mer än hälften av ledamöterna respektive suppleanterna. Dessutom slopas kravet på att verkställande direktören ska vara en revisor. Slutligen föreslår utredningen lättnader i det nuvarande kravet på att revisorer ska vara majoritetsägare i revisionsbyråerna och sänker gränsen från 75 till 51 procent av röstetalet i bolaget.

Utredningen föreslår dessutom att sekretess bör gälla hos Revisorsnämnden för vissa uppgifter som en revisor kan lämna för att freda sig i ett disciplinärende. Det gäller uppgift om att revisorn anmält misstanke om penningtvätt till finanspolisen.

Ett annat utredningsförslag är att större bolag i årsredovisningen ska lämna uppgift om hur mycket av arvudet till revisorn som hänför sig till kvalitetssäkringstjänster och skatterådgivning. Förslaget är en anpassning till det nya revisorsdirektivet.

Utredningen har slutligen övervägt nya regler om s.k. apportintyg, men ej funnit skäl att föreslå några ändringar.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
ACA	Associate of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CA	Chartered Accountant
CAO	Center for Audit Quality
CPA	Certified Public Accountant (USA)
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FRC	Financial Reporting Council
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAI	The Institute of Chartered Accountants in Ireland
ICAS	The Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
LU	Lagutskottet
NASBA	National Association of State Boards of Accountancy
NJA	Nytt Juridiskt arkiv, avdelning I Rättsfall från Högsta domstolen
NJA II	Nytt Juridiskt arkiv, avdelning II Tidskrift för lagstiftning m.m
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Prop.	Proposition
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
vBP	vereidigte Buchprüfer

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) dels att 9 kap. 13 och 15 § ska upphöra att gälla, och dels att 9 kap. 12 §, 16–17 §§ och 29 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

12 §

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.

Endast den som är auktoriserad revisor kan vara revisor.

Bestämmelser om auktoriserade revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

16 §

I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ skall en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

I andra bolag än de som avses i 1 § första stycket 1–3 och andra stycket ska en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval ska ske.

17 §¹

Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,

2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller *biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,*

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,

4. *är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,*

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara

Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,

2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag, eller *eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter,*

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

5. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 1 § första stycket 1–3 och andra stycket gäller att den får inte vara revisor som yrkes-

¹ Senaste lydelse 2006:399.

revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

mässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver, *eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget i nu nämnda avseenden.*

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i dess dotterbolag.

29 kap.

2 §²

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § denna lag och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på

² Senaste lydelse 2007:137.

grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

2. För tiden till den 1 juli 2015 får till revisor även utses godkänd revisor. I bolag som omfattas av 9 kap. 1 § första stycket 1–3 eller andra stycket ska dock alltid minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Bestämmelser om godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

3. Bolagsverket får besluta att ett bolag som enligt punkten 2 är skyldig att ha minst en auktoriserad revisor i stället får utse en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år, dock ej längre än till den 1 juli 2017.

2 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §³

En revisor, en lekman-revisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

En revisor, en lekman-revisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

Om en revisor och en stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda personerna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – tredje styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra

³ Senaste lydelse 2004:304.

prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och fjärde styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 7 § och 13 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

7 §⁴

Den får inte vara revisor som
1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller *biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning* eller *föreningens kontroll däröver,*

2. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses i 1,

3. är *verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,*

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

5. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres

Den får inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller *eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter.*

2. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses i 1,

3. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

4. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres

⁴ Senaste lydelse 2006:400.

syskon, eller

6. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om föreningar som avses i 5 § första eller tredje stycket gäller, *i stället för bestämmelsen i första stycket* 3, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första, andra eller tredje stycket inte är behörig att vara revisor. Om föreningen eller dess moderförening har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

13 kap.

2 §⁵

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt

syskon, eller

5. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om föreningar som avses i 5 § första eller tredje stycket gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver.

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande

⁵ Senaste lydelse 2004:1184.

svarar *dock* revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 4 § är revisor, åligger ersättningsskyldigheten den som har förrättat revisionen och den som har utsett honom eller henne.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

4 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 6 § och 5 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

6 §⁶

Den får inte vara revisor som
1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,

2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,

3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,

4. *biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,*

5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,

Den får inte vara revisor som
1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,

2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,

3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,

4. *fattar beslut som ankommer på personer som avses i 1–3.*

5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,

⁶ Senaste lydelse 2006:401.

6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,

7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 6, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första–tredje styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen,

6. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

7. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisions sed.

5 kap.

2 §⁷

En revisor är ersättnings-skyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

En revisor är ersättnings-skyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller förvaltare medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller förvaltare som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningskyldiga.

Ansvar enligt första–fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som

⁷ Senaste lydelse 2004:1185.

*motsvarar tvåtusenfemhundra
prisbasbelopp enligt lagen
(1962:381) om allmän försäk-
ring.*

*Vad som sägs i andra och
femte styckena gäller inte skada
som revisorn vållat uppsåtligen
eller genom brott.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

2 §⁸

En revisor, en lekmanna-revisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättnings-skyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

En revisor, en lekmanna-revisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättnings-skyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller delegat medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller delegat som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

Ansvar enligt första – tredje styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra

⁸ Senaste lydelse 2004:318.

*prisbasbelopp enligt lagen
(1962:381) om allmän
försäkring.*

*Vad som sägs i andra och
fjärde styckena gäller inte skada
som revisorn vållat uppsåtligen
eller genom brott.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

6 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs att 17 och 37 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 §⁹

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,

2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller *biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,*

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,

4. *är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,*

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,

2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller *eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter.*

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres

⁹ Senaste lydelse 2006:402.

syskon, eller

6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek *skall* ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen gäller, *i stället för bestämmelsen i första stycket 4*, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

syskon, eller

5. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek *ska* ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

37 §¹⁰

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en person i företagets ledning medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras

¹⁰ Senaste lydelse 2004:1189.

grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller en person i företagets ledning som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåatusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

7 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

21 §¹¹

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *skall* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra *uppdrag än* revisionsuppdraget.

I aktiebolag *som är större företag ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, andra *kvalitetssäkringstjänster och skatterådgivning.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

¹¹ Senaste lydelse 1999:1112.

8 Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

Härigenom föreskrivs i fråga om revisorslagen (2001:883) dels att 5, 7 och 16 §§ ska upphöra att gälla, dels att 1–4, 6, 10–12, 14–15, 17, 18, 21, 25, 27, 32–35, 37–38 och 41 §§ samt att rubriken närmast före 4 och 18 §§ ska ha följande lydelse, och dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 42 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. *godkännande och* auktorisation av revisorer (4–7 §§),
3. revisionsföretag (8–12 §§),
4. registrering av revisionsbolag (13–16 §§),
5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §),
6. giltighetstid för *godkännande*, auktorisation och registrering (18 §),
7. revisorns skyldigheter (19–27 §§),
8. uppgiftsskyldighet m.m. (28–31 §§),
9. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), samt
10. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§).

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. auktorisation av revisorer (4 och 6 §§),
3. revisionsföretag (8–12 §§),
4. registrering av revisionsbolag *samt revisorer och revisionsföretag från tredjeland* (13–16 a §§)
5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §),
6. giltighetstid för auktorisation och registrering (18 §),
7. revisorns skyldigheter (19–27 §§),
8. uppgiftsskyldighet m.m. (28–31 §§),
9. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), samt
10. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§).

2 §

I denna lag avses med

1. revisor: en godkänd eller auktoriserad revisor,

2. godkänd revisor: en revisor som har godkänts enligt 4 §,

3. auktoriserad revisor: en revisor som har auktoriserats enligt 5 §,

4. revisionsföretag: en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i,

5. registrerat revisionsbolag: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

6. revisionsgrupp: en grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap,

7. revisionsverksamhet:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag

I denna lag avses med

1. EES: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

2. revisor: en auktoriserad revisor,

3. auktoriserad revisor: en revisor som har auktoriserats enligt 4 §,

4. revisionsföretag: en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i,

5. registrerat revisionsbolag: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

6. nätverk: en större enhet för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som klart syftar till vinst- och kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller har en betydande del av gemensamma personalresurser.

7. revisionsverksamhet:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag

även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
 b) rådgivning eller annat biträde som föränleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
 b) rådgivning eller annat biträde som föränleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

8. företag av allmänt intresse:

a) företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,

b) företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,

c) värdepappersbolag som har tillstånd enligt 3 kap. 4 § första stycket 4 och 5 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,

d) företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag,

e) företag som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkring, samt

f) företag som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar.

3 §

Revisorsnämnden *skall*
 1. pröva frågor om *godkännande*, auktorisation och registrering enligt denna lag,
 2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade

Revisorsnämnden *ska*
 1. pröva frågor om auktorisation och registrering enligt denna lag,
 2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade

revisionsbolag,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt

4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsledning utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

revisionsbolag,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt

4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsledning utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Revisorsnämnden meddelas av

Godkännande och auktorisation av revisorer

Auktorisation av revisorer

4 §¹²

En *godkänd* revisor *skall*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

2. vara bosatt i Sverige, i en annan stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller i *Schweiz*,

3. varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,

4. ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet,

En *auktoriserad* revisor *ska*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom *EES*,

3. varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,

4. ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet,

¹² Senaste lydelse 2001:884.

5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2.

6 §¹³

Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § första stycket 5 *skall* anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz*, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § första stycket 5 *ska* anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES*, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Om Revisorsnämnden fastställt att auktoriserade revisorer från Sverige kan få utöva revisionsverksamhet i en stat utanför EES, ska kravet i 4 § första stycket 5 på revisorsexamen anses uppfyllt av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra revisionsverksamhet i samma land, och

2. hos Revisorsnämnden avlagt ett särskilt lämplighetsprov.

¹³ Senaste lydelse 2001:884.

10 §

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får *ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten*. Bolaget får inte heller innehå andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får *verksamhet som saknar ett naturligt samband med revisionsverksamheten inte utövas i bolaget, om utövandet*

1. är av sådan art och omfattning att det rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, eller

2. på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Bolaget får inte äga andelar i andra företag än

1. sådana företag som utövar verksamhet som är tillåten enligt första stycket och som uppfyller villkoren i 11 § andra stycket 1 och 3, och

2. sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

11 §

En revisor får utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande tre villkor är uppfyllda:

1. Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.

2. Bolaget ägs av revisorer.

3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Vid tillämpningen av första stycket 2 *skall* med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktie-

Vid tillämpningen av första stycket 2 *ska* med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktie-

bolag som uppfyller följande tre villkor (ägarbolag):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av andra ägarbolag.

2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än

a) revisionsverksamhet,
b) verksamhet som *har ett naturligt samband med revisionsverksamhet* eller

c) ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag.

3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firma-tecknare och prokurister är revisorer.

Trots vad som sägs i första och andra styckena får revisionsverksamhet också bedrivas enligt de villkor för registrerade revisionsbolag som föreskrivs i 13 och 14 §§.

Vad som sägs i första stycket 3 och andra stycket 3 avser inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

bolag som uppfyller följande tre villkor (ägarbolag):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av andra ägarbolag.

2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än

a) revisionsverksamhet,
b) verksamhet som *är tillåten enligt 10 §* eller

c) ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag.

3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firma-tecknare och prokurister är revisorer.

12 §

En revisor får vara anställd *endast* hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket.

En revisor får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket. *En revisor får vara anställd även i ett annat företag, om*

1. *anställningen inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, och*

2. *anställningen även i övrigt är förenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.*

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från föreskriften i första stycket.

14 §

Ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 10 och 11 §§.

Om följande fyra förutsättningar är uppfyllda, får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag, trots att villkoren i 11 § första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda:

1. Minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av revisorer.

2. Övriga aktier i bolaget ägs av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållanden ingår i samma revisionsgrupp som bolaget.

3. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanternas samt den verkställande direktören är revisorer.

4. I bolagsordningen föreskrivs att styrelsen är beslutförendast om mer än hälften av de närvarande ledamöterna är revisorer.

Ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om följande villkor är uppfyllda.

1. Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.

2. Mer än hälften av röstetalet i bolaget innehas av revisorer eller av fysiska personer eller företag som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.

3. Mer än hälften av styrelseledamöterna och minst hälften av styrelsesuppleanternas är revisorer eller fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.

4. I bolagsordningen är föreskrivet att styrelsen är beslutförendast om mer än hälften av de närvarande ledamöterna är revisorer eller fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.

5. Bolaget utövar inte annan

verksamhet än sådan som är tillåten enligt 10 §.

6. Bolaget innehar inte andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 10 § andra stycket.

7. Bolaget är i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet.

15 §

Vid tillämpningen av 14 § *andra stycket 1* skall med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktieföretag, behöver dock endast *tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar* av rösttalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast *tre fjärdedelar* av styrelseledamöterna och *tre fjärdedelar* av styrelsesuppleanterna och *den verkställande direktören* vara revisorer.

Vid tillämpningen av 14 § *andra stycket 2* skall med direkt ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera bolag som inte utövar någon annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som *har ett naturligt samband med revisionsverksamhet*, ägande av revisionsföretag eller ägande av

Vid tillämpningen av 14 § 2 ska med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktieföretag, behöver dock endast *mer än hälften* av rösttalet *innehas* av revisorer eller av andra ägarbolag och endast *mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* av styrelsesuppleanterna vara revisorer.

Fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision ska vid tillämpningen av första stycket jämföras med revisorer.

Vid tillämpningen av 14 § 2 ska med direkt ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera bolag som inte utövar någon annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som *är tillåten enligt 10 §*, ägande av revisionsföretag eller ägande av bolag av samma slag.

bolag av samma slag.

Trots bestämmelserna i första och andra styckena får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst *tre fjärdedelar* av *aktierna* i bolaget.

Trots bestämmelserna i första och andra styckena får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar *mer än hälften* av *röstetalet* i bolaget.

17 §

Ett handelsbolag eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas *skall* för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige *skall* vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen*, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget *skall* utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige *skall* underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, *skall* det anges vem som är huvudansvarig.

Ett handelsbolag eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas *ska* för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig.

Den huvudansvarige *ska* vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget *ska* utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige *ska* underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, *ska* det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för *godkännande*, auktorisation och registrering Giltighetstid för auktorisation och registrering

18 §

Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt *godkännande*, auktorisation eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter *godkännandet*, auktorisationen eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket skall gälla omedelbart.

Auktorisation och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt auktorisation eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter auktorisationen eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft.

21 §

En revisor *skall* för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i *den revisionsgrupp* där han eller hon är verksam

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har

En revisor *ska* för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om *han eller hon är förhindrad enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen eller annan lag att vara revisor.*

En revisor ska vidare pröva om det finns andra omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i *det nätverk* där han eller hon är verksam

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har

lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver *dock* inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet framkommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget enligt andra stycket, om det i det enskilda fallet framkommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

För uppdrag som rör företag av allmänt intresse ska revisorn särskilt uppmärksamma om det föreligger omständigheter som avses i andra stycket 1 a) eller 1 b) och i förekommande fall vidta åtgärder som avses i tredje stycket.

25 §

En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller
2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Revisorsnämnden *skall* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

Revisorsnämnden *ska* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. *På ansökan av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska nämnden även meddela förhandsbesked om huruvida viss anställning eller verksamhet är förenlig med 10 och 12 §§.* För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

27 §

Revisorer och registrerade revisionsbolag *skall* teckna försäkring *eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet* för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring *eller säkerhet*.

Revisorer och registrerade revisionsbolag *ska* teckna försäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring.

32 §

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, *skall godkännandet eller* auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får *godkännandet eller* auktorisationen upphävas.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, *skall* revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet.

En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, *ska* auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen upphävas.

Om det finns särskilda skäl får nämnden underlåta att vidta någon åtgärd.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, *ska* revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet.

33 §

Om en *godkänd* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § *eller en auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 5 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas.*

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för *godkännande eller auktorisation, skall* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Om en *auktoriserad* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § *ska* auktorisationen upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för auktorisation, *ska* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

34 §

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag. Vad som sägs där om upphävande av *godkännande eller auktorisation skall* i stället avse upphävande av registrering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, *skall* registreringen upphävas.

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, *skall* bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag. Vad som sägs där om upphävande av auktorisation *ska* i stället avse upphävande av registrering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, *ska* registreringen upphävas.

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, *ska* bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

35 §

I stället för åtgärd enligt 32–34 § får Revisorsnämnden ge revisorn eller revisionsföretaget tid att vidta rättelse.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får

vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva *godkännande*, auktorisation eller registrering *skall* gälla omedelbart.

Nämndens beslut om straffavgift verkställs, sedan det har vunnit laga kraft, som domstols dom.

vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva auktorisation eller registrering *ska* gälla omedelbart.

37 §

Har Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om *godkännande*, auktorisation eller registrering inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, *skall* det anses som om ansökan har avslagits.

Har Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om auktorisation eller registrering inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, *ska* det anses som om ansökan har avslagits.

38 §

Den som obehörigen utger sig för att vara *godkänd* eller auktoriserad revisor döms till böter.

Den som obehörigen utger sig för att vara auktoriserad revisor döms till böter.

41 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om *godkännande*, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från

bestämmelserna i 24 §.

bestämmelserna i 24 §.

42 §

Om det i en lag eller i en författning som har beslutats av regeringen förekommer uttrycket "godkänd revisor med avlagd revisorsexamen" ska i stället avses "auktoriserad revisor".

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.
 2. En revisor som auktoriserats innan denna lag trätt i kraft ska anses auktoriserad enligt de nya bestämmelserna. Det samma gäller en revisor med avlagd revisorsexamen som godkänts före samma tidpunkt.
 3. För revisorer som godkänts innan denna lag trätt i kraft och som inte avlagt revisorsexamen ska godkännandet gälla i fem år från det att denna lag träder i kraft. Om det finns synnerliga skäl får Revisorsnämnden förlänga godkännandet under ytterligare två år. Under denna tid gäller 3, 8–9 och 19–37 samt 39–41 §§ i dess nya lydelse. Vad som därvid sägs om auktorisation ska i stället gälla godkännande.

9 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.
1 §¹⁴

Sekretess gäller för uppgift som hänför sig till

1. förundersökning i brottmål,
2. angelägenhet, som avser användning av tvångsmedel i sådant mål eller i annan verksamhet för att förebygga brott,
3. verksamhet som rör utredning i frågor om näringsförbud eller förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde,
4. åklagarmyndighets, polismyndighets, Skatteverkets, Tullverkets eller Kustbevakningens verksamhet i övrigt för att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott, eller
5. Finansinspektionens verksamhet som rör övervakning enligt lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument,
om det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs.

För uppgift som hänför sig till sådan underrättelseverksamhet som avses i 3 § polisdatalagen (1998:622) eller som i annat fall hänför sig till Säkerhetspolisens verksamhet för att förebygga eller avslöja brott mot rikets säkerhet eller förebygga terroristbrott enligt 2 § lagen (2003:148) om straff för terroristbrott gäller sekretess, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas. Detsamma gäller uppgift som hänför sig till sådan underrättelseverksamhet som avses i 2 § lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar samt sådan verksamhet som avses i 7 § 1 lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet.

¹⁴ Senaste lydelse 2006:697.

Sekretess enligt första och andra styckena gäller i annan verksamhet hos myndighet för att biträda åklagarmyndighet, polismyndighet, Skatteverket, Tullverket eller Kustbevakningen med att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott *samt* hos tillsynsmyndigheten i konkurs och hos Kronofogdemyndigheten för uppgift som angår misstanke om brott.

Sekretess enligt första och andra styckena gäller i annan verksamhet

a) hos myndighet för att biträda åklagarmyndighet, polismyndighet, Skatteverket, Tullverket eller Kustbevakningen med att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott,

b) hos tillsynsmyndigheten i konkurs och Kronofogdemyndigheten för uppgift som angår misstanke om brott *samt*

c) hos Revisorsnämnden för uppgift som avses i 11 § andra stycket lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt.

Utan hinder av sekretessen enligt andra stycket kan enskild få uppgift om huruvida han eller hon förekommer i Säkerhetspolisens register med anledning av den verksamhet som bedrevs med stöd av

1. personalkontrollkungörelsen (1969:446) och de tilläggsföreskrifter som utfärdats med stöd av den,

2. förordningen den 3 december 1981 med vissa bestämmelser om verksamheten vid Rikspolisstyrelsens säkerhetsavdelning, eller

3. motsvarande äldre bestämmelser.

Sekretess gäller inte för uppgift som hänför sig till sådan verksamhet hos Säkerhetspolisen som avses i andra stycket om uppgiften har införts i en allmän handling före år 1949. I fråga om annan uppgift i allmän handling som hänför sig till sådan verksamhet som avses i andra stycket gäller sekretessen i högst sjuttio år. I fråga om uppgift i allmän handling i övrigt gäller sekretessen i högst fyrtio år.

10 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1995:665) om revisorer

dels att 6 § ska upphöra att gälla,

dels att 2–5, 7, 8, 12, 14, 15, 17, 18 §§ ska ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹⁵

Prov för revisorsexamen *och högre revisorsexamen* samt lämplighetsprov, som avses i 4–7 §§ revisorslagen (2001:883), anordnas av Revisorsnämnden.

Prov för revisorsexamen samt lämplighetsprov, som avses i 4 *och* 6 §§ revisorslagen (2001:883), anordnas av Revisorsnämnden.

3 §¹⁶

Revisorsexamen *skall* säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Revisorsexamen *ska* säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Högre revisorsexamen skall, utöver vad som framgår av första stycket, säkerställa att revisorn har teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa dessa kunskaper i företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

Lämplighetsprov *skall* säkerställa att en utländsk revisor har

Lämplighetsprov *ska* säkerställa att en utländsk revisor har

¹⁵ Senaste lydelse 2001:958.

¹⁶ Senaste lydelse 2005:5.

de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som *godkänd* eller auktoriserad revisor.

Provet *skall* vara anpassat till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet.

de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor.

Provet *ska* vara anpassat till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet.

4 §

Den teoretiska utbildningen för revisorsexamen *och* *högre revisorsexamen* skall omfatta följande ämnesområden

1. räkenskaps- *och* förvaltningsrevision,
2. räkenskapsanalys,
3. extern redovisning,
4. koncernredovisning,
5. intern redovisning *och* ekonomistyrning,

6. intern revision och kontroll,
7. normer för upprättande av års- och koncernredovisning samt normer för metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,

8. rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,

9. associationsrätt,
10. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,

11. beskattningsrätt,
12. civil- och handelsrätt,
13. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,

14. informations- och databehandling,

15. organisationslära *och*

Revisorsnämnden bestämmer vad den teoretiska utbildningen för revisorexamen *ska* omfatta.

En auktoriserad revisor ska genomgå vidareutbildning i den omfattning som Revisorsnämnden bestämmer.

nationalekonomi,

*16. matematik och statistik,
och*

*17. grundläggande principer
för finansiering.*

*Utbildningen skall omfatta de
ämnesområden som anges i första
stycket 9–17 i den utsträckning
det har betydelse för revisionen.*

5 §¹⁷

För att få avlägga revisors-
examen krävs att sökanden har

1. *avlagt* kandidatexamen
enligt bilaga 2 till högskole-
förordningen (1993:100) med
företagsekonomi som huvud-
område för utbildningen eller
med godkänt resultat *genomgått*
annan motsvarande utbildning,
och

2. *genomgått* en praktisk
utbildning under minst tre år,
som särskilt omfattar revision av
årsbokslut och koncernbokslut
eller liknande redovisnings-
handlingar.

Den praktiska utbildningen
ska under minst två år ha
fullgjorts i en stat inom
*Europeiska ekonomiska sam-
arbetsområdet* under handled-
ning av en *godkänd eller*
auktoriserad revisor eller av en
fysisk person som får utföra
lagstadgad revision i en stat

För att få avlägga revisors-
examen krävs att sökanden har
*genomgått teoretisk och praktisk
utbildning under minst åtta år.
Utbildningen ska omfatta*

1. *avlagd* kandidatexamen
enligt bilaga 2 till högskole-
förordningen (1993:100) med
företagsekonomi som huvud-
område för utbildningen eller
annan motsvarande utbildning
med godkänt resultat, och

2. en praktisk utbildning
under minst tre år, som särskilt
omfattar revision av årsbokslut
och koncernbokslut eller
liknande redovisningshandlingar.

Den praktiska utbildningen
ska under minst *två tredjedelar
av utbildningstiden* ha fullgjorts
i en stat inom *EES* under
handledning av auktoriserad
revisor eller av en fysisk person
som får utföra lagstadgad
revision i en stat inom det
området. Den resterande delen

¹⁷ Senaste lydelse 2007:1232.

inom det området. Den resterande delen av den praktiska utbildningen ska ha fullgjorts på samma sätt som har sagts nu eller i en annan stat under handledning av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision i den staten och som Revisorsnämnden bedömer som lämplig att vara handledare.

Den som är godkänd revisor får avlägga revisorsexamen om han eller hon har varit godkänd under sammanlagt minst sju år, även om kraven enligt första och andra styckena inte är uppfyllda

av den praktiska utbildningen ska ha fullgjorts på samma sätt som har sagts nu eller i en annan stat under handledning av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision i den staten och som Revisorsnämnden bedömer som lämplig att vara handledare.

7 §

Ansökan om *godkännande*, auktorisation och registrering görs skriftligen hos Revisorsnämnden. Detsamma gäller ansökan om fortsatt *godkännande*, auktorisation eller registrering.

Ansökan om auktorisation och registrering görs skriftligen hos Revisorsnämnden. Detsamma gäller ansökan om fortsatt auktorisation eller registrering.

8 §¹⁸

Ansökan om *godkännande* eller auktorisation *skall* innehålla

1. uppgift om sökandens bostadsadress och tjänsteadress,
2. personbevis med förvaltarbevis och konkursfrihetsbevis eller motsvarande handlingar från annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om sökanden är bosatt i sådan stat,
3. bevis om frihet från

Ansökan om auktorisation *ska* innehålla

1. uppgift om sökandens bostadsadress och tjänsteadress,
2. personbevis med förvaltarbevis och konkursfrihetsbevis eller motsvarande handlingar från annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om sökanden är bosatt i sådan stat,
3. bevis om frihet från

¹⁸ Senaste lydelse 2001:958.

näringsförbud, och

4. närmare uppgifter om sökandens yrkesverksamhet.

näringsförbud, och

4. närmare uppgifter om sökandens yrkesverksamhet.

12 §¹⁹

När Revisorsnämnden meddelat beslut om upphävande av *godkännande*, auktorisation eller registrering eller meddelat beslut om avslag på ansökan om fortsatt *godkännande*, auktorisation eller registrering, *skall* uppgift om revisorn eller revisionsbolaget gallras ur registret så snart som möjligt efter det att beslutet vunnit laga kraft.

När Revisorsnämnden meddelat beslut om upphävande av auktorisation eller registrering eller meddelat beslut om avslag på ansökan om fortsatt auktorisation eller registrering, *ska* uppgift om revisorn eller revisionsbolaget gallras ur registret så snart som möjligt efter det att beslutet vunnit laga kraft.

14 §

Om en *godkänd* eller auktoriserad revisor, som har genomgått lämplighetsprov i Sverige, har motsvarande *godkännande* eller auktorisation i ett annat land inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*, *skall* Revisorsnämnden underrätta behörig myndighet eller organisation i den staten, om nämnden meddelat beslut om upphävande av *godkännande* eller auktorisation på disciplinär grund eller beslut om varning. Sådan underrättelse *skall* ske sedan beslutet vunnit laga kraft.

Om en auktoriserad revisor, som har genomgått lämplighetsprov i Sverige, har motsvarande auktorisation i ett annat land inom *EES*, *ska* Revisorsnämnden underrätta behörig myndighet eller organisation i den staten, om nämnden meddelat beslut om upphävande av auktorisation på disciplinär grund eller beslut om varning. Sådan underrättelse *ska* ske sedan beslutet vunnit laga kraft.

¹⁹ Senaste lydelse 1996:1547.

15 §²⁰

För prövning av ansökan om *godkännande*, auktorisation eller registrering *skall* sökanden betala en ansökningsavgift med 2 000 kronor.

Om ansökan beviljas, skall revisorn eller revisionsbolaget betala en årsavgift med 3 800 kronor.

För prövning av ansökan om auktorisation eller registrering *ska* sökanden betala en ansökningsavgift med 2 000 kronor.

17 §²¹

Revisorsnämnden *skall* ta ut en avgift av sökanden för avläggande av revisorsexamen, *högre revisorsexamen* och lämplighetsprov samt av revisorn för sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som utförs av en kontrollant utsedd av nämnden. Revisorsnämnden bestämmer storleken på avgifterna.

Revisorsnämnden *ska* ta ut en avgift av sökanden för avläggande av revisorsexamen, och lämplighetsprov samt av revisorn för sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som utförs av en kontrollant utsedd av nämnden. Revisorsnämnden bestämmer storleken på avgifterna.

18 §²²

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen, *högre revisorsexamen* och lämplighetsprov.

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter även om *godkännande*, auktorisation och registrering samt om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 § revisorslagen.

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen, och lämplighetsprov.

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter även om auktorisation och registrering samt om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 § revisorslagen.

²⁰ Senaste lydelse 2004:1150.

²¹ Senaste lydelse 2005:5.

²² Senaste lydelse 2001:958.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2010.
 2. Den som enligt äldre bestämmelser varit godkänd revisor under sammanlagt minst sju år får avlägga revisorsexamen även om kraven enligt 5 § första – andra styckena inte är uppfyllda.

1 Utredningens uppdrag och arbete

Genom beslut den 7 september 2006 tillkallade regeringen en särskild utredare för att se över frågor som rör revisorer och revision (dir. 2006:96), se *bilaga 1*. Utredningen har antagit namnet *Utredningen om revisorer och revision*.

Utredningsuppdraget består av tre delar. Utredaren har i september 2007 slutfört den första delen och lämnat förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU¹ ska genomföras i svensk rätt (SOU 2007:56). Vidare har utredaren i april 2008 slutfört den andra delen och lämnat förslag om avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32).

I detta slutbetänkande behandlas den tredje och sista delen av uppdraget. I denna del ingår främst att pröva frågor om en begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet och skärpta regler om byråjäv i små företag. Utredaren har i denna del också behandlat frågor om behovet av mer än en revisorskategori, möjligheten för revisorer att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden, revisorers roll vid apportemission, revisorers tystnadsplikt i vissa fall och revisorers rätt att bedriva sidoverksamhet. Slutligen har Utredningen i denna del behandlat frågor om skyldighet att i årsredovisningen lämna uppgift om arvode till revisor och krav som ska gälla i fråga om ägande och ledning av revisionsföretag.

Utredningen inledde sitt arbete med den sista delen av uppdraget i april 2008. Sammanträden med sakkunniga och experter har ägt rum vid fem tillfällen samt med den parlamentariska referensgruppen vid två tillfällen.

¹ 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.

Tidigare har studieresor genomförts i Danmark, Finland, England och Nederländerna samt ett möte ägt rum i Stockholm med det norska Udvalget om revisjonsplikt för små företag. Samråd har ägt rum med NUTEK samt Utredningen om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna (Ju 2007:7) och Utredningen om ett enklare aktieföretag (Ju 2007:15). En redogörelse för dessa möten och samråd finns i SOU 2008:32.

Utredaren och sekreteraren har i maj 2008 genomfört en studieresa till USA. Där besöktes *U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)*, *Mr. Damon A. Silvers* (Associate General Counsel, American Federation of Labor and Congress of Industrial Organizations [AFL-CIO]), och chairman of the Subcommittee on Concentration and Competition, U.S. Department of Treasury's Advisory Committee On the Auditing Professions), *Center for Audit Quality (CAO)*, *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* och *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Utredaren och sekreteraren har vidare i maj 2008 träffat företrädare för Deloitte AB, Ernst & Young AB, KPMG Bohlins AB, Marsh AB och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers AB samt Advokatfirman Nilsson & Co KB,.

2 Skadeståndsansvar

2.1 Bakgrund

2.1.1 Inledning

En revisor kan i sin yrkesutövning vålla uppdragsgivaren eller någon som står i förbindelse med uppdragsgivaren ekonomisk skada. Ett aktiebolag och därmed också en tredje man som äger aktier i bolaget kan exempelvis *indirekt* eller medelbart drabbas av en ren förmögenhetsskada på grund av revisorns medvållande, om bolaget med stöd av ett revisorsyttrade delar ut mer i vinst än aktiebolagslagen tillåter och på så sätt undergräver bolagets ekonomiska ställning så att aktierna förlorar i värde. Som exempel på när en revisor medverkar till en ren förmögenhetsskada som *direkt* drabbar tredje man kan nämnas den skada som åsamkas den som förvärvar aktier i eller lämnar lån till ett aktiebolag på obestånd i förlitan på vad som senare visar sig vara oriktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning som revisorn har lämnat utan erinran i en revisionsberättelse eller i ett yttrande som revisorn avgivit enligt lag.

I skadeståndslagen (1972:207) finns allmänna regler om skadeståndsansvar på grund av brott och andra gärningar som begås uppsåtligen eller av oaktsamhet. Vidare finns i 18 kap. handelsbalken allmänna bestämmelser om sysslomän som bl.a. ålägger sysslomannen skyldighet att ersätta huvudmannen, om sysslomannen utfört sitt uppdrag på ett felaktigt sätt. Bestämmelserna om sysslomän gäller för bl.a. revisorer i förhållande till uppdragsgivaren.

Vid sidan av dessa allmänna bestämmelser finns det särskilda bestämmelser i associationsrätten om revisorers skadeståndsansvar i 29 kap. 2 § aktiebolagslagen (2005:551), 16 kap. 2 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 13 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 5 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220), 9 kap.

2 § sparbankslagen (1987:619) och 11 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker och 37 § revisionslagen (1999:1079).

I det följande ges en redogörelse för äldre och nuvarande bestämmelser om skadeståndsansvaret för revisorer i aktiebolag. Dessa bestämmelser i aktiebolagslagen har tjänat och tjänar som förebild för motsvarande regler i övriga associationsrättsliga lagar. Det finns därför inte skäl att i detta sammanhang redovisa äldre och nuvarande bestämmelser om skadestånd för revisorer i andra associationer än aktiebolag.

Frågan om en begränsning av revisorers skadeståndsansvar har diskuterats intensivt, först i USA efter den s.k. Enronskandalen i början av 1990-talet och därefter i EU efter millenniumskiftet och skandalen i den italienska livsmedelskoncernen Parmalat. Detta avsnitt avslutas därför med en redogörelse för regleringen av revisorers skadeståndsansvar i USA och EU.

2.1.2 Frågornas tidigare behandling

1895 års aktiebolagslag upptog bestämmelser om revision och föreskrev bl.a. skadeståndsansvar för revisorer gentemot de aktiebolag som de reviderade. Revisorerna skulle solidariskt ersätta bolaget för uppkommen skada, om de i berättelse eller annan handling som framlagts vid bolagsstämma, mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift eller uppsåtligen underlåtit att göra anmärkning mot oriktig uppgift i handling som de granskat eller om de vid fullgörandet av sitt uppdrag visat grov vårdslöshet. I 1910 års aktiebolagslag uteslöts ordet ”grov” i bestämmelsen med hänvisning till att samma krav på omsorg vid uppdragets utförande borde gälla för revisorer som för andra sysslomän enligt 18 kap. handelsbalken.¹

Preskriptionstiden för talan mot revisorer angavs i både 1895 och 1910 års lag till två år från det att revisionsberättelsen lades fram vid bolagsstämma. Tvåårsfristen gällde dock inte vid talan som grundades på brott.

Genom 1910 års lag fick en aktieägarminoritet rätt att föra talan för bolagets räkning inte bara mot styrelsen utan även mot revisorerna².

¹ NJA II 1910 s. 103 f.

² Minoritetsaktieägarna skulle svara för rättegångskostnaderna, men om de vann målet och tappande part inte förmådde betala deras rättegångskostnader hade minoritetsaktieägarna rätt att få ersättning av bolaget för sina kostnader av vad bolaget tillförts genom rättegången.

Med 1944 års lag om aktiebolag utsträcktes revisorns skadeståndsansvar till att omfatta tredjemansskador. Revisorn blev ansvarig för skada som orsakades aktieägare, bolagsborgenär och annan tredje man, om revisorn uppsåtligen eller av vårdslöshet överträtt aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Vid ringa vårdslöshet fick ersättningen nedsättas, om det med hänsyn till skadans storlek och omständigheterna i övrigt ansågs skäligt. Nedsättning fick dock inte ske vid brottslig handling. Vidare infördes en särskild bestämmelse om solidariskt betalningsansvar när flera medverkat till skadan. Vad någon av dem hade betalat i skadestånd fick han eller hon återkräva av de andra efter vad som var skäligt med hänsyn till den grad av skuld som legat var och en av dem till last och omständigheterna i övrigt. Dessutom utsträcktes revisorernas skadeståndsansvar till att gälla även skada som medhjälpare till revisorn orsakat.

I förarbetena³ anfördes att revisorernas ansvar mot tredje man inte borde begränsas till brottsliga handlingar. Rätt till ersättning borde föreligga vid omedelbar skada på grund av överträdelse av bestämmelse som avser att skydda enskild aktieägare eller annan tredje man. Ersättning ansågs också bära utgå för skada på grund av överträdelse av vissa aktiebolagsrättsliga bestämmelser som primärt avsåg att skydda bolaget, men som också hade en sådan betydelse för enskilda aktieägare och bolagsborgenärer att en tredje man borde kunna föra talan om ersättning för den medelbara (indirekta) skada som vållats dem. Vilka bestämmelser som kunde anses syfta till att skydda inte bara bolaget utan även enskilda aktieägare och bolagsborgenärer överlämnades till rättstillämpningen att avgöra.

När det gällde möjligheten att sätta ner skadeståndet uttalades att nedsättning främst borde komma i fråga när det framstod som obilligt att döma ut ett högt skadeståndsbelopp med hänsyn till den ringa vårdslösheten samt vid medelbar skada. Vid prövningen av om nedsättning skulle ske kunde hänsyn också tas till kausalitetens beskaffenhet samt den skadelidandes och ersättningskyldiges ekonomiska ställning. När bolaget var skadelidande kunde hänsyn tas till rörelsens omfattning och art. När flera personer i olika organställning, t.ex. styrelseledamot, verkställande direktör och revisor, medverkat till samma skada, kunde hänsyn tas till graden och arten av de olika personernas medverkan. Om nedsättning blev aktuell ansågs det nödvändigt att domstolen uttalade sig om såväl

³ NJA II 1946 s. 178 ff.

vilket belopp som den ersättningskyldige skulle betala som till vilket belopp hela skadan uppgick till. Detta ansågs ha betydelse för den regressrätt mot andra medverkande som den ersättningskyldige kunde ha.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag⁴ anfördes att det behövdes aktiebolagsrättsliga regler om skadestånd vid överträdelse av bestämmelser som avsåg att skydda tredje man. Vissa regler ansågs syfta till att skydda tredje man medan andra direkt syftade till att skydda såväl bolaget som tredje man, t.ex. årsredovisningsregler. Åsidosättande av sådana regler ansågs kunna leda till omedelbar skada. En tredje man ansågs också kunna ha anspråk på ersättning för medelbar skada som drabbar bolaget och därigenom indirekt den tredje mannen på grund av brott mot t.ex. reglerna om bolagets bundna kapital.

Vidare anfördes att det behövdes jämkningsmöjligheter eftersom redan en ganska ringa oaktsamhet kunde vålla stora ekonomiska skador och leda till en orimligt tung börda för den ersättningskyldige. Jämkningsmöjligheterna utökades därför genom att bestämmelsen inte längre begränsades till att gälla ringa vårdslöshet. Med hänsyn till att ett revisionsbolag kunde väljas till revisor infördes också en bestämmelse om att ersättningskyldigheten i sådana fall åvilade bolaget och den huvudansvarige revisorn solidariskt. I övrigt gjordes inte några ändringar i sak när det gäller revisorernas skadeståndsansvar.

När det gäller förhållandet mellan de associationsrättsliga skadeståndsreglerna och de allmänna skadeståndsrättsliga reglerna uttalades att en person i organställning kan ådra sig ett personligt skadeståndsansvar gentemot tredje man till följd av allmänna regler, t.ex. vid person- och sakskada. De associationsrättsliga jämkningsreglerna innefattar dock en exklusiv reglering av skadeståndsansvarets omfattning för personer i organställning när fråga är om ersättningskyldighet på grund av felaktiga beslut eller åtgärder på bolagets vägnar.

Aktiebolagskommittén (SOU 1995:44) anförde att en lagfäst begränsning av revisorers skadeståndsansvar vore ett effektivt medel mot att en revisor drabbades av orimligt stora skadeståndskrav som inte kan mötas ur hans eller hennes ansvarsförsäkring. Kommittén förordade dock inte någon lagfäst begränsning, bl.a. med hänsyn till möjligheten att jämka skadestånd och, när det

⁴ Prop. 1975:103 s. 540 ff.

gäller organledamöters ansvar mot tredje man, skärpta krav i domstolarna på särskild närhet mellan skadevällaren och skadelidande (adekvat orsakssamband). Vidare avvisades lagregler om skyldighet för styrelseledamöter att teckna ansvarsförsäkring.

I lagstiftningsärendet anförde regeringen⁵ att redan nuvarande jämkningsregler medger en rimlig avvägning mellan olika intressen och att det fanns inte skäl att meddela några för domstolarna bindande riktlinjer om adekvat orsakssamband.

En begränsning av revisorers skadeståndsansvar infördes⁶ år 1998 när det gäller vissa åtgärder vid misstanke om brott. Om en revisor vidtar en sådan åtgärd och det leder till skada för bolaget eller tredje man, har revisorn ett skadeståndsansvar endast om revisorn lämnat felaktiga sakuppgifter trots att han eller hon hade skälig anledning anta att uppgifterna var oriktiga. Om en revisor underlåter att vidta en åtgärd av nu aktuellt slag och det leder till skada för bolaget eller tredje man, kan revisorn inte åläggas något skadeståndsansvar men riskerar en disciplinär påföljd av Revisorsnämnden.

Bestämmelserna om skadestånd i 1975 års aktiebolagslag överfördes i stort sett oförändrade till 2005 års aktiebolagslag.⁷

2.1.3 Nuvarande förhållanden

Allmänt

En grundläggande princip i svensk skadeståndsrätt är att ren förmögenhetsskada, dvs. en ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada, är fullt ut ersättningsgill i inomobligatoriska rättsförhållanden men ersättningsgill bara i begränsad utsträckning i utomobligatoriska rättsförhållanden. I utomobligatoriska rättsförhållanden gäller nämligen enligt 2 kap. 4 § skadeståndslagen att den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott ska ersätta skadan. Motsatsvis

⁵ Prop. 1997:98:99 s. 193 ff. Härefter har Prospektutredningen i SOU 2005:18 s. 72 f. uttalat att det är viktigt att svenska prospektregler inte tillämpas på ett sätt som avviker från vad som gäller på de ledande kapitalmarknaderna och att domstolarna vid sin bedömning av om adekvat kausalitet föreligger eller inte, i tvist om ansvar på grund av organledamöts fel eller brist i ett prospekt, tillämpar lösningar som ligger i linje med de principer om adekvansbedömning som tillämpas vid liknande tvister på de ledande internationella kapitalmarknaderna (så att inte kretsen av ersättningsberättigade blir alltför vid och omfattar *the World at Large*).

⁶ SFS 1998:760.

⁷ Prop. 2004/05:85 s. 492 ff.

faller en ren förmögenhetsskada som inte vållats genom brott utanför bestämmelsens tillämpningsområde. När det gäller ren förmögenhetsskada som vållas i utomobligatoriska förhållanden på annat sätt än genom brottslig gärning, krävs därför som huvudregel stöd i lag för att skadeståndsskyldighet ska kunna inträda (se NJA II 1972 s. 609 och NJA 1987 s. 692). En sådan regel finns när det gäller sysslomannaskap i 18 kap. handelsbalken.

De skador som uppkommer inom associationsrätten, exempelvis i ett aktiebolag genom överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen, är typiskt sett att hänföra till ren förmögenhetsskada. I den mån överträdelsen inte faller under någon straffbestämmelse är den skada som den förorsakar tredje man inte ersättningsgill enligt skadeståndslagen.

En sådan ordning har ansetts inge betänkligheter eftersom den skulle innebära att bolagsorganen, så länge de inte bröt mot någon straffbestämmelse, kunde åsidosätta de bestämmelser i aktiebolagslagen och bolagsordningen som givits till skydd för enskilda aktieägare, bolagets borgenärer och annan tredje man utan att behöva riskera skadestånd för de skador som bolagsorganen därigenom förorsakar. Till bilden hör att straffsanktioner anses böra användas inom associationsrätten endast om överträdelsen medför verklig skada eller fara för samhället eller enskild eller om frågan inte bättre regleras på annat sätt, t.ex. genom skadestånd eller administrativ kontroll i förening med vitesföreläggande (jfr prop. 1975:103 Del B s. 567). I enlighet härmed har lagstiftaren begränsat straffbestämmelserna i aktiebolagslagen och övriga associationsrättsliga lagar till ett minimum och därmed undantagit många överträdelser av de associationsrättsliga reglerna till skydd för tredje man från skadeståndslagens tillämpningsområde.

Det är mot denna bakgrund man ska se bestämmelserna i 29 kap. 1 § första stycket andra meningen och 2 § första stycket första meningen i 2005 års aktiebolagslag. Genom dessa bestämmelser åläggs bl.a. styrelseledamöterna, verkställande direktören och revisorerna en ersättningskyldighet för ren förmögenhetsskada som de vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet tillfogar en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Bestämmelserna är avsedda att ha en preventiv effekt. De tar sikte på överträdelser av bestämmelser i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen som har

till syfte att skydda tredje man och har stor betydelse för allmänhetens förtroende för aktiebolagsformen.

Bestämmelserna i aktiebolagslagen om bolagsorganens skadeståndsansvar har funnit sedan 1944 års aktiebolagslag och det finns numera en omfattande domstolspraxis som klargör hur bestämmelserna ska tillämpas. Den allmänna skadeståndsrätten utgör utgångspunkt för bedömningen. Frågor om uppsåt och oaktsamhet samt av orsakssamband och adekvans prövas enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Detsamma gäller frågor om jämkning av ansvaret på grund av medvällande.

Ansaret mot bolaget

Enligt 29 kap. 2 § första stycket första meningen aktiebolagslagen jämförd med 1 § första stycket första meningen i samma kapitel ska en revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget ersätta skadan. En revisorn har samma ersättningsskyldighet i förhållande till bolaget som en styrelseledamot eller verkställande direktör.

Revisorn är bolagets syssloman och är när han fullgör sitt uppdrag skyldig att iaktta den omsorg som följer med ett sysslomannaskap. Frågan om en revisor iakttagit erforderlig omsorg vid fullgörande av sitt uppdrag bestäms i första hand av aktiebolagslagens och bolagsordningens bestämmelser om revisorns plikter och kvalifikationer. Av särskild betydelse är bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ om att en revisor ska göra en så ingående granskning som god revisionssed kräver och att revisorn ska följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

En revisor är inte skyldig att utge ersättning för mer än den skada som han eller hon har förorsakat. Har revisorn underlåtit att framställa anmärkning om att bolaget lidit skada på grund av en felaktig åtgärd av någon av bolagets organledamöter, behöver revisorn som regel bara utge det belopp som kunnat erhållas av ledamoten om anmärkning framställts. Om revisorn varaktigt har brustit i sin granskning och en förlustbringande åtgärd, t.ex. en förskingring, kunnat företas på grund av den bristande granskningen, blir revisorn ansvarig för hela skadan.

Ansvaret mot aktieägare och andra

Av 29 kap. 2 § första stycket första meningen aktiebolagslagen jämförd med 1 § första stycket andra meningen i samma kapitel ABL följer att en revisor är skyldig att ersätta bl.a. skada som han eller hon vållar aktieägare eller annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Den aktsamhetsnorm som revisorn har att iaktta utgörs av bl.a. aktiebolagslagen. Eftersom 9 kap 3 § första stycket andra meningen lagfäster revisorns skyldighet att följa god revisionssed, är skillnaderna mellan revisorns ansvar mot bolaget och tredje man i praktiken små, även om ansvaret mot tredje man är något mera begränsat än mot bolaget.

Revisorerna ansvarar alltså inte bara i förhållande till bolaget utan också i förhållande till den allmänhet som träder i förbindelse med bolaget. Det motiveras med att det bland revisorernas främsta åligganden ingår att se till att sådana regler i aktiebolagslagen som syftar till att skydda en enskild aktieägare, bolagsborgenär eller annan tredje man inte överträds. Till dessa regler hör bl.a. bestämmelserna om årsredovisning, som avser att skydda såväl bolaget som tredje man. Oriktiga uppgifter i en årsredovisning kan t.ex. föranleda tredje man att lämna bolaget kredit eller att köpa aktier till ett oförmånligt pris. Om en revisor uppsåtligt eller av oaktsamhet har underlåtit att anmärka mot den oriktiga uppgiften, kan han bli skadeståndsskyldig. I praxis har en revisor ålagts skadeståndsskyldighet när han hade avgett rena revisionsberättelser för ett bolag, trots att bolagets i bokföringen helt dominerande tillgång utgjordes av ett varulager som saknade bokföringsmässigt värde (NJA 1998 s. 734).

Ansvaret för medhjälpare

En revisor svarar enligt 29 kap. 2 § första stycket andra meningen ABL även för skada som uppsåtligt eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. Om medhjälparen är anställd av revisorn kan medhjälparen enligt 4 kap. 1 § skadeståndslagen åläggas skadeståndsskyldighet i förhållande till det reviderade bolaget endast i den mån synnerliga skäl föreligger med hänsyn till handlingens beskaffenhet, arbetstagarens ställning, den skadelidandes intresse och omständigheterna i övrigt. Detsamma gäller

om revisorn vill få ersättning av medhjälparen för vad revisorn har tvingats utge i skadestånd till bolaget.

Ansvar i registrerade revisionsbolag

När ett registrerat revisionsbolag utses till revisor, ska revisionsbolaget anmäla till styrelsen hos revisionsklienten vem som är huvudansvarig för revisionen. Enligt 29 kap 2 § andra stycket ABL ska i så fall revisorns skadeståndsansvar primärt bäras solidariskt av revisionsbolaget och den huvudansvarige. Frågan om uppsåt eller oaktsamhet föreligger avgörs normalt med hänsyn till den huvudansvariges förhållanden. Om revisionsbolaget har betalat skadeståndet men det är den huvudansvarige som bär skulden för skadan, kan revisionsbolaget kräva ersättning av den huvudansvarige för vad revisionsbolaget har tvingats betala.

Det kan förekomma att det registrerade revisionsbolaget ensamt är ansvarigt för skadan medan den huvudansvarige är oskyldig. Om den huvudansvarige i ett sådant fall betalat ersättning till revisionsklienten, har han regressrätt mot revisionsföretaget enligt 29 kap. 6 §. Har andra anställda i revisionsbolaget orsakat skadan, blir bestämmelserna om medhjälpare i 29 kap. 2 § första stycket andra meningen tillämpliga (se ovan).

Skadeståndets storlek

Skadeståndsskyldigheten omfattar ersättning för den ekonomiska skada som revisorn orsakat. Någon beloppsmässig begränsning finns inte. Detta innebär att inträffad skada som regel ska ersättas fullt ut.

Jämkning, solidariskt betalningsansvar och regressrätt

Skadeståndet kan enligt 29 kap. 5 § ABL jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Har flera medverkat till samma skada kan jämkning ske med hänsyn till graden och arten av de olika personernas medverkan.

Om flera ska ersätta samma skada svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån skadeståndsskyldigheten inte har jämkats

för någon av dem. Har någon av de solidariskt ansvariga betalat skadestånd, kan han eller hon regressvis återkräva av de andra efter vad som skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Ett aktiebolags ansvar för vållande av dess organledamöter kan föreligga i två olika former. När ett skadeståndsanspråk grundas på vållande av en organledamot i dennes egenskap av organ för bolaget gäller det s.k. organansvaret. Detta ansvar innebär att ledamotens vållande tillräknas bolaget som dess eget (ansvar för eget vållande). Organledamotens uppträdande kan därvid medföra att bolaget både kan bli skadeståndsskyldigt och få vidkännas jämkning av sin egen rätt till skadestånd till följd av medvållande.

När ett skadeståndsanspråk grundas på ett vållande som ledamoten snarare har gjort sig skyldig till i sin egenskap av arbetstagare gäller reglerna om principalansvar (ansvar för annans vållande). Principalen och arbetstagaren ses härvid som en enhet i förhållande till den som drabbas av skada och principalen blir skadeståndsskyldig på grund av arbetstagarens vållande. I ett fall där arbetstagaren och tredje man vållat principalen skada får principalen vidkännas jämkning av sitt skadestånd eftersom arbetstagaren har varit medvållande till skadan (passiv identifikation) När aktiebolagets organansvar eller principalansvar har aktualiserats kan bolaget i sin tur kräva ersättning av den försumlige organledamoten eller arbetstagaren för den skada som denne orsakat bolaget (se NJA 2006 s. 142 med där angivna litteraturhänvisningar).

Högsta domstolen har i det nu citerade rättsfallet (s. 136) klargjort att reglerna om medvållande på aktiebolagets sida vid organ- och principalansvar endast gäller om det finns ett tredje intresse involverat. Är det arbetstagaren ensam som vållar principalen skada uppkommer inte frågan om passiv identifikation. Och är det en organledamot ensam som vållar bolaget skada aktualiseras inte aktiebolagets organansvar.

Preskription och talerätt

En skadeståndstalan för bolagets räkning mot en revisor får enligt 29 kap. 13 § 3 inte väckas sedan fem år förflutit från utgången av det räkenskapsår som revisionsberättelsen avser⁸. Detta gäller dock inte talan som grundas på brottslig gärning.

Talan om skadestånd till det reviderade bolaget får enligt 29 kap 7 § väckas om majoriteten eller en minoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget har röstat för ett förslag om att väcka en sådan talan.

Enligt 29 kap 8 § kan endast bolagsstämman träffa förlikning om skadeståndsskyldighet och endast under förutsättning att inte ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget röstat mot förslaget om uppgörelse. Om en aktieägare för skadeståndstalan för bolagets räkning, får förlikning inte träffas utan hans eller hennes samtycke.

Om bolagsstämman beslutat att inte föra skadeståndstalan mot revisor utan att en aktieägarminoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget har röstat däremot eller preskription inträtt, får enligt 29 kap 11 § skadeståndstalan ändå väckas, om det i årsredovisningen eller i revisionsberättelsen eller på annat sätt inte har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter till bolagsstämman om det beslut eller den åtgärd som talan grundas på.

Ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget får enligt 29 kap. 9 § föra talan i eget namn om skadestånd till bolaget. Om en av ägarna sedan talan väckts frånfaller sin talan kan de andra fortsätta driva processen. Den som väckt talan i eget namn svarar för rättegångskostnaderna, men har rätt att få ersättning av bolaget för kostnader som täcks av vad som kommit bolaget till godo genom rättegången.

Om en konkursansökan gjorts innan femårsfristen gått ut får konkursboet enligt 29 kap. 14 § väcka skadeståndstalan även om det på bolagsstämman inte röstats för att väcka talan, dock ej senare än sex månader efter edgångssammanträdet.

Om en tredje man vill föra skadeståndstalan mot en revisor på grund av fel vid fullgörande av ett revisionsuppdrag gäller allmänna bestämmelser om preskription och talerätt.

⁸ Enligt 16 kap. 6 § första stycket 4 försäkringsrörelselagen dock sedan tre år från det revisionsberättelsen lades fram på bolagsstämman eller yttrande som avses i lagen avgavs.

Försäkringskydd eller säkerhet

En revisor måste enligt 27 § revisorslagen (2001:883) teckna försäkring som täcker den skadeståndsskyldighet som han eller hon kan ådra sig. Det finns också en möjlighet att i stället ställa säkerhet hos Revisorsnämnden. Det har aldrig förekommit att någon revisor ställt säkerhet hos nämnden. Utredningen återkommer i avsnitt 5.1 till frågan om möjligheten att ställa säkerhet bör slopas.

Revisorsnämnden får besluta om undantag från kravet på försäkring eller säkerhet. Enligt vad Utredningen inhämtat har mycket få sådana beslut fattats.

Revisorsnämnden har meddelat närmare föreskrifter om försäkringsplikten (6–8 §§ RNFS 2001:2). Den ska omfatta den skadeståndsskyldighet som en revisor eller ett revisionsföretag kan ådra sig i revisionsverksamheten. Det ska vara fråga om en ansvarsförsäkring mot förmögenhetsskada och förmögenhetsbrottskada enligt villkor som godkänts av Revisorsnämnden. Om revisorn eller revisionsbolaget byter försäkringsgivare, ska den nye försäkringsgivaren ta på sig ansvaret för okända skador.

Försäkringsbeloppet ska vara lägst 200 prisbasbelopp per skada och försäkringsår i fråga om revisionsföretag med högst fem verksamma revisorer. För år 2009 är prisbasbeloppet 42 800 kronor, vilket innebär att försäkringsbeloppet ska vara lägst 8 560 000 kronor. Det räcker dock med 100 prisbasbelopp (4 280 000 kronor), om inte någon av revisorerna innehar uppdrag som enligt lag kräver auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen.

För revisionsföretag med 6–49 yrkesverksamma revisorer ska försäkringsbeloppet vara lägst 200 prisbasbelopp per skada och 400 (17 120 000 kronor) per försäkringsår.

För revisionsföretag med minst 50 yrkesverksamma revisorer ska försäkringsbeloppet vara lägst 200 prisbasbelopp per skada och 600 prisbasbelopp (25 680 000 kronor) per försäkringsår.

Revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att på begäran inge bevis till Revisorsnämnden om att de tecknat ansvarsförsäkring.

För medlemmar i FAR SRS finns en gruppförsäkring som motsvarar kraven på ansvarsförsäkring. De fyra stora revisionsnätverken får dock inte teckna denna försäkring, eftersom de behöver ett mer omfattande skydd. Efter Enronskandalen och

revisionsnätverket Andersens fall har det dock blivit svårt för stora revisionsbolag att teckna ansvarsförsäkring.

Försäkringsmarknaden är rörlig och återförsäkringar här i landet och utomlands är vanliga. Risken för frekventa skador som rör små belopp går att beräkna med statistiska metoder och det ger möjligheter för försäkringsbolagen att fördela kostnaderna på försäkringstagarna och över tiden. När det gäller sporadiskt förekommande skador som rör mycket höga belopp finns inte samma möjligheter att beräkna och fördela försäkringskostnaderna. Försäkringsfall som inneburit utbetalningar av oförutsebara höga belopp har därför fått stora återverkningar på de tre stora försäkringsmarknaderna; USA, Bermudas och Europa.

Enronskandalen och revisionsnätverket Andersens fall ledde till att försäkringsbolagen vägrade teckna försäkringar med de fyra stora revisionsbyråerna för tiden efter år 2003. Nya försäkringslösningar fick därför prövas. För att täcka Andersens gamla skador bildades för Storbritannien och länder i kontinentaleuropa ett gemensamt bolag som krävde en försäkringspremie som uppgick till nära 100 % av risken. I Sverige och Norge ansågs risken för att Andersen skulle gå omkull på grund av gamla skador vara något lägre och en övergångsförsäkring som gällde sådana skador kunde tecknas med de traditionella försäkringsbolagen till en lägre premie än i kontinentaleuropa.

Företrädare för försäkrings- och revisionsbranschen har uppgett att det var svårt eller omöjligt för de fyra stora svenska revisionsbolagen att teckna försäkringar som gällde framtida skador. För dem gäller i dag egenfinansierade captive-lösningar (egna försäkringsbolag som revisionsbyråerna äger). Det är svårt att få återförsäkringar för captivebolagen, men de fyra stora svenska bolagen har lyckats med hjälp av en och samma försäkringsmäklare. Skulle denne försäkringsmäklare försvinna, får dessa bolag svårt att återförsäkra sig.

Utomlands finns revisionsbolag som ingår i de fyra stora nätverken som inte kan få försäkring, eftersom försäkringsmarknaden för dessa nätverk i Europa anses mättad.

Sett över tiden betalar de fyra stora svenska revisionsbolagen premier som nästan motsvarar de belopp som försäkringsbolagen betalar ut i skadeersättning. Om ett försäkringsbolag utbetalar ett stort belopp ett år höjer bolaget försäkringspremien nästa år så att den täcker det utbetalda beloppet eller vägrar att förlänga försäkringsavtalet.

För ett av de stora svenska revisionsbolagen uppgick försäkringspremien år 1990 till 4 miljoner kronor och gav ett försäkringsskydd på 700 miljoner kronor. Premien har därefter stigit trappstegsvis till dramatiskt högre belopp.

Ansvarsbegränsningar

I dag använder sig de flesta revisionsbyråer av avtalsvillkor som begränsar skadeståndsskyldigheten gentemot klienten vid konsultuppdrag. FAR SRS har utarbetat sådana standardvillkor vilka som regel tillämpas också av de större byråerna.

Begränsningarna utgörs ofta av takbelopp som kan vara knutna till något index. Det högsta taket gäller för finansbranschen i England och lär uppgå till 5 miljoner pund. De flesta takbelopp ligger avsevärt under den nivån och ansvaret är ofta begränsat till 1 miljoner dollar. För uppdrag som avser klientbolag i alla världsdelar kan taket ligga på 10 miljoner dollar. Ansvaret kan också begränsas till vissa typer av skador.

Skadeståndsanspråken

Enligt uppgift från många i revisionsbranschen grundar sig cirka 65 procent av de skadeståndsanspråk som riktas mot revisionsbyråerna på felaktig skatterådgivning. Dessa anspråk gäller främst renodlade konsultuppdrag, men det förekommer också anspråk på grund av skatterådgivning som lämnats till en revisionsklient. 30–35 procent av skadeståndsanspråken anses grunda sig på bristfälligt utförd revision.

Ofta är anspråk som grundar sig på skatterådgivning svåra för revisionsbyråerna att freda sig mot. I typfallet har klienten drabbats av skattetillägg och då är det svårt för revisionsbyrån att övertyga klienten om att byrån inte har begått något fel. Skadestånden i dessa fall är visserligen frekventa, men beloppen är som regel inte så höga. Dessutom kan byråerna ofta begränsa skadeståndens omfattning avtalsvägen och minska sin risk genom olika försäkringslösningar. Dessa skadeståndsanspråk kan därför som regel hanteras av revisionsbyråerna utan problem.

När det gäller skadeståndskrav som grundar sig på ABL ställer sig saken annorlunda. Det kan även i Sverige röra sig om anspråk på

synnerligen höga belopp, se nedanstående redogörelse. Om ett skadestånd i miljardklassen skulle dömas ut, kan byråerna drabbas av försäkringsnöd och den drabbade byrån slås ut.

I en studie från kommissionen (se nästa avsnitt) sägs att det i Sverige, Danmark och Finland fanns sex utestående tvister med stora revisionsnätverk inblandade som rör 10–200 miljoner dollar eller mer.

Det är svårt att närmare klargöra skadeståndsanspråkens omfattning i Sverige. De flesta tvister förlikas utan eller under rättegång. Det har inte heller varit möjligt att inom ramen för Utredningen ge en fullständig bild av de tvister som hamnat i domstol. Här lämnas dock några exempel på tvister i svenska domstolar som gäller eller gällt mycket höga skadeståndskrav mot revisorer.

Prosolvias AB bedrev, med bl.a. *Prosolvias Clarus AB* och *Prosolvias Systems AB* som dotterbolag, konsultverksamhet och försäljning av programvaror för produktutveckling, design och tillverknings-simulering. Aktien noterades år 1997 på Stockholmsbörsens O-lista och ökade under år 1998 kraftigt i värde. Efter artiklar i *Dagens Industri* om tveksam redovisning föll aktien kraftigt och finansiärer flydde företaget. Företaget försattes i konkurs i december 1998. I mars 2001 väckte *Prosolvias Clarus AB:s* konkursbo, som övertagit dotterbolagens anspråk, talan vid Göteborgs tingsrätt mot *Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB* och den huvudansvarige revisorn. Det yrkade beloppet uppgick till sammanlagt 1,466 miljarder kronor jämte synnerligen höga ränte- och rättegångskostnader. Som grund för talan gjordes gällande att revisionsbyrån vid granskningen av årsredovisningen och räkenskaperna inte uppmärksammat eller rapporterat att årsredovisningen och räkenskaperna avvek från lag och god redovisningssed. Vidare gjordes gällande att revisionsbyrån vid granskningen av den interna kontrollen och bolagsledningens förvaltning inte upptäckt eller rapporterat att väsentliga brister förelåg. Huvudförhandling i målet inleddes i oktober 2008 och beräknas ta hela 68 rättegångsdagar.

BPA måleri AB köptes under år 1995 upp av en tysk målarmästare för 150 miljoner kronor. Ett holländskt inkassobolag, som förvärvat eventuella fordringar mot *BPA måleri AB*, väckte i december 2005 talan vid Stockholms tingsrätt med yrkande om ersättning av *BPA måleri AB:s* revisor och dennes arbetsgivare, *Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB*, med nästan 172 miljoner kronor jämte ränta och kostnader. Som grund för yrkandet gjordes bl.a. gällande att revisorn felaktigt godkände ett bokslut. Målet är ännu inte färdigt för huvudförhandling och kommer sannolikt att avgöras tidigast år 2009.

Boksa Invest AB var ett svenskt metallföretag som gjorde affärer med en engelsk bank. Bolaget gick i konkurs i juni 1997 och banken väckte talan mot revisorn och den revisionsbyrå där han var anställd, KPMG Bohlins AB, vid Stockholms tingsrätt med yrkande om ersättning med drygt 25 miljoner dollar (motsvarande cirka 150 miljoner kronor). Som grund för yrkandet gjordes bl.a. gällande att banken satt sin tillit till den rena revisionsberättelse som revisorn avgett. Tingsrätten ogillade i maj 2007 käromålet och konstaterade bl.a. att det inte förelåg adekvat kausalitet mellan bankens skada och den skadegörande handlingen då den reviderade årsredovisningen inte legat till grund för bankens beslut. Målet är överklagat till Svea hovrätt.

A/S Banka Baltija bildades i Lettland 1988 och gick i konkurs 1996. Konkursboet väckte i augusti 1997 talan mot Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB i Stockholms tingsrätt med yrkande om skadestånd med nästan 140 miljoner dollar (motsvarande cirka 840 miljoner kronor) och ett mindre belopp i lettisk valuta jämte ränta och kostnader. Som grund för talan gjordes bl.a. gällande att revisionsbyrån hade avgett en ren revisionsberättelse trots att redovisningen var oriktig. År 2001 dömdes två personer ur bankledningen till fängelse för förskingring, bedrägeri och svindleri. Den domen undanröjdes efter kritik enligt Europakonventionen. Revisionsbyrån hävdade att hela bankens verksamhet i grunden var kriminell och att bolaget medvetet presenterat oriktig redovisning och annan ekonomisk information för byrån. Tingsrätten ansåg bl.a. att granskningen inte varit bristfällig eller vårdslös. Käromålet ogillades den 1 september 2004 i en 315 sidor lång dom.

Bostadsstiftelsen Haninge producerade bostäder under 1960- och 1970-talen i Haninge. Lägenhetsbeståndet var i stort behov av upprustning och företaget Formator anlätades för rusta upp boendemiljön. Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB gavs i uppdrag att bevaka projektets framåtskridande. När den svenska kronan började flyta och den rörliga räntan uppgick till 500 procent, i november 1992, förföll ett certifikat om 50 miljoner kronor till betalning för stiftelsen, som saknade möjlighet att betala beloppet eller uppta nya lån. Det uppdagades att redovisningen av höga kostnader hade skjutits framåt i tiden och därför gav en felaktig bild av projektets ekonomi. Stiftelsen krävde ersättning av revisionsbyrån med 1,2 miljarder kronor för försumlighet vid bevakning av projektet. Efter förlikning utbetalades ett skadestånd om 65 miljoner kronor. Det bör observeras att fallet inte gäller skadestånd vid lagstadgad revision.

Gusum Bruk AB tillverkade varor till cellulosaindustrin och blytlås. Bolaget försattes i konkurs år 1988. Under konkursen uppdagades att två ledande personer i bolaget under tio års tid på ett rättsstridigt sätt förskönat bolagets redovisning. Enligt förvaltarberättelsen uppgick bristen i bolaget till 100 miljoner kronor. Personer som köpt aktier i

bolaget ansåg sig ha lidit skada på grund av manipulationerna och väckte skadeståndstalan mot bolagets revisor. Det yrkade beloppet uppgick till cirka 30 miljoner kronor. Som grund för talan gjordes gällande att aktieägarna vid aktieförvärven förlitat sig på bl.a. bolagets årsredovisning och rena revisionsberättelse samt till följd av ej uppmärksammade oegentligheter lidit skada när aktierna förlorade sitt värde. Tingsrätten ansåg att revisorn var skadeståndsskyldig, men jämkade ersättningen till en sjättedel av yrkat belopp. Hänsyn togs då till revisorns skuldgrad, kändenas medvällande och revisorns ansvarsförsäkring. Efter överklagande till hovrätten träffade parterna i januari 1995 förlikning där skadeståndstalan återkallades, varvid tingsrättens dom undanröjdes och målet avskrevs från vidare handläggning. Bolagets vd och vice vd ålades straffrättsligt ansvar och att betala skadestånd på grund av brotten (se NJA 1994 s. 336).

2.2 Internationella förhållanden

2.2.1 Europeiska unionen

Kommissionen presenterade i januari 2001 en rapport om olika system för skadeståndsansvar för revisorer inom EU.⁹ och en uppföljning presenterades i oktober 2006¹⁰. Rapporten syftade till att klargöra om de olika systemen kunde utgöra hinder för utvecklingen av en revisorsmarknad inom EU. I uppföljningsrapporten, som genomfördes av London Economics på uppdrag av kommissionen, sägs sammanfattningsvis följande.

Marknaden för revision av stora och medelstora företag är koncentrerad till och domineras av fyra stora nätverk av revisionsbyråer. Strukturen kommer inte att förändras under de närmaste åren. Detta beror på att medelstora revisionsbyråer möts av många hinder när de försöker komma in på marknaden. Det gäller deras rykte, kapacitet och bredd. Ett ytterligare hinder för de medelstora revisionsbyråerna utgör reglerna om ett obegränsat skadeståndsansvar som i kombination med byråernas begränsade möjligheter att fullt ut teckna försäkring gör dem mycket sårbara.

Tillgängliga revisorsförsäkringar har förändrats de senaste åren. Såväl nivåer och belopp på försäkringarna har sjunkit och deras giltighet har minskat. Nivån täcker numera mindre än 5 % av de stora skadeståndsanspråk som byråerna krävs på inom EU. När rapporten skrevs fanns elva civilprocesser där det omtvistade

⁹ *A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union.*

¹⁰ *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes.*

beloppet låg i spannet 160–785 miljoner euro samt fem där beloppet låg över 785 miljoner euro. Samtidigt har priset på försäkringarna stigit dramatiskt. Försäkringspremierna för de fyra stora nätverken har under åren 2002–2007 fördubblats.

Bristen på fullgott försäkringskydd för revisionsbyråerna gör att revisorer äventyrar sin privata ekonomi när de fullgör revisionsuppdrag. Det obegränsade ansvaret gör det också svårt att rekrytera kvalificerad personal till revisionsbyråerna.

Det finns en klar risk att något av de fyra stora nätverken går omkull på grund av att det åläggs att betala skadestånd som ligger över vad dagens system medger. Det skulle skapa stora svårigheter på finansmarknaderna. Än värre skulle det bli om två av de stora nätverken går omkull.

En begränsning av skadeståndsskyldigheten skulle minska riskerna. Det är osannolikt att samma typ av begränsning skulle passa alla EU-länder. Nivån på begränsningen är viktigare än typen av begränsning. En förhållandevis hög nivå skulle passa de fyra stora nätverken, eftersom det skulle göra det fortsatt svårt för medelstora revisionsbyråer att komma in på den marknad som de fyra stora nätverken i dag dominerar. Å andra sidan skulle en låg nivå inte ge ett tillräckligt skydd åt de stora nätverken mot höga skadeståndskrav.

I januari 2007 presenterade kommissionen en ny rapport.¹¹ I rapporten sägs att införande av en enhetlig beloppsbegränsning inom EU är förenad med svårigheter. Det är svårt att finna en lämplig nivå och det är inte säkert att en enhetlig beloppsbegränsning skulle minska riskerna för de byråer som sysslar med internationell revision. En begränsningsregel som tar fasta på det reviderade företagens typ och storlek eller baseras på revisionsarvodet framstår som lämpligare. En regel om proportionerligt ansvar efter revisorns grad av ansvar för den inträffade skadan kan också vara ett gott alternativ.

I december 2007 uttalade kommissionären Charlie McGreevy att revisionsmarknaden är alltför koncentrerad till de fyra stora nätverken och den skulle må bra av ökad konkurrens. Men det är svårt att öka konkurrensen på grund av de nuvarande svårigheterna att få tillräckligt försäkringskydd vid revision av stora börsnoterade företag. Samtidigt finns det en risk att någon av de nuvarande stora aktörerna på revisionsmarknaden går omkull till

¹¹ *Consultation on Auditors' liability and its Impact on the European Capital Markets.*

följd av höga skadestånd. Denna risk äventyrar möjligheterna att tillhandahålla lagstadgad revision av hög kvalitet åt stora börsnoterade bolag eftersom antalet stora aktörer på revisionsmarknaden redan är så få. Nya aktörer bör uppmuntras att komma in på marknaden för stora revisioner och de bör kunna verka under förhållanden som ger dem förutsättningar att bilda starka internationella nätverk. Eftersom revisorerna löper en hög risk att drabbas av skadeståndsansvar och det inte finns erforderligt försäkringsskydd, måste en begränsning av skadeståndsskyldigheten för revisorer införas.

En rekommendation till medlemsstaterna om begränsning av skadeståndsansvaret presenterades i juni 2008.¹² Rekommendationen gäller endast vid revision av börsnoterade företag. Revisorer och revisionsföretags skadeståndsansvar vid åsidosättande av god revisionssed bör enligt rekommendationen begränsas, dock ej i uppsåtliga fall. Begränsningen bör gälla mot det reviderade företaget och andra parter som enligt nationell rätt kan göra gällande ersättningskrav. Dock bör en skadelidande inte hindras att få rimlig kompensation.

Medlemsstaterna bör vidta någon eller några av följande åtgärder för att begränsa ansvaret.

- a) Fastställande av ett maximibelopp eller en formel för beräkning av ett sådant belopp.
- b) Fastställande av en rad principer enligt vilka en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag endast ansvarar för sin faktiska del i den förlust som vållats en skadelidande och således inte har solidariskt ansvar med andra som gjort sig skyldiga till överträdelser.
- c) Införande av en bestämmelse som tillåter ett företag som ska revideras och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att fastställa en begränsning av ansvaret i ett avtal.

Om ansvaret begränsas avtalsvis bör avtalet kunna bli föremål för rättslig prövning, beslut om ansvarsbegränsningen bör fattas av det reviderade bolagets revisionsutskott och godkännas av dess aktieägare samt offentliggöras i en not till det reviderade företagens redovisning.

En medlemsstat bör ta hänsyn till följderna för *dels* finansiella marknader och investerare, *dels* möjligheten att få tillgång till marknaden för revision av börsnoterade företag, *dels* revisions-

¹² Kommissionens rekommendation av den 5 juni 2008 om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag (2008/473/EG).

kvalitetén, *dels* möjligheten att försäkra sig mot risker och *dels* de reviderade företagen.

Medlemsstaterna förväntas informera kommissionen om de åtgärder som vidtagits med anledning av rekommendationen senast den 5 juni 2010.

I en konsekvensanalys¹³ som presenterades samtidigt med rekommendationen angavs bl.a. att risken för skadeståndsskyldighet är betydande för revisionsföretag inom EU. I dag finns inte den försäkringskapacitet som behövs för att begränsa riskerna. Risken för skadeståndsskyldighet i kombination med brist på tillräckligt försäkringsskydd kan avskräcka revisionsföretag från att tillhandahålla revision till företag. Om de strukturella hindren inte åtgärdas kommer medelstora revisionsföretag inte bli något verkligt alternativ till de fyra stora revisionsnätverken på den europeiska kapitalmarknaden. Det saknas fortfarande insikt inom EU om att det civilrättsliga ansvaret utgör ett problem på den internationella revisionsmarknaden.

I oktober 2005 uppgav revisionsföretag i EU från de sex största revisionsnätverken att de behandlade 28 utestående ärenden som skulle kunna leda till enskilda ersättningar på över 75 miljoner euro vardera. Av dessa ersättningskrav låg 16 stycken på över 160 miljoner euro och i fem fall låg de enskilda ersättningskraven på över 750 miljoner euro. Sex av de 28 utestående ärendena omfattas av amerikansk lagstiftning. De övriga fallen ligger inom EU.

2.2.2 Förhållandena inom EU:s "gamla" medlemsstater

I kommissionens rapporter från 2001 och 2006 lämnas redogörelser för förhållandena inom EU:s "gamla" medlemsstater (Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tyskland och Österrike). Sammanfattningsvis sägs följande i dessa redogörelser rörande revisorers skadeståndsansvar.

I samtliga medlemsstater kan revisorer bli skadeståndsansvariga gentemot det reviderade bolaget på avtalsmässig grund. Skadestånd kan i Belgien, Tyskland, Irland, Portugal och Storbritannien även dömas ut enligt utomobligatoriska regler och allmänna skadeståndsrättsliga regler.

¹³ Arbetsdokument från kommissionens avdelningar – följedokument till rekommendationen, K (2008) 2274.

Skadeståndsansvar mot tredje man kan föreligga enligt utomobligatoriska regler. I Österrike, Tyskland och Portugal anses det i vissa fall föreligga en avtalsmässig relation även i förhållande till en tredje man.

I Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike är kretsen ersättningsberättigade tredje män begränsade.¹⁴ I Storbritannien och Spanien måste tredje man visa att revisorn brustit i en omsorg som han eller hon var skyldig att visa tredje mannen. I princip krävs att revisorn kände eller borde känt till att tredje mannen skulle förlita sig på revisorns granskning och rapport.¹⁵ Motsvarande antas gälla i Nederländerna. I Tyskland¹⁶ och Österrike, där det kan anses föreligga ett underförstått avtal (bloße Auskunftsvertrag) mellan revisorn och tredje man, ställs liknande krav.

I samtliga medlemsstater kan ett missvisande eller felaktigt intyg om det reviderade bolagets ekonomiska ställning medföra skadestånd. I t.ex. Finland, Frankrike och England har investerare tilldömts skadestånd efter missvisande information vid företagsförvärv. I Frankrike har en bank och i Belgien och Danmark leverantörer blivit tilldömda skadestånd efter att ha förlitat sig på reviderade räkenskaper. Att inte ha upptäckt bedrägeri kan leda till skadestånd i samtliga länder och det finns i flera länder domar om detta. Andra skadeståndsgrundande fall är för sent upptäckt obestånd, ändring av bolagets sammansättning, jäv i förhållande till det reviderade bolagets ledning och brott mot tystnadsplikt.

I samtliga länder gäller ansvar vid uppsåt eller oaktsamhet. Ansvaret är i samtliga länder gemensamt och solidariskt. Revisorns

¹⁴ För en jämförelse mellan Belgien, Storbritannien, Nederländerna och Tyskland, se, Ingrid de Poorter, *Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium*, Journal of International Commercial Law and Technology, vol. 3, issue 1 (2008), pp 68-75.

¹⁵ I Storbritannien har House of Lords i *Caparo Industries Plc v. Dickman and others* (1990 AC 605) fastställt att tredje man måste visa att det kunde förutses att skadan skulle uppkomma om revisorn brast i omsorg, att tillräcklig närhet (sufficient proximity) mellan parterna och att det är rättvist och rimligt (just, fair and reasonable) att ålägga revisorn en omsorgsskyldighet mot tredje man. Tillräcklig närhet anses föreligga när revisorns arbete var nödvändigt för ett syfte som revisorn kände till, revisorn kände till eller borde ha känt till att arbetsprodukten (t.ex. revisionsberättelsen) skulle överlämnas till tredje man för detta syfte och revisorn kände till eller borde ha känt till att arbetet sannolikt skulle användas av tredje man för syftet. I princip har revisorn en skyldighet att visa omsorg om aktieägarna endast som grupp och i deras egenskap av förvaltningsorgan.

¹⁶ I Tyskland har Högsta domstolen fastställt att ett "informationsavtal" mellan revisorn och tredje man underförstått kan anses föreligga om revisorn lämnat uppgifter som synbart var av väsentlig betydelse för tredje man och utgjorde grunden för ett viktigt investeringsbeslut. Domstolen har dock tillbakavisat att revisorn har ett skadeståndsansvar gentemot varje kreditgivare, aktieägare och annan tredje man.

ansvar kan nedsättas helt eller delvis om det visas att det reviderade bolaget i viss mån självt bär ansvar för skadan.

I många länder är det teoretiskt möjligt att få ersättning för ideell skada, men det döms inte ut i praktiken. I de flesta länder kan aktieägare få ersättning för indirekt skada, t.ex. minskning av värdet på hans eller hennes aktier. I Österrike, Frankrike och Italien anses att sådan skada främst drabbar bolaget, om inte aktieägaren visar att hans investering grundades på revisionsberättelsen.

I alla länder krävs orsakssamband mellan revisorns agerande och skadan. Många länder använder sig av olika test för att avgöra om det föreligger orsakssamband. I Frankrike och Spanien föreligger orsakssamband, om skadan inte skulle ha uppkommit utan revisorns handlande. De flesta länder kräver att skadan gick att förutse (krav på adekvans). I Storbritannien tillämpas inte några test, utan orsakssambandet beskrivs som en fråga om "common sense". I samtliga länder kan ansvaret begränsas om käranden är medvållande.

Preskriptionstider kan avtalas i Danmark, Nederländerna och Spanien. Begränsningar i fråga om skadeståndets storlek kan avtalas i Danmark, Luxemburg, Nederländerna och Spanien. Det gäller dock inte vid uppsåt eller grov oaktsamhet. I Danmark och Nederländerna kan revisorns skyldigheter inskränkas genom avtal. I Belgien och Luxemburg kan det reviderade bolaget i vissa fall befria revisorn från ansvar.

I Österrike, Danmark, Frankrike, Tyskland, Grekland, Italien, Nederländerna, Portugal och Spanien måste revisorer enligt lag ha ansvarsförsäkring. Motsvarande gäller i Belgien, Irland och Storbritannien enligt yrkesetiska regler. I de flesta länder anges en miniminivå som ersättningen ska täcka. På en del håll vilar skyldigheten på revisionsbyrån, medan det på andra håll ankommer på revisorn att ha försäkringen. I Danmark gäller kravet både revisor och revisionsbolag. I alla medlemsstater utom Tyskland, Grekland, Irland och Storbritannien finns gruppförsäkringar.

Tabell 2.1 Miniminivå för ansvarsförsäkring

Land	Miniminivå
Österrike	EUR 72 673
Belgien	EUR 619 733
Danmark	EUR 237 500 (DKK 2 000 000)
Frankrike	EUR 2 500 000
Italien	EUR 560 000/980 000
Tyskland	EUR 1 000 000–4 000 000
Grekland	150 % av omsättningen
Nederländerna	EUR 300 000
Portugal	EUR 500 000
Spanien	EUR 300 506 första året, därefter höjs beloppet
Storbritannien	bestäms av den organisation där revisorn är medlem

Endast sju medlemsstater har i lag infört begränsningar av skadeståndsansvaret. Belgien, Slovenien, Tyskland och Österrike har infört takbelopp för skadeståndsskyldigheten. I Grekland har införts takbelopp i proportion till bl.a. revisionsarvodet. I Ungern och Storbritannien har det gemensamma och solidariska betalningsansvaret luckrats upp.

I Belgien infördes år 2005 en begränsning av ersättningen till högst 3 miljoner euro per uppdrag vid revision av ej börsnoterade företag och 12 miljoner euro per uppdrag vid revision av börsnoterade företag. Detta gäller inte vid uppsåtliga fall. Begränsningen gäller mot såväl det reviderade bolaget som tredje man. Lagstiftaren har inte lämnat några riktlinjer för det fall flera skador uppkommer under uppdragstiden, som normalt är tre år.

I Slovenien gäller ett takbelopp om 150 000 euro gentemot reviderat bolag och aktieägare.

I Tyskland är ansvaret sedan år 1931 begränsat, dock ej i uppsåtliga fall. Nu gällande takbelopp är 1 miljon euro per revision av ej börsnoterade företag och 4 miljoner euro per revision av börsnoterade företag. I Österrike är ansvaret också begränsat sedan år 1931. Takbeloppet är 2–12 miljoner euro beroende på det reviderade bolagets storlek och karaktär. Begränsningen gäller både i förhållande till bolaget och tredje man. Rättsläget är oklart i fråga om takregeln gäller i förhållande till varje skadeståndsanspråk, gentemot bolaget och alla tredje män var för sig eller i ett för allt.¹⁷

Kommentar [BS1]: Presentera takbeloppen i en tabell

¹⁷ Se Walter Doralt m.fl., *Auditors' liability and its impact on the European Financial Markets*, Cambridge Law Journal, 67 (1), march 2008, pp 62–68, särskilt s. 64 y.

I Grekland åtnjuter lagstadgade revisorer skydd mot högre skadeståndsbelopp än det högsta av antingen revisorns sammanlagda årsarvode eller fem gånger ordförandens i Högsta domstolen lön.

I Storbritannien antogs år 2007 en lag som gör det möjligt att avtala bort skadeståndsskyldigheten i förhållandet till bolaget. Den trädde i kraft den 6 april 2008. Enligt avsnitt 534–538 i the Companies Act 2006 kan revisorer avtala med reviderade bolag om en begränsning av skadeståndet upp till ett belopp som är rättvist och skäligt under alla omständigheter. Ett avtal krävs för varje räkenskapsår och bolagsstämman måste varje år godkänna det. En oberoende arbetsgrupp lämnade i december 2007 ett utkast till riktlinjer om tillämpningen av avtalsmöjligheten, bl.a. i fråga om förfarandet när bolagsstämman ska fatta beslut om avtalet. Enligt arbetsgruppen kan begränsningen gälla *dels* proportionerligt ansvar i stället för gemensamt och solidariskt, *dels* hänvisning till rättvis och skälig bedömning av rätten eller *dels* en takregel uttryckt i ett fast belopp eller genom en särskild beräkning.

I Ungern har man genom lag tagit bort det gemensamma och solidariska ansvaret för revisorer.

I Danmark, Luxemburg, Nederländerna och Spanien finns inga begränsningar för revisorn och det reviderade bolaget att träffa avtal som begränsar skadeståndsskyldigheten.

Tabell 2.2 Takbelopp för revisors skadeståndsansvar i europeiska länder

Land	Minimnivå	Omfattning
Belgien	EUR 3 000 000 / 12 000 000	per uppdrag
Slovenien	EUR 150 000	
Tyskland	EUR 1 000 000 / 4 000 000	per revision
Österrike	EUR 2 000 000–12 000 000	per revision

Preskriptionstiden varierar från 2–6 år, dock gäller i Italien 10 år för revisionsbolag. Vidare varierar tidpunkten från vilken preskriptionsfristen börjar löpa. I de flesta länder börjar tiden löpa från skadetillfället (Belgien, Frankrike, Irland, Storbritannien) eller från skadans upptäckt (Danmark, Portugal, Tyskland och Österrike). I Finland och Luxemburg börjar fristen löpa när revisionsberättelsens undertecknas. Sverige intar en särställning där fristen börjar löpa vid räkenskapsårets utgång.

2.2.3 USA

Inledning

Bolag som ger ut värdepapper på vissa marknadsplatser – publika bolag – är i de flesta fall skyldiga att registrera detta hos U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). Ett antal bolag registrerar sig också hos SEC frivilligt, t.ex. efter krav från kreditgivare. Vidare kräver vissa delstater att bolag med mer än 500 aktieägare registrerar sig hos SEC. Registrerade bolag ska regelbundet ge in reviderade finansiella rapporter till SEC. Det finns cirka 20 000 registrerade publika bolag.

Endast revisionsbyråer som registrerat sig hos Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) får revidera publika bolag eller medverka vid sådan revision. Det finns för närvarande cirka 1 850 registrerade revisionsbyråer. PCAOB utövar tillsyn över revisionsbyråerna, genomför kvalitetskontroller av dem och kan inleda disciplinära förfaranden.

I nästan alla delstater finns regler om att revision av vissa företag ska utföras av en i delstaten licensierad revisor – Certified Public Accountant (CPA). Auktorisationsorgan i delstaterna utfärdar licenserna. Titeln CPA är skyddad och får endast användas av dem som licensierats. För att få licens krävs viss utbildning och erfarenhet samt avlagt examensprov. Kraven på utbildning och erfarenhet varierar mellan delstaterna. Några delstater godkänner automatiskt revisorer som godkänts i en annan delstat och det pågår omfattande diskussioner om ömsesidigt erkännande (mobility) mellan delstaterna. De flesta CPA är medlemmar i AICPA, som också ansvarar för reglerna om examensprov. Systemet för att examinera CPA i delstaterna administreras av National Association of State Boards of Accountancy (NASBA), som är en paraplyorganisation för delstaternas auktorisationsorgan.

Försäkringsbolagen tillhandahåller ofta försäkringspaket för revisionsbolagen som även omfattar ansvarsförsäkring för personer i bolagets ledning. Enligt uppgift kan de stora nätverken inte få fullt försäkringsskydd. Detta anses vara en "cashflow-fråga" och godtas eftersom det inte går att försäkra alla affärsrisker, t.ex. naturkatastrofer och katastrofala skadestånd.

USA har dels ett federalt rättssystem med federala domstolar, dels olika rättssystem på delstatsnivå med distriktsdomstolar. Regler om begränsning av skadeståndsskyldighet finns både på federal nivå

och delstatsnivå. Rätten att föra talan i domstol för att skydda civila rättigheter är av central betydelse i det amerikanska rättssystemet och det är svårt att genomföra begränsningar som hindrar någon från att kräva och få sin rätt. Det gäller också i förhållande till revisorer, särskilt som bolag och aktieägare anser att kvaliteten på revision främjas om revisorer utför sitt arbete under fullt skadeståndsansvar.

De flesta tvister om revision förlikas. Detta hänger delvis samman med att den part som förlorar målet inte, som i Sverige, är tvungen att betala motpartens rättegångskostnader. Rättegångskostnaderna för en vinnande part kan bli mycket höga. Dessutom kan distriktsdomstolar döma ut mycket höga skadeståndsbelopp mot en uppsåtlig eller försumlig revisor. Detta beror på att ersättning där kan utgå inte bara för ekonomisk förlust utan även som ideellt skadestånd (punitive damages). Att jury medverkar i distriktsdomstolarna anses också höja de utdömda skadeståndsbeloppen.

Talan mot revisorer förs dels på grund av direkt skada vid uppsåtligt åsidosättande av redovisningsregler enligt federal lagstiftning, dels av reviderade bolag för avtalsbrott vid bristfällig revision och dels i distriktsdomstolar av aktieägare i form av grupptalan vid redovisningsfel.

Federal lagstiftning

Enligt The Securities Exchange Act of 1934 kunde talan föras i federal domstol om skadestånd på grund av bedrägeri eller svindel i ett bolag. Om en revisor till någon del med uppsåt eller av vårdslöshet orsakat aktieägare skada, t.ex. minskat värde på aktierna, ansågs han eller hon skyldig att ersätta hela skadan. Revisorn hade således ett gemensamt och solidariskt betalningsansvar i förhållande till andra personer som orsakat skadan. En skadelidande kunde väcka talan i domstol mot enbart revisorn som kunde åläggas att betala fullt skadestånd. Han eller hon kunde i sin tur regressvis föra talan mot andra skadeståndsskyldiga och få frågan om fördelning av utdömt skadeståndsbelopp dem emellan prövat. Liknande regler om gemensamt och solidariskt skadeståndsansvar samt möjlighet att föra regresstalan finns i Sverige.

Under början av 1990-talet uppkom en debatt om revisorers skadeståndsskyldighet. Antalet skadeståndsprocesser hade då ökat

dramatiskt. De begärda och utdömda skadestånden var ofta mycket höga. Detta ledde till höga kostnader för juridiska processer och förlikningsbelopp samt kraftigt höjda försäkringspremier. I debatten betonades att revisorer på grund av de ändrade förhållandena sökte sig andra karriärvägar. Vidare framhölls att det solidariska och gemensamma betalningsansvaret var ett problem, då revisorer efter att ha blivit ådömda skadestånd i första instans, inte hade några pengar kvar att föra regresstalan för. Dessutom saknades ofta pengar hos medansvariga. Detta innebar att revisorerna ensamma fick svara fullt ut för skadan, även om revisorn hade liten del i skulden för denna.

I mars 1993 rekommenderade Public Oversight Board (ett organ inom AICPA) i en rapport att det ekonomiska ansvaret vid fel eller fusk i ett bolags redovisning borde fördelas i proportion till de ansvarigas del i skadan. Det gemensamma och solidariska betalningsansvaret borde därför tas bort och ersättas med regler om proportionerligt skadeståndsansvar, dock ej i fråga om skadestånd vid uppsåtliga brott. Sådana regler fanns redan i ett antal delstater. En senator uttalade att i stället för att förlita sig på att risken för solidariskt och gemensamt ansvar gör att revisorer gör ett bra arbete borde ett starkare och mer direkt system för disciplinärt ansvar övervägas.

Kongressen antog år 1995 en ny lag (Private Securities Litigation Reform Act of 1995) i syfte att begränsa möjligheten för aktieägare att väcka talan i federal domstol när värdet på deras aktier gick ner. Enligt de nya bestämmelserna (section 201) gäller gemensamt och solidariskt betalningsansvar endast vid uppsåtliga fel. En försumlig skadevällare ska däremot ansvara endast i proportion till sin skuld till skadan. Domstolen har att fastställa vilket procentuellt ansvar varje skadevällare har och sammanlagd nominell skada. Genom multiplicering av procentsatsen med skadebeloppet fastställs vilket belopp varje skadevällare ska betala.

En vårdslös skadevällare har i princip inte något ansvar för de belopp som medansvariga ska betala. Men om det inom sex månader efter domslutet visar sig att det inte går att driva in skadeståndet mot någon medansvarig, kan en aktieägare under vissa förutsättningar återkomma och göra gällande gemensamt och solidariskt betalningsansvar. Detta gäller aktieägare vars skada enligt domen uppgår till minst 10 procent av det sammanlagda skadebeloppet, som inte får uppgå till mer än USD 200 000. Andra aktieägare kan återkomma och göra gällande gemensamt och

solidariskt betalningsansvar, men ansvaret kan i dessa fall inte uppgå till mer än 50 procent av det procentuella ansvar som skadevållaren själv har.

År 1998 antogs en ny lag (Securities Litigation Uniform Standards Act of 1998), som begränsade möjligheten att väcka grupptalan i delstatsdomstolar. Det hade nämligen visat sig att många väckte talan i delstaterna när de på grund av 1995 års lag förhindrades att gå till federal domstol.

Delstatslagstiftning

Varken 1995 eller 1998 års federala lagar förhindrar talan som bygger på särskilda regler i delstaterna. Dock finns i de flesta delstater liknande proportionalitetsregler. I några delstater infördes proportionalitetsreglerna långt före år 1995. De bygger i allt väsentligt på rekommendationer som AICPA tillsammans med NASBA utfärdat i Uniform Accountancy Act. I section 20 (som 14 delstater infört strikt i sin lagstiftning och andra genom case-law, bl.a. New York) behandlas talerätt mot försumliga revisorer. Talan får väckas endast

1. om käranden är en uppdragsgivare som revisorn utfärdat ett intyg eller utfört en granskning för, eller
2. om revisorn eller revisionsbyrån
 - a. under uppdraget insåg att årsredovisningen eller annan information skulle användas i samband med en särskild transaktion av käranden och revisorn kunde identifiera käranden,
 - b. insåg att käranden hade för avsikt att förlita sig på informationen i samband med transaktionen, och
 - c. hade direkt kontakt och förbindelse med käranden samt uttryckte i ord eller handling att revisorn eller byrån insåg att käranden skulle förlita sig på informationen.

I section 21 behandlas preskriptionsfrister. I avtalsförhållanden och revision är preskriptionstiden 3 år efter utfört uppdrag resp. revisionsberättelsens upprättande. I skadeståndsförhållanden är preskriptionstiden 1 år efter skadans upptäckt.

I section 22 finns en bestämmelse om proportionerligt ansvar. Genom lagregler eller case-law har 16 delstater avskaffat gemensamt och solidariskt skadeståndsansvar och 21 delstater har

modifierat reglerna. Reglerna är i huvudsak desamma som i 1995 och 1998 års federala lagar (se ovan). Möjligheten för en kärande att återkomma om det inte går att driva in utdömt belopp mot någon medansvarig är dock mer begränsad.

Nya regler

Sarbanes-Oxley Act

USA:s kapitalmarknader är av central betydelse för ekonomisk tillväxt och välbefinnande i hela världen. Det är därför av särskild vikt att förtroendet för bolag som agerar på dessa marknader är mycket högt. Redovisningsskandaler i börsnoterade bolag som Enron ledde till snabba åtgärder för att återställa förtroendet för bolagen på kapitalmarknaderna, bl.a. skärpta regler om revision av sådana bolag. Det skedde genom den år 2002 införda federala lagen Sarbanes-Oxley Act (döpt efter två senatorer).

Sarbanes-Oxley Act innehåller regler för alla börsnoterade publika bolag och för revisionsbyråer som reviderar sådana bolag. Genom lagen inrättades PCAOB med uppgift att utöva tillsyn och utöva kvalitetskontroll av revisorer och revisionsbyråer som arbetar med publika bolag. PCAOB utfärdar också föreskrifter för revisorer och revisionsbyråer samt utövar tillsyn över dem och kan ålägga dem disciplinära påföljder. I Sarbanes-Oxley Act finns strikta regler om revisorers oberoende (se nästa avsnitt). Lagen innehåller inte några skadeståndsregler och frågan om begränsning av revisorers skadeståndskyldighet faller utanför PCAOB:s ansvarsområde.

Den allmänna uppfattningen synes vara att Sarbanes-Oxley Act efter vissa smärre ändringar nu fungerar väl och att den sannolikt inte inom den närmaste framtiden kommer att liberaliseras, i synnerhet inte nu i början av en lågkonjunktur och med stor oro på de amerikanska finansiella marknaderna. Det bör dock noteras att många utländska bolag väljer att inte notera sig i USA på grund av de kostsamma bestämmelserna för publika företag i USA i bl.a. Sarbanes-Oxley Act. Många publika amerikanska bolag väljer också att lämna börsen och bli privata bolag för att undgå dessa kostnader.

Diskussioner om marknadskoncentration på revisorsmarknaden

I juni 2002 fälldes revisionsbyrån Andersen i domstol för "obstruction of justice" efter att ha förstört dokument i samband med revision av Enron. SEC beslutade omgående att återkalla Andersens tillstånd att bedriva revisionsverksamhet avseende publika bolag. Även tillstånd i delstaterna drogs in. Andersen, med 85 000 anställda i världen och 28 000 i USA, ställdes inför ett mycket stort antal skadeståndsprocesser och blev av med de flesta av sina revisionsuppdrag eftersom revisionsklienterna inte ville förknippas med Andersens namn och rykte. USA:s högsta domstol frikände Andersen år 2005 i brottmålet, men av den forna revisionsverksamheten återstår i dag mycket lite.

De amerikanska redovisningsskandalerna runt millenniumskiftet, Andersens fall och Sarbanes-Oxley Act har utlöst en omfattande diskussion om marknadskoncentrationen i revisionsbranschen i USA och i världen.¹⁸ Det finns nu bara fyra stora revisionsnätverk kvar och dessa riskerar katastrofala skadeståndsbelopp (catastrophical damages) om de utför sina revisionsuppdrag för de publika bolagen på ett felaktigt sätt. Man måste därför räkna med möjligheten att ett eller två nätverk kan slås ut genom att de av domstol åläggs att betala övermäktiga skadeståndsbelopp. Sker det ökar marknadskoncentrationen ytterligare och det blir svårt att finna revisionsbyråer åt alla publika aktiebolag i USA eftersom andra revisionsnätverk av många skäl har svårt att slå sig in på marknaden för revision av publika bolag.

Government Accountability Office bedömer att det ej behövs omedelbara åtgärder mot marknadskoncentrationen

I en rapport från U.S Government Accountability Office (mot-svarande Riksrevisionen), som publicerades i januari 2008, togs frågan om en begränsning av skadeståndsskyldigheten upp.¹⁹ I rapporten sägs bl.a. följande. Det förefaller som om revisionsbyråer i USA sedan år 1998 vid minst tio tillfällen har betalat förlikningsbelopp eller skadestånd på USD 100 miljoner eller mer.

¹⁸ Se t.ex. Remarks by Henry M. Paulson (U.S. Department of Treasury's secretary), on the Competiveness of U.S. Capital Markets Economic Club of New York, 20 november 2006.

¹⁹ *Audits of Public Companies. Continued concentration in the Audit Market for Large Public Companies Does Not Call for Immediate Action.*

Revisionsbyråernas kostnader på grund av skadeståndskrav förefaller bli högre vid lågkonjunktur och har sedan år 2003 ökat betydligt. De stora revisionsnätverken synes inte kunna erbjudas fullt försäkringsskydd. Det finns dock inte tillräcklig information tillgänglig för att bedöma vilken risk de stora nätverken står inför. Revisionsnätverken är också utsatta för risker i form av åtgärder från tillsynsmyndigheter och straffrättsligt ansvar. Revisionsmarknaden riskerar att koncentreras ytterligare om någon av de fyra stora hamnar på obestånd och upplöses eller om två av de stora går samman genom fusion.

Risken för att drabbas av katastrofala skadestånd gör att mindre revisionsnätverk drar sig för att utföra revision för stora publika bolag. Skadeståndstak (caps) med bestämda belopp eller med belopp som relateras till revisionsarvodet skulle minska risken för rättegångar och ge revisionsnätverken möjlighet att få försäkringar. Det skulle förhindra att ett stort revisionsnätverk går omkull. Ett sådant tak skulle enligt rapporten också kunna leda till ökad effektivitet och lägre revisionsarvoden.

En begränsning av skadeståndsskyldigheten eliminerar dock inte helt risken för att något av de stora nätverken går omkull. Dessutom kan kvaliteten på revision bli sämre, om revisorns ansvar minskas. Investeringar skulle inte heller få full ersättning för sina förluster, om de drabbas av redovisningsfusk som en revisor varit inblandad i. Risken för att drabbas av disciplinärt ansvar och förbud att utföra revision kvarstår också om skadeståndsansvaret begränsas. Det problemet skulle kunna lösas genom att öka det disciplinära ansvar för revisorerna och minska det för revisionsbyråerna, men förslag om en sådan omfördelning av ansvaret väcker starkt motstånd. I sammanhanget påpekas att det är orättvist att revisorer men inte andra yrkesgrupper får ett begränsat skadeståndsansvar.

En alternativ åtgärd som nämns i rapporten är att ändra revisorernas intygsmeningar. Mot detta förslag har rests invändningar om att det inte skulle leda till någon förändring av branchstrukturen. Med hänsyn till att det inte gått att få enighet kring någon åtgärd och då det inte finns några klara negativa följder av den nuvarande regleringen ansåg rapportförfattarna att det inte var påkallat med några omedelbara åtgärder.

The Treasury's Advisory Committee når inte enighet

Frågan om en begränsning av revisorernas skadeståndsskyldighet och åtgärder mot den nuvarande koncentrationen i revisionsbranschen behandlas för närvarande av the Advisory Committee on the Auditing Profession. Den tillsattes år 2007 av U.S. Department of Treasury och har till uppgift att ge råd och rekommendationer i syfte att skapa en stark och levande kår av revisorer som granskar publika bolag. Kommittén ska bl.a. överväga revisionsbyråernas förmåga att attrahera och behålla nödvändig personal, pröva frågor om konkurrens och koncentration på revisorsmarknaden och analysera revisorskårens finansiella resurser. Tre undergrupper har bildats; Subcommittee on Human Capital, Subcommittee on Firm Structure and Finances och Subcommittee on Concentration and Competition. Den 1 april 2008 lämnades ett första utkast till rapport och den 22 juni ett andra utkast. Slutrapporten förväntas färdigställd i september 2008.

Den andra gruppen (Firm Structure and Finances) har till uppgift att lämna rekommendationer i fråga om begränsningar av skadeståndsskyldigheten. Diskussioner har förts inom gruppen om bl.a. begränsningar i skadeståndsskyldigheten (liability caps), begränsningar av rätten att överklaga skadestånd på mindre belopp (appeal bond caps), en allmän översyn av processreglerna i skadeståndsmål, hur skadeståndet ska beräknas, allmänna garantier rörande skadestånd som kan orsaka stor skada inom revisorsmarknaden (jfr bankgarantier), skattelättnader för vissa försäkringsfonder och fråga om talan om skadestånd på grund av revisionsuppdrag i publika bolag endast ska få föras i federala domstolar.

I ett tillägg till det första utkastet anges att undergruppen övervägde förslag om exklusiv behörighet för federala domstolar att pröva frågor om skadestånd mot revisorer i publika bolag. Det finns dock ett mycket starkt motstånd mot nya regler, inte minst bland revisionsklienterna, och undergruppen lyckades inte nå enighet. Den andra undergruppen har därför inte lämnat några rekommendationer om begränsningar av skadeståndsskyldigheten och kommer i stället att presentera en sammanställning av olika synpunkter i frågan. Det finns en spridd uppfattning bland revisionsklienterna att kvaliteten på revisionen blir hög om revisorerna utför sitt arbete under fullt skadeståndsrättsligt ansvar.

Den tredje undergruppen (Concentration and Competition) har konstaterat att de fyra största revisionsnätverken reviderar 98 % av de 1500 största publika bolagen. De små revisionsnätverken saknar personal, kompetens, kapital och geografisk spridning för att klara av att revidera stora publika bolag. De mindre revisionsnätverken är inte heller intresserade av detta. Undergruppen har lämnat bl.a. följande förslag.

1. Publika bolag ska offentliggöra avtalsvillkor med tredje man som begränsar möjligheten att fritt välja revisor. Kreditgivare och andra kan nämligen ställa som villkor att räkenskaperna ska granska av en viss byrå. Ett krav på offentliggörande av sådana villkor motverkar att sådana avtalsvillkor träffas, vilket kan underlätta för mindre revisionsnätverk att komma in på marknaden för revision av stora bolag.
2. Små revisionsbolag ska erbjudas representation i kommittéer, allmänna forum och liknande (t.ex. av SEC, PCAOB och FASB).
3. Inrättande av mekanismer för att hjälpa stora revisionsbolag i kris och få dem att överleva. Detta kan ske genom att PCAOB inom ramen för sin tillsyn övervakar risker för höga skadeståndsbelopp som hotar revisionens kvalitet. Vidare bör de stora nätverken (som i vissa fall är uppbyggda som "partnerships") uppmuntras att frivilligt förstärka internkontrollen inom respektive nätverk genom en central funktion (centralized governance mechanism) som kan träda in när det föreligger ett stort hot i något lokalt bolag i nätverket. Om detta misslyckas bör SEC kunna framtvinga tvångsförvaltning eller företagsrekonstruktion.
4. Samarbete och samverkan mellan PCAOB och utländska tillsynsmyndigheter bör uppmuntras. PCAOB kan anlita utländska tillsynsmyndigheter för inspektioner i sina hemländer av företag som står under PCAOB:s tillsyn. Undergruppen uppmanar PCAOB och utländska tillsynsmyndigheter att fortsätta utveckla det rättsliga samarbetet och samverka i gemensamma frågor.

2.3 Överväganden

2.3.1 Ansvaret mot bolaget

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 2.1.3 om revisorers ansvar mot bolaget omfattas revisorerna i ett aktiebolag av samma skadeståndsregler som styrelseledamöterna och verkställande direktören. Alla de nämnda organledamöterna har i förhållande till bolaget ställning av sysslomän och är som sådana skyldiga vid äventyr av skadestånd att iaktta den omsorg som uppdragets fullgörande rimligen kan anses kräva. Detta är en allmän princip som säkert skulle tillämpas av svenska domstolar även om aktiebolagslagen saknade skadeståndsbestämmelser och följer även i viss mån av 18 kap. handelsbalken.

Vad uppdraget som syssloman och organledamot i ett svenskt aktiebolag anses kräva bestäms i första hand av aktiebolagslagens och bolagsordningens bestämmelser om bolagsorganens plikter och kvalifikationer. Av särskild betydelse för revisorns skadeståndsskyldighet är bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ om att en revisor ska göra en så ingående granskning som god revisionsred kräver och att revisorn ska följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionsred. I övrigt utgör den allmänna svenska skadeståndsrätten utgångspunkt för bedömningen i domstolarna. Frågor om uppsåt och oaktsamhet samt av orsakssamband och adekvans prövas enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Detsamma gäller frågor om jämkning av ansvaret på grund av medvållande. Den svenska regleringen av revisorers skadeståndsansvar är således i överensstämmelse med vad som gäller för andra yrkeskategorier som åtar sig uppdrag som sysslomän, t.ex. advokater och mäklare. Denna reglering överensstämmer också i sak med vad som gäller i de länder som vi brukar jämföra oss med.

När aktiebolagslagens regler om skadestånd för 10 år sedan prövades av den svenske lagstiftaren, med anledning av Aktiebolagskommitténs betänkande *Aktiebolagets organisation* (SOU 1995:44), ansågs det inte finnas skäl att föreslå någon ändring av aktiebolagens grundläggande föreskrift om revisorns skadeståndsansvar gentemot bolaget, som då hade gällt i stort sett oförändrad i mer än 100 år. I det sammanhanget diskuterade frågan om beloppsmässiga begränsningar av revisorns ansvar utöver vad som kan följa av jämkningsregeln i nuvarande 29 kap 5 § ABL (se

a. bet. s. 255) men tanken på att lagfästa sådana begränsningar avvisades (se a. bet. s. 255).

Utredningen finner att det inte finns skäl att bestämma normen för den aktsamhet som revisorn ska iakttä i förhållande till bolaget vid fullgörandet av sitt uppdrag på något annat sätt än vad gällande lag nu föreskriver. Frågan om beloppsmässiga begränsningar av detta ansvar har emellertid kommit i ett nytt läge genom Kommissionens rekommendation av den 5 juni 2008 om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag (2008/473/EG). Utredningen återkommer nedan till den frågan.

2.3.2 Ansvaret mot aktieägare och andra

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 2.1.3 om ansvaret mot aktieägare och andra är en revisor i ett aktiebolag skyldig att ersätta skada som han eller hon vållar tredje man genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Den aktsamhetsnorm som revisorn har att iakttä utgörs av aktiebolagslagen och bolagsordningen. Eftersom 9 kap 3 § första stycket andra meningen ABL lagfäster revisorns skyldighet att följa god revisionssed, är skillnaderna mellan revisorns ansvar mot bolaget och tredje man i praktiken små.

Revisorns skadeståndsansvar gentemot tredje man infördes genom 1944 års aktiebolagslag och motiverades med behovet av att skydda enskilda aktieägare, bolagsborgenär eller annan tredje man som träder i förbindelse med bolaget mot överträdelser av sådana regler i aktiebolagslagen som syftar till att skydda tredje man. Till dessa bestämmelser hör bl.a. reglerna om årsredovisning som avser att skydda både bolaget och tredje man.

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2.1.3 under rubriken Allmänt ålägger aktiebolagslagen revisorn ett skadeståndsansvar gentemot tredje man som går längre än som följer av allmänna skadeståndsrättsliga regler om ansvar för ren förmögenhetsskada. Det har gjort det möjligt för den svenske lagstiftaren att avstå från att straffsanktionera regler i aktiebolagslagen som syftar till att skydda tredje man. De svenska skadeståndsreglerna till skydd för tredje man går i vissa hänseenden längre än motsvarande reglering utomlands.

När aktiebolagslagens regler om skadestånd för 10 år sedan prövades av den svenske lagstiftaren ansågs de ursprungliga motiven för revisors principiella skadeståndsansvar mot tredje man övertygande. Detta ansvar ansågs dessutom ägnat att inskräpa vikten av att revisorn vid sin granskning även beaktar tredje mans intresse. Eftersom revisorn inte står i något uppdragsförhållande till tredje man, borde aktsamhetsnormen inte bestämmas på något annat sätt än enligt då gällande lag. Däremot ansågs det vara av intresse att överväga frågan om hur kretsen av skadeståndsskyldiga skulle bestämmas (a. bet. s. 254).

Utredningen finner att det inte finns skäl att bestämma normen för den aktsamhet som revisorn ska iakttä gentemot tredje man vid fullgörandet av sitt uppdrag på något annat sätt än vad gällande lag nu föreskriver. Frågan om hur kretsen av skadeståndsberättigade tredje män ska bestämmas hänger nära samman med frågan om beloppsmässiga begränsningar av revisorns skadeståndsansvar och har därmed kommit i ett nytt läge genom Kommissionens nyssnämnda rekommendation av den 5 juni 2008. Utredningen återkommer nedan till dessa frågor.

2.3.3 Kretsen av skadeståndsberättigade tredje män

Av 29 kap 2 § första meningen jämförd med 1 § första stycket andra meningen ABL följer att varje tredje man som träder i förbindelse med ett aktiebolag kan vara berättigad till ersättning av bolagets revisor, om denne förorsakat tredje mannen skada genom att uppsåtligen eller av oaktsamhet överträda aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen

Kretsen av ersättningsberättigade tredje män är således inte genom uppräknning av olika personkategorier eller på annat sätt begränsad. Det innebär att en ganska ringa oaktsamhet av en revisor eller annan organledamot kan ge upphov till betydande skador och många skadelidande, exempelvis om det är fråga om ett börsbolag med många aktieägare spridda över världen. Det är detta som har förorsakat den omfattande diskussion som förekommit och förekommer här i landet och utomlands om en begränsning av revisorernas skadeståndsskyldighet. De begränsningar som därvid förts på tal syftar till att förhindra att de åläggs skadestånd av orimlig eller med ett amerikanskt uttryck "katastrofal" omfattning.

Den svenska regleringen innebär emellertid inte att det är enkelt för en skadelidande tredje man att utverka domstols dom på ersättning av en revisor i ett aktiebolag för skada som revisorn vållat vid utförande av ett lagenligt revisionsuppdrag åt bolaget. För skadeståndsansvar enligt ABL gäller den s.k. normskyddsläran (jfr NJA II 1946 s. 178 ff.) som innebär att den skadelidande måste kunna visa att en bestämmelse som syftar till att skydda just den intressentkategori som han eller hon tillhör (aktieägare, bolagsborgenär, anställd, etc.) har överträtts.

För bifall till en skadeståndstalan mot en revisor förutsätts vidare att den skadelidande förmår visa att revisorn – genom positivt handlande eller genom underlåtenhet – i sin egenskap av bolagsorgan – och inte exempelvis som skatterådgivare åt bolaget – överträtt den ifrågakvarande normen i aktiebolagslagen eller årsredovisningslagen uppsåtligt eller av oaktsamhet. Dessutom krävs att den skadelidande kan visa att det föreligger ett orsakssamband mellan den skadegörande handlingen eller underlåtenheten och inträffad skada. Detta innebär att handlingen eller underlåtenheten ska ha varit en nödvändig och tillräcklig betingelse för inträffad skada. Kravet på kausalitet innebär att en bolagsborgenärs skadeståndstalan mot bolagets revisor på grund av att denne lämnat en oriktig årsredovisning utan anmärkning inte bör bifallas med mindre bolagsborgenären förmår visa att den förlustbringande krediten lämnades uteslutande i förlitan på årsredovisningen och att krediten annars inte skulle ha lämnats. Härutöver fordras att skadan orsakats adekvat, dvs. av ett händelseförlopp som var någorlunda normalt och förutsebart.

Till detta kommer att tredje mans rätt till skadestånd av en revisor eller annan organledamot för indirekt skada är begränsad i svensk rätt. Den som vilseleds av en oriktig årsredovisning med en ren revisionsberättelse till att lämna ett insolvent aktiebolag kredit lider en direkt skada, medan den som lämnat ett solvent aktiebolag kredit under korrekta förutsättningar lider en indirekt skada om bolaget därefter, genom t.ex. olagliga värdeöverföringar, hamnar på obestånd och inte längre förmår betala sina skulder. En bolagsborgenär som lidit skada av sistnämnt slag och vill ha ersättning av revisorn för sin kreditförlust måste kunna visa att bolaget blivit insolvent genom den olagliga värdeöverföringen eller att denna förvärrat en redan bestående insolvens hos bolaget (jfr

NJA 1979 s. 157)²⁰. I normalfallet begär bolagsborgenären aktiebolaget i konkurs och hans eller hennes skadeståndstalan mot revisorn förs därefter av konkursboet. Men om konkursboet av någon anledning inte för någon sådan talan kan bolagsborgenären själv föra den (SOU 1995:44 s. 248 och där angiven litteratur).

Denna begränsning av tredje mans rätt till skadestånd av en organledamot för indirekt skada gäller i ännu högre grad för den enskilde aktieägare som vill ha ersättning för att hans aktier förlorat i värde på grund av en olaglig värdeöverföring av nyss nämnt slag. Gällande rätt anses inte lämna en enskild aktieägare något utrymme för att föra talan om ersättning för indirekt skada som drabbat alla aktieägare lika. Rätt för enskild aktieägare till ersättning för indirekt skada anses endast föreligga, när den indirekta skadan vållats genom överträdelse av likhetsprincipen eller general-klausulen (a. bet. s. 248 och där angiven litteratur).

Även om den som fordrar skadestånd av en revisor förmår uppfylla alla de nämnda beviskraven riskerar han att skadeståndet av domstolen jämkas enligt 29 kap 5 § ABL efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Jämkning kan ske även vid brottslig gärning. Skuldgraden ska dock beaktas vid jämningsprövningen och jämkning ska i allmänhet inte ske vid uppsåtligt brottsligt handlande. Om den skadelidande medverkat till skadan kan det vara skäl för jämkning.

Bestämmelserna i 29 kap 5 § innefattar en uttömmande reglering av skadeståndsansvarets omfattning för organledamöter när det gäller deras handlande i denna sin egenskap. Jämkningsregeln i 6 kap 2 § skadeståndslagen är således inte tillämplig på skadestånd som åläggs en revisor på grund av fel som han begått när han fullgjort ett lagenligt uppdrag. Det hindrar inte att domstolen när den tolkar 29 kap 5 § kan hämta viss ledning i skadeståndslagens lagtext och motiv.

Enligt 6 kap 2 § skadeståndslagen kan, om skyldighet att utge skadestånd är oskäligt betungande med hänsyn till den skadeståndsskyldiges ekonomiska förhållanden, skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt, varvid även den skadelidandes behov av skadeståndet och övriga omständigheter ska beaktas. Av

²⁰ Det skulle leda till orimliga konsekvenser om var och en som har en fordran på ett i och för sig solvent aktiebolag skulle kunna föra talan mot bolaget eller dess organledamöter och få ersättning för att fordringen på grund av exempelvis en olaglig värdeöverföring har blivit mindre säker än tidigare.

motiven till paragrafen framgår, att lagstiftningen vilar på den principiella uppfattningen att den skadelidandes intresse att få full ersättning för sin skada bör tillgodoses så långt som möjligt. En undantagslös tillämpning av denna princip kan emellertid leda till att den skadeståndsskyldige åläggs ett skadestånd som kan betyda hans ruin eller för all framtid hindra honom från att förbättra sina ekonomiska villkor. En allmän möjlighet att jämka skadeståndet i sådana fall är därför befogad. Om skadeståndet täcks av en ansvarsförsäkring, kan skadeståndet aldrig anses oskäligt betungande. Även den skadelidandes ekonomiska förhållanden är av betydelse för frågan om jämkning. Om skadeståndet är av väsentlig betydelse för den skadelidandes försörjning eller om han annars är i särskilt behov av att få ut skadeståndet, kan detta utgöra skäl mot jämkning (NJA II 1975 s. 566 f.).

Av det anförda framgår att den som begär skadestånd av en revisor eller annan organledamot för fel eller försummelse vid fullgörande av ett lagenligt uppdrag har mycket att bevisa innan en domstol bifaller yrkandet och förpliktar organledamoten att utge skadestånd, eventuellt med ett jämkat belopp som inte täcker hela skadan. Det är därför inte förvånande att en återkommande kritik mot aktiebolagslagen har varit att skadeståndstalan sällan väcks, enligt kritikerna inte ens vid flagranta fall av misskötsel från bolagsledningens eller revisorernas sida. Och om skadeståndstalan ändå undantagsvis förs, står resultatet för käranden, menar kritikerna, vanligen inte i proportion till processkostnaderna, tidsutdräkten och den risk det alltid innebär att starta en rättegång.

Det finns som nämnts emellertid också en kritik av aktiebolagslagen som går i rakt motsatt riktning. Det har ansetts vara märkligt, att aktiebolagslagen uppställer ett mycket omfattande ansvar för ren förmögenhetsskada som inte begränsas av någon formell spärregel, trots att riskerna för många skadelidande eller omfattande skador är påfallande stora inom det aktiebolagsrättsliga området.

När den svenske lagstiftaren för 10 år sedan prövade aktiebolagslagens regler om skadestånd godtogs den dåvarande regleringen av revisorernas skadeståndsansvar. Några åtgärder i syfte att underlätta skadeståndstalan mot organledamöter vidtogs inte. Frågan om en begränsning av kretsen av skadeberättigade diskuterades men några lagändringar i detta syfte företogs inte heller. I stället överlämnades till domstolarna att även i fortsättningen i det enskilda fallet avgöra vilka kategorier av tredje

män som skyddas av den lagbestämmelse eller bestämmelse i bolagsordningen som organledamoten påstås ha överträtt. Dessutom överlämnades det till domstolarna att vid sin prövning av skadeståndsanspråk av särskild storlek och från många skadelidande beakta de risker för ett oproportionerligt skadeståndsansvar som kan uppkomma och i förekommande fall avvärja en sådan risk genom att uppställa särskilt stränga krav på närhet mellan skadelidande och skadevällande när frågan om skadan ska anses vara adekvat orsakad prövas. Kravet på närhet innebär att det måste föreligga ett direkt orsakssamband mellan skadevällarens förfarande på ena sidan och den skadelidandes ”på befogad tillit till oaktsamt lämnad information grundat handlande” på den andra. Någon på rättspraxis grundad utveckling enligt de angivna linjerna synes ännu inte ha kommit till stånd.

Vid en samlad bedömning av de argument som sålunda kan anföras för en utvidgad respektive mera begränsad rätt till skadestånd av försumliga revisorer finner utredningen att den svenske lagstiftaren med den nuvarande regleringen har gjort en rimlig avvägning av motstående intressen. Utredningen föreslår därför inte någon lagbestämmelse som begränsar kretsen av skadeståndsberättigade tredje män. Den risk som finns för ett oproportionerligt omfattande skadeståndsansvar som den nuvarande regleringen innebär får hanteras – förutom med ett skärpt adekvanskrav av nyss nämnt slag – genom beloppsmässiga eller andra begränsningar av revisorns skadeståndsansvar.

2.3.4 Begränsningar av revisorns skadeståndsansvar

När den svenske lagstiftaren för 10 år sedan prövade aktiebolagslagens regler om skadestånd diskuterades frågan om en lagfäst begränsning av den skadeståndsskyldighet som kan åläggas en försumlig revisor. Det skulle menade man naturligtvis vara ett effektivt medel mot att revisorn drabbas av ormligt stora skadeståndskrav som inte kunde mötas ur revisorns ansvarsförsäkring. Men en sådan ordning ansågs ha vissa nackdelar. Det kunde sålunda ifrågasättas om det fanns tillräckligt vägande skäl för att i skadeståndsrättsligt hänseende särbehandla revisorer. Den skadelidandes möjlighet att erhålla full ersättning skulle, oberoende av skadevällarens ekonomiska förhållanden, bero på om den lidna skadan rymdes inom det lagfästa beloppet eller ej. Och det

förhållandet att revisorers skadeståndsskyldighet var begränsad kunde möjligen minska tilltron hos allmänheten till att revisorer i aktiebolag utförde sitt uppdrag med erforderlig aktsamhet. Det syntes också vara osäkert i vad mån andra länder skulle komma att införa detta slag av begränsningar. Tanken på lagfästa begränsningar av de skadeståndsbelopp som kunde komma att åläggas revisor på grund av aktiebolagslagen avvisades därför (a. bet. s. 256 f.).

Frågan om införande av begränsningar av de skadeståndsbelopp som kan åläggas revisor diskuterades inte när 2006 års aktiebolagslag beslutades.

Därefter har Utredningen i betänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32) föreslagit att revisionsplikten begränsas så mycket som EU:s revisionsdirektiv medger och därmed endast ska omfatta de största eller eljest viktigaste företagen. Enligt Utredningens förslag ska, med några begränsade undantag för mindre företag av allmänt intresse, endast företag som överskrider två av följande tre gränsvärden vara skyldiga att ha revisor: 83 miljoner kr i nettoomsättning, 41,5 miljoner kr i balansomslutning och 50 anställda. Företag som inte åläggs revisionsplikt genom utredningens förslag ska emellertid kunna underkasta sig revision på frivillighetens väg. En sådan frivillig revision måste i så fall i alla avseenden uppfylla de krav som ställs på den lagenliga revision som ska ske i de revisionspliktiga företagen.

Utredningens förslag, som begränsar revisionsplikten till att omfatta endast knappt 4 procent av de svenska aktiebolagen, bygger liksom det bakomliggande EU-direktivet på uppfattningen att det är viktigt att stora och för allmänheten betydelsefulla företag omfattas av revisionsplikt och att revisionen av dessa företag håller en hög kvalitet. Det senare säkras bl.a. genom att revisorerna arbetar under skadeståndsansvar. Att nästan alla aktiebolag föreslås undantagna från revisionsplikt har emellertid i sig en liten eller ingen betydelse för frågan om en begränsning av revisorns skadeståndsansvar nu bör införas. Genomförs en sådan begränsning måste den gälla lika för alla företag som underkastas revision, vare sig det sker direkt på grund av lag eller enligt ett frivilligt åtagande.

Däremot har frågan om en begränsning av revisorns skadeståndsansvar för svensk del kommit i ett helt nytt läge genom att kommissionen nu har rekommenderat EU:S medlemsstater att

överväga detta och givit tre olika lagtekniska modeller för en sådan begränsning.

2.3.5 Svensk modell för begränsning av revisors skadeståndsansvar

Kommissionen rekommenderar medlemsstaterna att begränsa revisorernas skadeståndsansvar och därvid använda sig företrädesvis av en eller flera av följande tre metoder, nämligen

1. ett högsta skadeståndsbelopp som anges antingen direkt genom en siffra eller indirekt genom en formel för hur beloppet ska räknas fram,
2. principer som innebär att en revisor inte är skyldig att ersätta större del av kärandens skada än revisorn har förorsakat och därmed förhindrar att revisorn åläggs att solidariskt med andra som medverkat till samma skada, ersätta denna, eller
3. bestämmelser som tillåter ett aktiebolag eller annan revisionsklient att träffa avtal med revisorn om en begränsning av dennes skadeståndsansvar på grund av revisionsuppdraget.

Av rekommendationen framgår att förslaget om en begränsning av revisorernas skadeståndsansvar förestavas inte av omsorg om revisorernas välbefinnande utan av oro för att det inte ska finnas tillräckligt många revisionsnätverk med kapacitet att revidera de största börsnoterade bolagen inom EU. En ökad turbulens på kapitalmarknaderna har ökat risken för revisorerna att åläggas att betala stora skadestånd, något som gjort det svårt för dem att få teckna ansvarsförsäkringar avseende revision av de största börsnoterade bolagen med mindre de betalar försäkringspremier som ligger över revisorernas smärtgräns. Det gör att återväxten bland de stora revisionsnätverken är liten eller obefintlig. För närvarande finns det bara fyra stora sådana nätverk i EU och något femte eller sjätte nätverk med kapacitet att revidera de största börsbolagen i unionen beräknas inte växa fram under överskådlig tid. Tvärtom finns en risk att ett eller två av de nuvarande nätverken åläggs större skadestånd än de kan bära och därmed tvingas upphöra med verksamheten. Skulle detta inträffa och det bara skulle återstå två eller tre nätverk i EU med kapacitet att revidera de största börsbolagen skulle det allvarligt försvåra förutsättningarna för ekonomisk tillväxt i unionen. Det är mot

denna bakgrund kommissionen lägger fram sina förslag om begränsningar av revisorernas skadeståndsansvar. Förslagen tar sikte endast på oaktsamma förfaranden; uppsåtliga överträdelser mot god revisors- eller revisionsred ska inte kunna omfattas av medlemsstatens ansvarsbegränsningar. Medlemsstatens begränsningar får inte heller innebära att den skadelidande förlorar möjligheten till en rimlig ersättning av skadevållaren.

Utredningen diskuterar i det följande de tre begränsningsmodellerna i omvänd ordning.

Enligt rekommendationen är *den tredje modellen* – som har engelsk förebild – avsedd för medlemsstater där skadeståndsanspråk mot en revisor kan riktas endast av bolaget/revisionsklienten och inte av en enskild aktieägare eller annan tredje man. I en sådan medlemsstat bör det vara tillåtet för revisorn på ena sidan och bolaget och dess aktieägare på den andra att träffa avtal om en begränsning av revisorns skadeståndsansvar. Det är tydligt att en sådan begränsning bara kan gälla i förhållande till bolaget, eftersom en förutsättning för modellen är att medlemsstaten i princip inte tillåter att enskilda aktieägare eller annan tredje man för skadeståndstalan mot revisorn.

I Sverige har enskilda aktieägare och andra tredje män alltsedan 1944 års aktiebolag rätt att föra skadeståndstalan mot bolagets revisor på grund av fel eller försummelse vid fullgörande av revisionsuppdraget och den ordningen möter i dag inga invändningar här. Det framstår därmed som uteslutet att nu begränsa rätten för tredje man att föra talan om skadestånd av revisorn för att kunna öppna möjlighet för revisorn att genom avtal med bolaget begränsa sin skadeståndsskyldighet också gentemot bolaget. Enligt Utredningens mening saknar den tredje modellen intresse för svensk del.

Den andra modellen har amerikansk förebild. Enligt denna modell blir – om en revisor, tillsammans med andra förorsakat revisionsklienten skada vid fullgörande av revisionsuppdrag – revisorn ersättningskyldig endast för den del av skadan som han är ansvarig för. Vad modellen i praktiken innebär har redovisats under avsnitt 2.2.3 om förhållandena i USA. Här ska endast nämnas att den amerikanska domstolen har att fastställa dels den ersättning som ska utgå för hela skadan, dels vilket ansvar varje skadevållare har för denna, vilket uttrycks i en procentsats. I domslutet åläggs skadevållaren att betala ett visst belopp som motsvarar den procent av den totala skadan som domstolen har kommit fram till.

En fördel med denna modell är att alla berörda organledamöter på detta sätt får sitt ansvar för en skada som drabbat bolaget eller tredje man prövat i ett sammanhang. Så sker inte alltid i Sverige i dag. Organledamöterna har här ett primärt solidariskt ansvar för skada som de tillsammans vållat bolaget eller tredje man och den som lidit skada kan därmed välja den av organledamöterna som har bäst betalningsförmåga och föra sin skadeståndstalan bara mot denne med yrkande om ersättning för hela skadan. Vinner käromålet bifall åläggs organledamöten att ersätta hela skadan och kan tvingas att betala vad som ålagts honom. Det finns emellertid bestämmelser om regresstalan som innebär att den organledamot, som ensam betalat för en skada som flera organledamöter medverkat till, kan vända sig mot de övriga med yrkande att de ska ersätta organledamöten för vad denne betalat i förhållande till det ansvar var och en av dem har för skadan.

De svenska bestämmelserna om organledamöternas solidariska ansvar för en skada som de gemensamt vållat fungerar inte alltid som det är tänkt för revisorernas del. Det är nämligen på det viset att om en revisor har visat sig försumlig så har som regel också styrelsen och verkställande direktören varit försumliga på ett sätt som gör dem gemensamt ansvariga för den skada som uppstått (se NJA 2006 s. 136 särskilt s. 142). Det är sålunda styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för bolagets förvaltning medan revisorns roll är att kontrollera hur förvaltningsuppgiften sköts. En genomförd teknik i ABL är att föreskriva att styrelsen ska upprätta årsredovisningen varefter revisorn ska granska den, det är styrelsen ska lämna en redogörelse för bolagets aktuella ekonomiska förhållanden när den kallar till extra bolagsstämma varefter revisorn ska granska denna redogörelse, etc. Med denna ordning framstår det för Utredningen som långt ifrån självklart att det är revisorn som i första hand ska stämmas in och avkrävas skadestånd, om det brister i de handlingar som revisorn har granskat och lämnat utan erinran.

I praktiken blir det emellertid ofta revisorn som får svara i dessa skadeståndsprocesser därför att revisorn är skyldig att ha en ansvarsförsäkring medan någon sådan skyldighet inte åvilar övriga organledamöter. Saken behandlades i 1998 års lagstiftningshänseende men övervägande skäl ansågs tala mot en lagfäst skyldighet för styrelseledamöterna att teckna ansvarsförsäkring (a.bet., s. 243 och 257). Utredningen finner inte skäl att i detta sammanhang föreslå en försäkringsplikt för styrelseledamöter.

Revisorn står alltså på grund av sin ansvarsförsäkring i första linjen, när skadeståndsanspråk riktas mot organledamöterna för brister i årsredovisningen och andra handlingar med redogörelser för bolagets ekonomi, och åläggs inte sällan att ensam ersätta den skada som vållats bolaget eller tredje man. Revisorn är sedan hänvisad till att på egen risk och bekostnad vända sig mot de medvällande och försöka få tillbaka vad som belöper på dem av vad revisorn har betalat. Det är tydligt att en revisor som tvingats betala ett mycket stort skadestånd ofta inte har medel kvar till att föra regresstalan mot medvällande utan får bära det slutliga ansvaret för hela skadan.

Mot den bakgrund som nu har tecknats har den andra modellen vissa fördelar. Den skulle för svensk del innebära att styrelseledamöterna och verkställande direktören skulle löpa högre risk än i dag att bli instämda i mål om skadestånd på grund av försumlig förvaltning eller brister i redovisningshandlingar. En sådan ordning skulle med all sannolikhet leda till att dessa organledamöter i större utsträckning än i dag tecknar egna ansvarsförsäkringar. Revisorerna skulle samtidigt löpa en lägre risk än i dag att ensam bli ålagda skadestånd på grund av försumlig förvaltning eller brister i redovisningshandlingar. Sammantaget skulle detta leda till att revisorernas roll som syndabock i dessa sammanhang tonas ner och en bättre balans uppnås mellan organledamöterna ifråga om ansvaret för skada som de vållar tillsammans. En sådan nyordning skulle göra det lättare för stora revisorsnätverk att teckna ansvarsförsäkring avseende revision av de största börsbolagen och sänka deras premier för sådana försäkringar.

Den andra modellen skulle kunna införas i den svenska aktiebolagslagen genom att 29 kap. 6 § ändras till förslagsvis följande lydelse:

Om flera ska ersätta samma skada, svarar de för skadeståndet i förhållande till den skuld som var och en har till skadan.

Förslaget innebär att den nuvarande principen i svensk skadeståndsrätt när det gäller ansvaret för skada som vållats av flera, nämligen att ansvaret är primärt solidariskt och subsidiärt proportionellt, i ABL ersätts med en ordning som innebär att skadevällarna har ett proportionellt ansvar och saknar regressrätt.

Vid avvägningen mellan revisorns och den skadelidandes intressen gäller det som alltid att finna en balanspunkt. Den ordning som i dag gäller sätter den skadelidandes intresse av att få

snabb och full ersättning för liden skada framför revisorns intresse av att slippa förskottera ersättningsbelopp som slutligen ska betalas av medvällande. Den nuvarande ordningen överensstämmer med vad som allmänt gäller enligt svensk skadeståndsrätt när flera tillsammans vållat en skada. Det inger betänkligheter att vidta en så genomgripande ändring av ABL:s ansvarsprinciper för att råda bot på ett problem som beror på att revisorer men inte andra organledamöter har skyldighet att teckna ansvarsförsäkring. Utredningen anser sig därför inte kunna förorda att den andra modellen införs i svensk lag på det sätt som nu har diskuterats.

Frågan är emellertid om en mera begränsad version av den andra modellen, som uteslutande tar sikte på att lösa revisorerens problem med att ensam få svara för skador som de vållat tillsammans med andra organledamöter, kan vara motiverad. Det skulle exempelvis kunna ske genom att styrelsen och verkställande direktören, som har ansvaret för att handlingarna upprättas och som med sina namn garanterar att innehållet är riktigt, görs primärt ansvariga för skador som uppstår på grund av felaktigheter i handlingarna samtidigt som revisorns ansvar för samma skador begränsas på så sätt att de nämnda organledamöterna har rätt att regressvis vända sig mot revisorn, om han eller hon har brustit i sin granskning och därigenom bidragit till skadorna. En sådan nyordning skulle kunna genomföras genom en ändring av första meningen i 29 kap 2 § ABL till förslagsvis följande lydelse:

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, ska talan om ersättning för skadan föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

Vad slutligen gäller *den första modellen* så innebär den som nämnts att ett högsta skadeståndsbelopp anges i lagen antingen direkt genom en siffra eller indirekt genom en formel för hur beloppet ska räknas fram. Ingenting sägs i rekommendationen om huruvida det högsta skadeståndsbeloppet ska gälla för en skada, en skadelidande eller en skadevällare. Enligt vad Utredningen erfarit vid mötet i maj 2008 med företrädare för revisionsbranschen skulle de fyra stora nätverken i Sverige hamna i svårigheter, om det ålades skadestånd som överstiger 100 miljoner kr. Siffran är inte på något sätt belagd men ligger i samma storleksordning som det högsta av takbelopp

som förekommer inom EU (se avsnitt 2.2.2) och motsvarar nära 10 procent av omsättningen för det minsta av de fyra stora nätverken i Sverige.²¹ I 2006 års studie från London Economics (s. 104 ff.) bedöms att de stora brittiska revisionsföretagen (med omsättning mellan 280–556 miljoner pund) inte skulle överleva om skadestånd på mellan 170–540 miljoner euro döms ut. En revisionsbyrå med omsättning på 200 miljoner euro skulle gå under om skadestånd på 28–42 miljoner euro (cirka 266–399 miljoner kronor) dömdes ut. Hur högt skadestånd som en revisionsbyrå klarar av att betala beror bl.a. på företagets omsättning och vinst samt hur mycket delägarnas inkomster och företagets vinst kan minska. Utredningen använder sig i det följande av beloppet 100 miljoner kronor för att illustrera hur svenska lagbestämmelser enligt den tredje modellen kan utformas.

Det finns i svensk rätt bestämmelser om strikt ansvar för viss verksamhet eller skada²². Bestämmelserna ger ibland den som skadas av verksamheten rätt till ersättning som dock begränsas till ett visst i lagen angivet belopp för varje skada. En begränsning av de svenska revisorernas skadeståndsansvar på detta sätt skulle kunna ske exempelvis genom ett nytt sista stycke i 29 kap. 2 § ABL som föreskriver att ersättning enligt paragrafens första stycke utgår högst med ett belopp som för varje skada motsvarar ett visst antal prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, men att denna begränsning inte gäller om skadan vållats uppsåtligt eller genom brott.

En svårighet med denna lösning är att det kan framstå som oklart vad en skada omfattar. En aktieägare som lidit skada på grund av revisorns försumlighet har som regel mer än en aktie och skadeersättningen måste naturligtvis beräknas med hänsyn till hela aktieinnehavet. Som regel har den som lidit skada på grund av revisorns försumlighet anledning att åberopa endast en skadeståndsgrundande handling eller underlåtenhet, men om revisorn undantagsvis har varit försumlig mer än en gång, t.ex. både i en revisionsberättelse och i ett yttrande över styrelsens redogörelse för bolagets ekonomi i ett emissionsprospekt, så föreligger två skador som tillsammans måste kunna ersättas med dubbla takbeloppet. Med denna variant av den första modellen

²¹ De fyra svenska revisionsbyråernas omsättning under räkenskapsåret 2006/2007 uppgick till 1 250–2 500 miljoner kronor.

²² Se t.ex. 17–19 §§ atomansvarighetslagen (1968:45), 14 § trafikskadelagen (1975:1410) och 10–12 §§ patientskadelagen (1996:799).

skulle det få överlämnas till domstolarna att pröva om kändan har drabbats av mer än en skada.

Om en aktieägare i enlighet med det anförda anses lida *en* skada om bolaget exempelvis med revisorns tysta samtycke genomför en olaglig värdeöverföring som försätter bolaget på obestånd, måste beloppsgränsen sättas mycket högt. Den måste nämligen kunna ge exempelvis en AP-fond möjlighet att få en rimlig ersättning av revisorn för skada som fonden lidit på grund av en försumlig revision av ett företag på OMX-börsens lista för de största företagen. Beloppet måste förslagsvis sättas så att störste aktieägaren i ett bolag på den nämnda listan kan få ersättning av en försumlig revisor med ett belopp som motsvarar åtminstone två tredjedelar av skadan.

Det sistnämnda pekar på en allvarlig olägenhet med denna variant av den första modellen. Den skapar skillnader mellan de skadelidande så att de som har skador under takbeloppet får full ersättning medan de övriga får en reducerad ersättning. Och denna reduktion ska ske även om skadevällaren till äventyrs har förmåga att ersätta hela skadan.

Sätts gränsen så högt som nu har sagts måste man räkna med att de ersättningsbelopp som sammanlagt kan åläggas ett av de stora nätverken på grund av försumlig revision av ett av de största svenska börsnoterade företagen överstiger den nämnda siffran 100 miljoner kronor. Det blir alltså svårt att uppnå syftet med begränsningsregeln om takbeloppet knyts till skadan.²³

Det finns därför anledning att överväga om det är möjligt att i stället fokusera på syftet med begränsningsregeln och utforma regeln med utgångspunkt i vad skadevällaren högst förmår betala i ersättning. Som nämnts anses att de fyra stora nätverken i Sverige skulle drabbas av svårigheter, om det åläggs att betala skadestånd som överstiger 100 miljoner kr. I enlighet härmed skulle det i ett nytt sista stycke i 29 kap 2 § ABL kunna föreskrivas exempelvis att en revisors ansvar enligt första stycket första och andra meningarna är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, men att denna begränsning inte gäller skada som vållats uppsåtligen eller genom brott.

²³ Om revisorernas skadeståndsansvar begränsas till ett visst belopp innebär det att övriga organledamöter som är solidariskt ansvariga med revisorn för skada får ett ökat skadeståndsansvar eftersom de inte har några beloppsbegränsningar i sitt ansvar.

Enligt Utredningens förslag i betänkandet (SOU 2008:32) ska revisor normalt utses för ett år i sänder. Varje revisorsval bör ses som ett särskilt uppdrag som avrapporteras i en revisionsberättelse för mandattiden. I ABL föreskrivs att bolagets revisor i förekommande fall ska avge yttrande i en rad olika sammanhang, t.ex. när beslut ska fattas på extra bolagsstämma. Dessa särskilda yttranden bör i detta sammanhang behandlas som särskilda uppdrag. Det innebär att om revisorn har varit försumlig mer än en gång under mandattiden, t.ex. både i revisionsberättelsen och i ett yttrande över styrelsens redogörelse för bolagets ekonomi i ett material som ska ligga till grund för beslut på en extra bolagsstämma, så bör takbeloppet gälla särskilt för revisionsberättelsen respektive yttrandet så att den som har lidit skada på grund av båda handlingarna kan tillerkännas ersättning med upp till dubbla takbeloppet. Detsamma gäller om bolagets revisor under mandattiden lämnat ett yttrande enligt ABL som i och för sig kunnat lämnas av en annan revisor.

Denna variant av den första modellen gör skillnad mellan olika skadelidande på så sätt att de som får ersättning innan taket har nåtts får full ersättning medan de övriga blir helt utan ersättning. Det kommer tveklöst att leda till att alla som anser sig ha lidit skada på grund av försumlig revision kommer att skynda sig att framställa ersättningsanspråk för att vara säkra på att få del av takbeloppet.

För revisorn ger denna variant problem eftersom det inte är självklart hur skadeståndsanspråken ska hanteras. Ett sätt kan vara att pröva anspråken i den ordning de framställs och betala ut den ersättning som anses befogad i samma ordning till dess takbeloppet är nått, och lämna eftersläntrarnas skadeståndsanspråk utan avseende. Ett annat sätt kan vara att avvakta till dess samtliga anspråk har framställts och pröva dem i ett sammanhang och betala ut de ersättningsbelopp som godtas på en gång, varvid beloppen får reduceras med en viss procentsats så att summan ryms inom takbeloppet.²⁴ Den sistnämnda ordningen är mera rättvis men kan behöva regleras i lag. En sådan reglering skulle kunna innehålla

²⁴ Jfr 10–11 §§ patientskadelagen. Enligt dessa bestämmelser är patientskadeersättningen för varje skadehändelse begränsad till högst 1 000 gången basbeloppet (dock lämnas för varje skadad patient ersättning med högst 200 gånger basbeloppet). Om ansvarighetsbeloppet inte räcker till gottgörelse åt dem som är berättigade nedsätts deras ersättningar med samma kvotdel för var och en. Kan det efter inträffat skadefall befaras att nedsättning fordras, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer förordna att ersättning tills vidare ska lämnas endast med viss kvotdel.

exempelvis föreskrifter om skyldighet för ett revisionsnätverk, som har anledning att räkna med skadeståndsanspråk på grund av försumlig revision som om de vinner fullt bifall äventyrar nätverkets överlevnad, att utfärda kallelse på alla som har ersättningsanspråk på samma grund att framställa sina anspråk inom viss tid vid äventyr att deras rätt till ersättning annars går förlorad.

Men även utan stöd i lag finns det skäl för ett stort nätverk, som har anledning att räkna med att många och stora skadeståndsanspråk på grund av försumlig revision kommer att riktas mot nätverket, att av processekonomiska skäl organisera skaderegleringen på motsvarande sätt. Nätverket kan då annonsera att det avser att i ett sammanhang pröva samtliga skadeståndsanspråk som inkommit till nätverket vid viss tidpunkt och att skadelidande som vid denna tidpunkt inte har anmält sina anspråk riskerar att bli utan ersättning eftersom pengarna kan ta slut.

Som framgått har de nu diskuterade två varianterna av den första modellen nackdelar. Båda har dessutom till effekt att skadeståndsansvaret för övriga organledamöter ökar. Ingenting hindrar nämligen skadelidande som inte fått någon eller endast delvis betalning ur takbeloppet att vända sig mot övriga organledamöter som medverkat till skadan och yrka ersättning med vad som återstår att betala.

EG-kommissionens rekommendation är just bara en rekommendation och det står Sverige fritt att inte göra några ändringar i den nuvarande ordningen. Sverige har också frihet att använda sig av någon annan modell för att komma till rätta med de problem som rekommendationen är avsedd att råda bot på.

Vid en samlad bedömning finner Utredningen att den lämpligaste lösningen är att kombinera variant två av den första modellen med den variant av den andra modellen som ålägger styrelseledamöterna och verkställande direktören ett primärt och solidariskt ansvar för skador på grund av brister i reviderade handlingar medan revisorn får ett subsidiärt, proportionellt ansvar för samma skador. Bestämmelserna i 29 kap 2 § föreslås i enlighet härmed få följande lydelse:

En revisor, - - - hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller

verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett - - är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

2.3.6 Preskription

Preskriptionsreglerna skiljer sig åt inom EU såväl vad gäller preskriptionstidens längd som från vilken dag den börjar löpa. Sverige skiljer sig från många andra länder genom att tidsfristen börjar löpa från utgången av räkenskapsåret. Även om det kan finnas skäl att harmonisera regelverket på denna punkt med andra länder inom EU och se över preskriptionsreglerna i övrigt finner Utredningen inte anledning att i detta sammanhang föreslå någon ändring av de svenska bestämmelserna.

Försäkringsrörelselagens bestämmelser om preskriptionstid bör ändras till överensstämmelse med ABL så att tidsfristerna för styrelsens och revisors skadeståndsrättsliga ansvar blir desamma. Försäkringsföretagsutredningen har i SOU 2006:56 föreslagit att reglerna om skadestånd i ABL ska gälla för försäkringsaktiebolag och i lagen om ekonomiska föreningar för ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar. Förslagen bereds alltjämt inom regeringskansliet och det finns därför inte skäl för Utredningen att i detta sammanhang föreslå någon ändring.

3 Jäv och oberoende

3.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågan i vad mån revisorn och personer som arbetar på samma byrå eller i samma nätverk som revisorn får befatta sig med revisionsklientens bokföring och medelsförvaltning samt kontrollen däröver.

Det finns två regelverk som behandlar den frågan. Dels finns det bestämmelser om jäv i aktiebolagslagen (ABL) och andra associationsrättsliga lagar och dels finns det bestämmelser om revisorers opartiskhet och självständighet i revisorslagen och andra näringsrättsliga författningar. Det associationsrättsliga regelverket vänder sig i första hand till det reviderade företaget medan det näringsrättsliga riktar sig till revisorerna.

Bestämmelserna om jäv i ABL står modell för motsvarande bestämmelser i de flesta andra lagar (se t.ex. årsredovisningslagen, 8 kap. 7 § lagen om ekonomiska föreningar, bankrörelselagen, lagen om finansieringsverksamhet, stiftelselagen, revisionslagen, kommunallagen och kyrkolagen). Utredningen gör inte någon närmare analys av jävsbestämmelserna i dessa anknytande lagar, utan inskränker sin befattning med dessa bestämmelser till att föreslå de ändringar i dem som behövs för att de ska överensstämma med de ändringar i ABL som Utredningen föreslår. De särbestämmelser som kan finnas i vissa av dessa anknytande lagar får övervägas i annan ordning.

För enkelhetens skull utgår framställningen i det följande från att revisionsklienten är ett aktiebolag.

3.2 Frågornas tidigare behandling

Regler om jäv för revisorer infördes i svensk rätt genom 1944 års aktiebolagslag. Enligt denna lag fick till revisor inte utses dels den som är befattningshavare i bolaget och dels den som annars intar en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot, verkställande direktör eller befattningshavare i bolaget åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver.

Före år 1987 fanns inte något krav på särskild revisorskompetens i små aktiebolag. Jävsregeln gällde därför såväl de av handelskamrarna auktoriserade revisorerna och godkända granskningsmännen som lekmanarevisorerna.

Med anledning av att det blev allt vanligare att aktiebolag anlidade bokförings- och revisionsbyråer för att sköta bolagets bokföring behandlade Lagutskottet år 1961 en motion om skärpta jävsbestämmelser (1LU 1961 nr 28). Utskottet anförde att det förhållandet att en revisor är anställd hos en bokföringsbyrå och mottar uppdrag av ett aktiebolag kan allt efter omständigheterna göra revisorn likställd med en befattningshavare i bolaget eller sätta honom i en sådan underordnad eller beroende ställning att han enligt aktiebolagslagens regler kan anses obehörig för revisorsuppdraget. Om en påtagligt olämplig sammankoppling mellan bokförarsysslan och revisorsuppdraget förekom, kunde aktieägare och borgenärer genom länsstyrelsen utverka att ojävig revisor utsågs i stället för den valde. En aktieägare kunde också genom klander vid domstol få revisorsvalet hävt. Med hänsyn till att det fanns behov för större bolag att anlita byråer och då det inte fanns något känt konkret fall där det fanns behov av skärpta jävsregler avslogs motionen.

När staten genom Kommerskollegium år 1973 övertog ansvaret från handelskamrarna för auktorisation och godkännande av revisorer (se avsnitt 4.1.1) ansågs det inte nödvändigt att i auktorisationsförfattningarna uppta förbud som redan täcktes av jävsreglerna i aktiebolagslagen. I stället infördes en erinran om att revisorer skulle följa de jävsregler som finns i lagar och andra författningar. Det kunde dock förekomma jävsliknande situationer som inte täcktes av någon associationsrättslig jävsregel. I en del sådana fall ansågs det av yrkesetiska skäl mindre lämpligt att en revisor åtog sig ett externt revisionsuppdrag. Det infördes därför i

auktorisationsförfattningarna *näringsrättsliga regler* som gick längre än 1944 års aktiebolagslags jävsregel.

För det första infördes i revisorsförordningen (1973:221) en allmän yrkesetisk föreskrift om att en revisor måste avböja revisionsuppdrag när det förelåg någon särskild omständighet som var ägnad att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vid uppdragets utförande. Vidare infördes i 12 § Kommerskollegiums revisorskungörelse (KFS 1973:6) en särskild regel med förebild i ett uttalande från Handelskamrarnas centrala nämnd. Nämnden hade uttalat *att* en auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman inte själv fick medverka vid företagets bokföring på annat sätt än genom att lämna råd och anvisningar om bokslutet *samt att* ett företags kronologiska bokföring och dess medelsförvaltning inte fick ombesörjas av den revisionsbyrå där företagets revisor var verksam. Om bokföringshjälp lämnades av byrån, skulle revisorn klargöra för företagsledningen att den därmed inte frigjort sig från ansvar för bokföringen.

I 1975 års aktiebolagslag skärptes *de associationsrättsliga jävsreglerna*. I förarbetena (prop. 1975:103 s. 425) uttalades att det är av största vikt att revisorn intar en självständig ställning i förhållande till bolaget och att en revisor inte bör ta någon befattning med den löpande bokföringen. Den medverkan vid bokföringen som godkänts av Handelskamrarnas Centrala Revisorsnämnd och Kommerskollegium ansågs innefatta ett alltför långtgående samröre mellan bolag och revisor eller i vart fall hans medhjälpare. Skärpningen markerades i lagtexten genom uttrycket "biträda" i stället för "ombesörja". I 10 kap. 4 § i 1975 års aktiebolagslag föreskrevs att den fick inte vara revisor som yrkesmässigt biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Enligt paragrafen skulle samma jäv gälla för medhjälpare till revisorn.

Bestämmelserna i 12 § Kommerskollegiets revisorskungörelse om att ett företags kronologiska bokföring och medelsförvaltning inte fick ombesörjas av den byrå där revisorn är verksam gällde endast godkända och auktoriserade revisorer. Mindre aktiebolag var inte skyldiga att ha auktoriserad eller godkänd revisor och använde sig ofta av okvalificerade revisorer och lekmannarevisorer som inte omfattades av byråjävsregeln. På förslag från lagrådet infördes därför i 1975 års aktiebolagslag en byråjävsregel som omfattade alla revisorer. (a.a. s. 760 f. och 790 ff.).

Kommerskollegiets nämnd för revisorsfrågor uttalade i förarbetena till 1975 års aktiebolagslag:

12 § kommerskollegiets revisorskungörelse innebär att klienten själv ombesörjer dagbokföringen eller, med ett annat uttryck, den kronologiska bokföringen utan något som helst biträde från revisorns sida. Detta betyder att klienten bestämmer när en affärstransaktion har inträffat, vilka transaktioner som har inträffat, definierar dessa transaktioner till sin art samt fastställer transaktionsbeloppen.

Genom detta led i bokföringen, som således skall ske helt utan inblandning från revisorns sida, definieras /.../ bokföringsmaterialet till sitt reella innehåll. Vad som därefter återstår av bokföringsarbetet är att sammanställa de sålunda insamlade uppgifterna på olika sätt inom ramen för en plan. Vad först gäller planen är revisorn f.n. och är även med den föreslagna lagtexten oförhindrad att som konsult medverka vid utformningen av de olika delarna av denna plan, t.ex. kontoplan, plan för hur bearbetningen skall ske. /.../ Revisorns befattning med bokföringen består i de fall datorer används ofta i att han fungerar som förmedlare till ett dataserviceföretag som utför den maskinmässiga bearbetningen med hjälp av en större dator. Revisionsorganets uppgift är i dessa fall att översätta bokföringsmaterialet, vars sakinnehåll bestämts av klienten, till för maskinen lämplig form, sammanfoga de ofta små datamängderna från de individuella företagen till en större volym, tillse att den tids- och materialmässiga disciplin upprätthålls, som är en nödvändighet för maskinmässig behandling, samt att förmedla bokföringsmaterialet till dataserviceföretaget. Dess uppgift kommer vidare att bestå i att förmedla de färdigbearbetade rapporterna från dataserviceföretaget till klientföretaget och därvid tillse bl.a. att rätt rapporter framkommit och att inga tekniska fel uppstått i bearbetningen. /.../ Som ett sista led i den maskinella bearbetningen ingår ofta ett formellt bokavslut.

Kommerskollegiets nämnd uttalade vidare att det skulle uppstå betydande problem för företagen och revisionsbyråerna, om revisorer i mindre företag inte skulle få utföra huvudbokföring och årsbokslut. Jävsregeln i 1975 års aktiebolagslag kom med hänsyn till detta att ta sikte endast på grundbokföringen.

De näringsrättsliga bestämmelserna i revisorsförordningen och Kommerskollegiums revisorskungörelse överfördes till 1995 och 2001 års revisorslagar och kom med tiden att omfatta bl.a. en allmän regel om revisorers opartiskhet och självständighet samt den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen (2001:887). Innebörden av dessa bestämmelser har klarlagts och utvecklats genom bl.a. Revisorsnämndens beslut i disciplinärenden och branschorganisationers uttalanden om god yrkessed.

De associationsrättsliga jävsbestämmelserna ändrades inte under åttio- och nittiotalen. Frågor om jäv för revisorer började dock diskuteras på nytt mot slutet av nittioalet och behandlades bl.a. i prop. 1997/98:99. Regeringen anförde att den allmänna utgångspunkten för all extern revision är att den ska utövas självständigt och objektivt samt stå fri från särintressen. Detta innebär bl.a. att en revisor inte ska granska och uttala sig om en redovisning som revisorn själv har utfört. Bestämmelserna i 10 kap. 4 § innebär att revisorn och den som är underordnad honom inte får biträda vid bl.a. bolagets bokföring. Däremot får andra personer som är verksamma vid samma revisionsbyrå som bolagets revisor bistå med redovisningstjänster. Den begränsningen gäller dock att sådana tjänster inte får avse bolagets grundbokföring.

Under senare tid har diskuterats om inte denna begränsning har passerats av den tekniska utvecklingen i och med att bokföringen i de allra flesta bolag är datorbaserad. Regeringen är för närvarande inte beredd att föreslå några preciseringar av reglerna om redovisningsjäv. Det kan emellertid finnas anledning att återkomma till frågan ...

Reglerna om byråjäv överfördes oförändrade till 9 kap. 17 § i 2005 års aktiebolagslag. I förarbetena (prop. 2004/05:85 s. 320 ff.) diskuterades om inte reglerna om revisorsjäv helt borde utmönstras, såsom FAR och SRS förordat. Enligt regeringen kunde nämligen antas att den prövning av oberoendet som varje revisor är skyldig att göra enligt 21 § revisorslagen undantagslöst resulterar i att revisorn måste avböja uppdrag som revisor i ett bolag där t.ex. en nära släkting biträder vid bolagets bokföring. Regleringen i 21 § får normalt till följd att en revisor som är jävig enligt ABL vid äventyr av disciplinära påföljder måste avböja uppdrag som revisor i det bolaget. I likhet med Revisorsnämnden och Riksskatteverket ansåg dock regeringen att det fanns ett pedagogiskt värde i att ABL uttryckligen förbjuder ej godtagbara förhållanden. Bestämmelserna ansågs också kunna ha praktisk betydelse därför att den gav möjlighet att väcka klandertalan beträffande beslut att utse en jävig revisor.

Byråjävsreglerna för stora företag skärptes med verkan fr.o.m. år 2007. En revisor ska enligt ett nytt andra stycke i 9 kap. 17 § anses jävig, om han eller hon är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Detta gäller endast revisor i aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 §§, dvs. bolag som

måste ha en kvalificerad revisor. I dag gäller detta s.k. 50/25/50-bolag och börsnoterade bolag. Även andra stora företag samt vissa finans- och försäkringsföretag som är skyldiga att ha kvalificerad revisor omfattas enligt särskilda bestämmelser av den nya jävsregeln.

I förarbetena (prop. 2005/06:97) anförde regeringen som skäl för skärpta byråjävsregler att s.k. kombiuppdrag, dvs. uppdrag där en person, som är verksam i samma företag som revisorn, deltar i upprättande av den bokföring som revisorn senare ska granska, kan innebära en risk för att revisorn inte utför sitt uppdrag på ett opartiskt sätt. Revisorn kan i alltför hög grad förlita sig på den redovisning som upprättats av medarbetare på byrån. Dessutom innebar EG:s rekommendation om revisorers oberoende och det nya revisorsdirektivet att en revisor inte på något sätt får befatta sig med bokföringen vid revision av företag av allmänt intresse.

När det däremot gäller mindre och ej börsnoterade aktiebolag ansåg regeringen sig inte beredd att ta ställning till nya jävsregler. Det oberoendehot som kombiuppdragen innebar i små aktiebolag borde tills vidare behandlas inom ramen för revisorslagens analysmodell för identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden.

3.3 Nuvarande förhållanden

3.3.1 De civilrättsliga jävsreglerna

Bestämmelser om jäv för revisorer finns i 9 kap. 17 § ABL. Enligt paragrafen får ett aktiebolag inte till revisor välja bl.a.

- den som biträder vid bolagets bokföring eller bolagets kontroll däröver (redovisningsjäv),
- den som biträder vid bolagets medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver (medelsförvaltningsjäv), eller
- den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver (byråjäv).

Ett aktiebolag som måste ha minst en auktoriserad revisor enligt 9 kap. 13 § eller 14 § ABL får inte till revisor välja den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets

kontroll däröver. De bolag som avses är antingen börsnoterade eller uppfyller två av följande tre villkor: balansomslutning högre än 25 miljoner kronor, omsättning högre än 50 miljoner kronor och fler än 50 anställda. Med Utredningens förslag i SOU 2008:32 blir gränsvärdena i stället 41,5 miljoner kronor i balansomslutning, 83 miljoner kronor i omsättning och fler än 50 anställda.

Jävsbestämmelserna i ABL är av civilrättslig karaktär och riktar sig mot bolaget. Ett aktiebolag får inte till revisor välja någon som inte är behörig att vara revisor i bolaget på grund av jäv. Om jävet inträder efter revisorsvalet måste bolaget entlediga honom eller henne och utse en annan revisor.

En aktieägare, borgenär eller annan kan anmäla att en revisor är jävig till länsstyrelsen, som kan entlediga en jävig revisor och utse någon som är behörig. Om bolaget valt en jävig revisor kan valet efter klandertalan enligt 7 kap. 50 § ABL förklaras ogiltigt. Om en bolagsstämma har fattat ett beslut på basis av bl.a. ett yttrande av bolagets revisor och revisorn är jävig, har beslutet inte tillkommit i behörig ordning och kan klandras vid allmän domstol som kan upphäva eller ändra beslutet. Men om beslutet inte klandras blir det giltigt när klandertiden löpt till ända och ska verkställas på vanligt sätt av bolagsledningen.

Jäv gäller endast för den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Jäv föreligger således inte om revisorn är verksam i ett annat företag än det företag som biträder revisionsklienten med bokföringen eller medelsförvaltningen. Det gäller även om det biträdande företaget ingår i samma koncern som det företag i vilket revisorn är verksam. Sådan rådgivning som lämnas i samband med revisionen (revisionsrådgivning) ingår i revisorns uppdrag.

3.3.2 De näringsrättsliga reglerna om revisorers oberoende

I revisorslagen finns näringsrättsliga bestämmelser om revisorers oberoende. Bestämmelserna är av yrkesetisk karaktär och riktar sig i första hand till revisorer och revisionsföretag. Om bestämmelserna överträds så att revisorn förlorar sin oberoende ställning i förhållande till klienten, innebär det inte att revisorn genast blir jävig och inte längre är behörig att vara revisor åt klienten. Däremot kan en sådan regelöverträdelse leda till att revisorn åläggs

en disciplinär åtgärd i form av erinran, varning eller upphävande av revisorns auktorisation eller godkännande.

De paragrafer i revisorslagen som reglerar revisorns opartiskhet och självständighet är framför allt 20 och 21 §§.

I 20 § föreskrivs att en revisor i revisionsverksamheten ska utföra sitt uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

I 21 § finns den s.k. analysmodellen. Den innebär att revisorn för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. En revisor ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag, om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (21 § första stycket 2; den s.k. generalklausulen). I paragrafen nämns fem typsituationer som är av sådan art. Det gäller, såvitt här är av intresse, om revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot) eller vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot).

En revisor behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Utredningen har i sitt första betänkande (SOU 2007:56) föreslagit att för uppdrag som rör företag av allmänt intresse ska revisorn särskilt uppmärksamma om det föreligger egenintresse- eller självgranskningshot samt i förekommande fall vidta motåtgärder (a.a. s. 186 ff.).

Genom Revisorsnämndens och domstolarnas praxis har innebörden av 20 och 21 §§ revisorslagen samt motsvarande bestämmelser i tidigare författningar fastställts. I disciplinärenden gäller precis som i straffrätten principen Hellre fria än fälla. För att en disciplinär påföljd ska kunna meddelas måste de omständigheter på vilken påföljden grundas vara klarlagda (Kammarrättens dom den 2 juni 2005 i mål 6251-03; se även RÅ 1993 ref 26 och RÅ 1989 ref 67). I straffrätten är det åklagaren som har bevisbördan för samtliga omständigheter i gärningsbeskrivningen. I disciplin-

ärenden inför Revisorsnämnden finns ingen åklagare men i princip har det allmänna bevisbördan för samtliga ansvarsgrundande omständigheter i dessa ärenden. För att kunna ålägga en revisor en disciplinär påföljd på grund av överträdelse av 21 § första stycket 2 revisorslagen måste Revisorsnämnden således finna det utrett inte bara att sådana faktiska omständigheter som anses rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet har förelegat utan dessutom att det inte förelegat några särskilda omständigheter och inte heller har vidtagits några sådana motåtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet. Råder det tvekan om hur det förhåller sig i något av dessa avseenden ska någon disciplinpåföljd inte meddelas revisorn.

När omständigheterna har klarlagts i disciplinärendet ankommer det på Revisorsnämnden eller, efter överklagande, domstol att göra en rättslig bedömning av dessa och pröva om de måste anses innebära att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet har rubbats. Även här gäller principen hellre fria än fälla (se exempelvis Länsrättens i Stockholm dom den 27 november 1997 i mål Ö 8950-97; samma länsrätts dom den 2 december 1998 i mål Ö 17978-97 och Revisorsnämndens beslut i D 9/08).

I detta sammanhang bör nämnas att en revisor kan drabbas av disciplinär åtgärd om han eller hon vid revisionsuppdrag inte dokumenterat information som är väsentlig för att revisorns arbete samt dennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Enligt det nya revisorsdirektivet ska *betydelsefulla* hot mot oberoendet dokumenteras. Utredningen har i SOU 2007:56 föreslagit att revisorslagens väsentlighetskrav ska tillämpas så att revisorn endast behöver dokumentera hot som är så allvarliga att det finns skäl att redogöra för särskilda omständigheter eller vidtagna motåtgärder, men att mindre allvarliga hot än så faller utanför dokumentationsplikten. Förslaget har inte föranlett några invändningar under remissbehandlingen. Revisorsnämnden har i sitt remissvar anfört att den har förståelse för att dokumentationskraven i vissa fall kan uppfattas som betungande och att nämnden tillsammans med branschen kommer att se över regler om dokumentationen med sikte på att endast väsentliga förhållanden behöver dokumenteras. Det finns därför anledning att anta att Revisorsnämnden kommer att anpassa sin praxis till överensstämmelse med Utredningens förslag.

Revisorsnämnden meddelade år 1997 föreskrifter om redovisningsjäv (RNFS 1997:1). Föreskrifterna gällde till utgången av år

2001 och innebar att redovisningsjäv ansågs föreligga endast när de omständigheter som angavs i 1997 års författning var för handen. Sedan föreskrifterna upphört att gälla och ersatts av analysmodellen kan hot mot oberoendet föreligga även om en utförd tjänst skulle ha varit förenlig med de äldre bestämmelserna (Revisorsnämndens beslut i D 1/05). Även om 1997 års föreskrifter numera saknar rättslig betydelse kan det finnas skäl att i detta sammanhang lämna en kort redogörelse för dessa föreskrifter och praxis i fråga om redovisnings- och byråjäv.

Enligt föreskrifterna fick en kollega på samma företag som revisorn biträda en revisionsklient med redovisning, om revisionsklienten genom attestering godkände verifikationer över affärshändelser samt genom kontering på verifikationerna eller på annat sätt klassificerat affärshändelserna till sin art. Om så inte var fallet ansåg Revisorsnämnden att jävsbestämmelserna i ABL överträtts (se t.ex. nämndens beslut i D 6/01, D 18/01 och D 13/02). Kammarrätten i Stockholm har med beaktande av bl.a. RNFS 1997:1 ansett att byråjäv inte förelåg när revisionsklienten till revisorns medarbetare lämnat över ej konterade allegat där det klart framgick vad allegatet avsåg, t.ex. leverantörsfakturor och utgående kundfakturor samt allegat över löner och lönebikostnader (dom den 2 juni 2005 i mål 6251-03; jfr även länsrättens i Stockholms dom den 27 november 1997 i mål Ö 8950-97).

Enligt 1997 års författning och förarbetena till 2001 års revisorslag får en revisor inte biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Revisorsnämnden har i ett flertal fall bedömt att det gått för långt när revisorn i alltför hög utsträckning lämnat biträde vid t.ex. årsbokslut och årsredovisning (se t.ex. beslut i D 37/99 och D 28/04). Vid rådgivning som lämnas fristående från ett revisionsuppdrag har nämnden ansett att en grundläggande förutsättning för att inte att oberoendet ska äventyras är att rådgivningen är förenlig med jävsbestämmelserna i ABL (D 1/05).

En stark koppling mellan det företag där revisorn är verksam och andra företag kan enligt nämnden medföra att företagen ses som ett enda organ (nätverk) och grundbokföring som utförts av någon i dessa företag ansetts utgöra ett hot mot revisorns oberoende. Vidare har byråjäv ansetts föreligga när en medarbetare till revisorn driver en redovisningsbyrå och i denna byrå utför bokföring åt en revisionsklient (D 53/00-01).

Kopplingar till andra företag och personer kan medföra hot mot oberoendet enligt den s.k. generalklausulen eller motsvarande bestämmelse i tidigare författningar. Sålunda kan redan ett nära samarbete med en redovisningsbyrå under särskilda förhållanden anses hota oberoendet (D 40/99 och D 6/02). Detsamma gäller om revisorn har revisionsuppdrag i en redovisningsbyrå och denna byrås klienter (D 28/04, D 36/04 och D 2/05). Att vara vald revisor i bolag där en kollega på revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant har också ansetts kunna äventyra oberoendet (D 30/02 och D 9/08). I sistnämnda beslut har nämnden också ansett det äventyra oberoendet om en suppleant i revisionsklientens styrelse ingår i styrelsen i ett bolag som ägs av revisorn.

Här bör också nämnas att FAR SRS i sina yrkesetiska råd under regel 2 har lämnat närmare anvisningar om hur revisorer bör utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt hänvisat sina medlemmar till IFAC:s etiska regler och EG:s rekommendation om oberoende. Svenska översättningar av sist nämnda regelverk finns som bilaga till FAR SRS yrkesetiska regler.

3.4 Internationella förhållanden

3.4.1 Europeiska unionen

I det *fjärde bolagsrättsliga direktivet* föreskrivs att medlemsstaterna i lag eller annan författning ska vidta de samordningsåtgärder som direktivet föreskriver. Beträffande revision föreskrivs att svenska aktiebolags och vissa handelsbolags årsbokslut ska granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt revisorsdirektivet.

I *revisorsdirektivet* finns bestämmelser om revisorers oberoende. Om en revisor inte uppfyller kraven på bl.a. oberoende ska det finnas ett system för disciplinära påföljder mot revisorn. Det kan innebära t.ex. att han eller hon blir fråntagen sin auktorisation eller sitt godkännande. I SOU 2007:56 s. 183 ff. finns en närmare redogörelse för kraven i revisorsdirektivet på revisorers oberoende. Utredningen har i det sammanhanget föreslagit att strängare krav bör gälla när självgransknings- och egenintressehot förekommer vid revision av företag av allmänt intresse. Utredningen har i samma betänkande föreslagit att enbart börsnoterade företag samt vissa finans- och försäkringsbolag ska anses vara företag av allmänt

intresse och avvisat tanken att företag enbart på grund av sin storlek ska anses vara företag av allmänt intresse. Frågan om vilka företag som ska vara av allmänt intresse har väckt intresse bland remissinstanserna och några anser att enbart storleken bör räcka för att göra mycket stora företag till företag av allmänt intresse.

Varken det fjärde bolagsrättsliga direktivet eller revisorsdirektivet innehåller några uttryckliga civilrättsliga bestämmelser som innebär att en kvalificerad revisor som inte uppfyller kraven på opartiskhet och självständighet kan tvingas avgå, t.ex. på talan av aktieägare, eller att en revision som utförts av en revisor som inte är oberoende i förhållande till revisionsklienten ska anses vara utan verkan. Direktivbestämmelserna lägger i stället ansvaret på revisorn och tillsynsmyndigheterna och föreskriver att om kraven på opartiskhet och självständighet inte uppfylls så kan revisorn fräntas sin behörighet att utföra lagstadgad revision.

I *kommissionens oberoenderekommendation*¹ finns riktlinjer som ska säkra revisorers självständighet och opartiskhet. I rekommendationen anges att det är revisorns ansvar att säkerställa att kravet på revisorers oberoende uppfylls. Rekommendationen behandlar alltså inte det civilrättsliga förhållandet mellan revisionsklienten och revisorn eller kraven på lagstadgad revision. Rekommendationen får därför ses som yrkesetiska riktlinjer för revisorn. Detta innebär att inte heller oberoenderekommendationen ställer några krav på civilrättsliga jävsregler i t.ex. aktiebolagslagen.

Enligt rekommendationen kan en revisors oberoende hotas av t.ex. egenintresse, självgranskning, partsställning, förtrolighet och tillit. Medlemsstaterna bör föreskriva olika typer av åtgärder, t.ex. förbud och restriktioner, för att minska eller undanröja sådana hot.

I avsnitt 7.2 analyseras specifika situationer. Där sägs att det finns ett "sjelvgranskningshot" när en revisor deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper och redovisning. Hur allvarligt ett sådant självgranskningshot är beror på i vilken utsträckning som revisorn är involverad i arbetet med redovisningen och graden av allmänt intresse. Revisorns deltagande anses vara betydande om det inte är fråga om insatser av teknisk eller mekanisk art eller om det inte är fråga av informativa råd. I fråga om lagstadgad revision av företag av allmänt intresse anses revisorn bara kunna lämna hjälp som ligger inom ramen för revisionsmandatet medan annan hjälp anses förorsaka en oacceptabel hög risk och därför bör förbjudas.

¹ Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer.

Vidare behandlas självgranskningsshot när revisorn utformar och inför IT-system hos en revisionsklient eller deltar i revisionsklientens interna revision. När så sker ska revisorn se till bl.a. att det är revisionsklienten som fattar besluten och ansvarar för systemet och kontrollen.

En revisor får inte utföra en värdering som kommer att flyta in i revisionsklientens redovisning, om det är fråga om ett väsentligt belopp och värderingen på grund av den enskilda postens karaktär ger utrymme för en hög grad av subjektivitet.

I en *bilaga till rekommendationen* sägs bl.a. följande. Vid självgranskning är det svårt att vara objektiv. Som ett exempel på självgranskning nämns det fallet att revisorn har fattat eller deltagit i beslut som borde ha fattats uteslutande av revisionsklientens ledning. Det kan också vara självgranskning när en produkt eller en bedömning som revisorn svarat för i samband med ett annat uppdrag måste ifrågasättas eller omvärderas av honom eller henne under en pågående revision.

Självgranskningsshotet anses alltid vara för stort för att kunna accepteras när revisorn blir inblandad i revisionsklientens beslutsfattande. Om revisorn eller någon i hans nätverk vill tillhandahålla en annan tjänst än revision, måste revisorn säkerställa att den som tillhandahåller den extra tjänsten inte fattar beslut på revisionsklientens vägnar. Vid råd eller hjälp som ges i samband med en sådan extra tjänst bör revisionsklienten ges möjlighet att välja mellan rimliga alternativ. Detta hindrar inte att revisorn ger revisionsklienten rekommendationer. Råd rörande en extra tjänst bör grundas på en objektiv och öppen analys som revisionsklienten får del av innan han eller hon går till beslut. Om revisionsklienten vill ha råd i fråga om en extra tjänst och det finns särskilda regler som föreskriver en enda lösning, bör revisorn i sin dokumentation hänvisa till dessa särskilda regler.

I praktiken bör revisorn göra en bedömning av i vad mån omständigheter som utgör en risk mot hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan påverka revisionen samt överväga vilka skyddsåtgärder som kan vidtas. Beträffande medverkan vid upprättande av räkenskaper och redovisning sägs följande.

Graden av involvering i upprättandeprocessen

Revisorn (inbegripet revisionsbolaget, nätverket eller deras anställda) kan vara involverad i olika utsträckning i upprättandet av räkenskaperna och redovisningen. I ena änden av skalan kan revisorn upprätta grundbokföring, sköta bokföringen och upprätta redovisningen samt utföra lagstadgad revision av denna redovisning. I andra fall hjälper revisorn sin revisionsklient att upprätta redovisningen på basis av råbalansen eller beräkna bokslutsposterna (periodiseringar, osäkra fordringar, avskrivningar etc.). I andra änden av skalan deltar revisorn inte i någon del av upprättandeprocessen.

Också i det sist nämnda fallet föreslår en revisor som upptäcker brister i revisionsklientens redovisningsförslag vanligen nödvändiga ändringar och gör ett utkast till dessa ändringar. Detta ingår i mandatet för den lagstadgade revisionen och bör inte betraktas som tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster. Trots att ledningen alltid har ansvaret för redovisningens utformning är det sist och slutligen ovanligt att en uppsättning redovisningshandlingar ges ut där revisorn inte har haft något som helst att göra med utformningen eller sammanställningen.

Typ av hjälp och råd

Revisionsklienten och dess ledning måste ansvara för redovisningen och upprättandet av räkenskaperna. Revisorns skyddsåtgärder måste åtminstone garantera att vid hjälp med bokföring härrör redovisningstransaktioner och bakomliggande antaganden (t.ex. för värderingssyften) ifrån klienten. Dessutom bör revisorn inte vara involverad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner eller antaganden.

Revisorns hjälp bör därför begränsas till att endast utföra tekniska eller rutinmässiga uppgifter och tillhandahålla rådgivande information om alternativa standarder och metoder som redovisningskunden kanske vill använda.

Exempel på hjälp som äventyrar oberoendet är följande:

- Bestämma eller ändra bokföringsposter i grundboken eller klassificering av konton eller transaktioner eller andra redovisningsuppgifter utan kundens godkännande.
- Attestera eller godkänna transaktioner.
- Upprätta källdokument eller grunddata (inbegripet beslut om värderingsantaganden), eller göra ändringar i sådana dokument eller data.

Exempel på hjälp som inte nödvändigtvis äventyrar oberoendet är följande:

- Utföra rutinmässiga bokföringsuppgifter, exempelvis bokföra transaktioner för vilka revisionsklientens ledning har bestämt lämplig kontoindelning, föra över konterade transaktioner från ett kontonummer till en kunds huvudbok, föra över av kunden

godkända poster till en kunds råbalans eller tillhandahålla vissa databehandlingstjänster.

- Informera kunden om tillämpliga redovisningsstandarder eller värderingsmetoder så att kunden kan besluta vilka som skall användas.

Allmänt intresse

Det självgranskningshot som uppkommer när en revisor hjälper till vid upprättandet av räkenskaper eller redovisningshandlingar i ett företag av allmänt intresse anses vara så stort att det inte kan minskas genom andra skyddsåtgärder än ett förbud mot hjälp som går utanför mandatet för lagstadgad revision (dvs. all annan hjälp än att lämna förslag och utforma ändringar under den normala revisionens gång efter det att brister i revisionsklientens förslag till redovisning har upptäckts).

I samtliga fall då en revisor tillfrågas om att delta i upprättandet av en revisionsklients räkenskaper eller redovisning, bör han noggrant överväga hur denna uppgift kan uppfattas av allmänheten. Detta kan vara beroende av revisionsklientens storlek och organisation samt den affärsmiljö där kunden verkar på lokal, regional eller nationell nivå. Om hotet synes vara så stort att allmänheten föranleds att ifrågasätta hans oberoende, bör revisorn inte ta emot uppdraget.

3.4.2 Danmark

I Danmark finns näringsrättsliga regler som kan innebära hinder för en revisor att utföra revisionsverksamhet i ett bolag.

Regler som förbjuder en revisor eller någon på den byrå där revisorn är verksam att biträda en revisionsklient med bokföringen saknas i Danmark för företag som inte är av allmänt intresse. De flesta danska företag anlitar revisorn också som biträde vid upprättande av räkenskaperna. Den nya lov (468 af 17/06/2008) om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), som trädde i kraft den 1 juli 2008, syftar inte till att ändra detta förhållande. Lagen innehåller inte några konkreta förbud mot vad en revisor får ägna sig åt. I stället finns en rambestämmelse med övergripande och grundläggande krav på revisorns oberoende som fylls ut genom föreskrifter som meddelas av Ehrvervs- og Selskabstyrelsen.

En dansk revisor har enligt förarbetena till äldre lagstiftning att själv ta ställning till vilka uppgifter som han eller hon kan åta sig i förhållande till en revisionsklient och därvid bedöma risken för att ovidkommande intressen påverkar revisionen. En nyhet i 2008 års

lag är att ett hot mot oberoendet kan undanröjas genom motåtgärder av revisorn.

Enligt 2008 års lag ska en revisor vara oberoende i förhållande till den verksamhet som uppdraget rör och inte vara involverad i verksamhetens beslutsfattande.

I 2008 års lag anges ett antal typsituationer som alltid äventyrar oberoendet. Så är fallet om det finns något direkt eller indirekt förhållande mellan revisorn och revisionsklienten som är ägnat att väcka tvivel om revisorns oberoende. Detsamma gäller andra personer i revisionsverksamheten som är knutna till uppdraget eller kontrollerar uppdragets utförande, revisionsföretaget, företag inom samma revisionsnätverk eller revisionsklienten.

I 2008 års lag finns också ett antal typsituationer som kan äventyra oberoendet, men inte alltid gör det. Om oberoendet hotas på grund av självgranskning, egenintresse, partiskhet eller nära personliga förhållanden ska revisorn eller revisionsföretaget vidta åtgärder för att minska risken. Är hotet av sådan karaktär att oberoendet är i fara, ska revisorn avstå från att utföra revisionsuppgifter.

En revisor i ett företag av allmänt intresse får inte utföra uppdrag som innefattar självgranskning eller egenintresse och får inte heller ha en ledande ställning i ett sådant företag.

I förarbetena till 2008 års lag uttalas att det inte finns något hinder mot att en revisor är styrelseledamot i ett företag medan han eller hon utför revision av ett företag i en annan bransch, förutsatt att det inte finns någon olämplig förbindelse mellan företagen. Ett revisionsföretag är vidare med 2008 års lag skyldigt att upprätta riktlinjer för bedömningar av oberoendet.

3.4.3 Finland

Inte heller i den finländska aktiebolagslagen eller andra associationsrättsliga lagar finns det några civilrättsliga bestämmelser om jäv. Bestämmelser om revisorers oberoende och jäv finns i stället i den näringsrättsliga revisionslag (nr 459 av den 13 april 2007), som trädde i kraft den 1 juli 2007.

I 24 § i 2007 års lag finns bestämmelser om revisorers oberoende ställning. Bestämmelsen grundar sig på bl.a. artikel 22 i det nya revisorsdirektivet och kommissionens oberoenderekommendation. I första stycket finns en allmän bestämmelse om att en revisor ska

vara oberoende vid utförande av ett uppdrag och organisera sin verksamhet på ett sätt som tryggar oberoendet. I andra stycket sägs att en revisor ska vägra att ta emot ett uppdrag eller avstå från det, om det inte finns förutsättningar för en oberoende verksamhet. Så behöver dock inte ske om de faktorer som utgör ett hot mot oberoendet som helhet ska anses betydelselösa eller om revisorn vidtagit åtgärder som tryggar oberoendet. Åtgärder för att trygga oberoendet ska åtminstone vidtas i vissa särskilt angivna fall, t.ex. när revisorn har ekonomiska eller andra intressen hos klienten eller en nära relation till någon i företagets ledning. Vid bedömningen ska hänsyn tas till faktorer som hänför sig till bl.a. det företag där revisorn är verksam, den person som i betydande grad deltar i uppdraget under revisorns övervakning eller den person som leder eller övervakar revisorns arbete.

I 25 § finns regler om jäv. Reglerna är avsedda att ange faktorer och omständigheter som alltid medför att en revisor inte kan anses vara oberoende. Enligt första stycket punkten 2 är så fallet om revisorn har till uppgift att sköta företagets bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen därav. Enligt punkten 3 i samma stycke föreligger jäv om revisorn är anställd i ett företag som sköter revisionsklientens bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen därav. I punkten 6 föreskrivs bokförings- och medelsförvaltningsjäv om revisorn är make eller syskon eller är släkting i rakt upp- och nedstigande led till den som sköter bokföringen eller medelsförvaltning eller tillsynen därav.

3.4.4 Norge

Regler om revisorers oberoende och behörighet att vara revisor fanns tidigare i den norska aksjeloven. År 1999 infördes dock loven om revision och revisorer (revisorloven) och då utmönstrades dessa och de flesta andra bestämmelser om revisorer och revision ur aksjeloven.

I 4 kap. 1 § första stycket revisorloven finns en allmän bestämmelse om oberoende och objektivitet. Om revisorn står i ett sådant förhållande till revisionsklienten att det kan äventyra revisorns oberoende och objektivitet, får han eller hon inte revidera räkenskaperna. I paragrafens andra stycke anges vissa särskilda omständigheter som alltid utgör hinder för en revisor att åta sig ett revisionsuppdrag. Det gäller bl.a. om revisorn ansvarar för eller

deltar vid utförande av revisionsklientens bokföring och upprättande av årsberättelse eller ger konkreta värderingsanvisningar i årsredovisningen. Enligt 2 § i samma kapitel gäller att ett revisionsföretag inte får utföra revision om företaget biträder revisionsklienten med redovisningen på angivet sätt.

Enligt 4 kap. 5 § får en revisor inte utföra rådgivnings- eller andra tjänster för revisionsklienten, om detta är ägnat att påverka eller väcka tvivel om revisorns oberoende och objektivitet. Revisor kan inte heller erbjuda tjänster som revisionsklientens ledning eller kontrollorgan har att utföra. Han eller hon kan inte uppträda som ombud för revisionsklienten annat än i skattemål och domstol. Om ett revisionsföretag är revisor gäller bestämmelserna även den som inte är ansvarig revisor.

Av 4 kap. 7 § följer vidare att revision inte får utföras av den som har samarbetsavtal med någon som utför rådgivnings- eller andra tjänster, om detta är ägnat att påverka eller väcka tvivel om revisors oberoende och objektivitet.

Det ankommer på revisorn själv att göra en bedömning av om förhållandena är sådana att oberoendet och objektiviteten påverkas eller äventyras.

Förbudet för revisor att erbjuda redovisningstjänster innebär enligt förarbetena (Ot prp 1997/98 nr 75 s. 85 f.) inte hinder för revisor att företa ”teknisk utarbeidning av regnskap eller veileder om innehållet i lovgivningens vurderingsregler”, så länge den inte påverkar eller väcker tvivel om revisorns oberoende och objektivitet. Kredittilsynet har bedömt att en revisor inte får biträda vid redovisningen även om klienten attesterat och konterat verifikationer. En revisor kan dock omklassificera och ändra bokföringsmaterial så att de ger en bättre överblick.

3.4.5 England

Regler om revisorers möjlighet att erbjuda tjänster till en revisionsklient har utfärdats av ett organ inom Financial Reporting Council; Auditing Practices Board.

Av Ethical Standards 1, Integrity, objectivity and independence följer att den som åtagit sig ett revisionsuppdrag ska identifiera och göra en bedömning av omständigheter som kan ha en negativ inverkan på revisorns objektivitet och vidta åtgärder (safeguards) som eliminerar hotet eller minskar det till en acceptabel nivå (en

nivå där det inte är sannolikt att en förnuftig och informerad tredje man skulle dra slutsatsen att revisorns objektivitet och självständighet påverkats eller rimligen påverkas).

I Ethical Standards 5, Non-Audit Services Provided to Audit Clients, som gavs ut år 2004, behandlas möjligheten för en revisor att erbjuda tjänster inom internrevision, informationsteknologi, värderingar, skatterådgivning, förhandlingsstöd, juridisk rådgivning, personalfrågor, finansiering, transaktioner och redovisning. Regelverket är tillämpligt vid revision av såväl privata som offentligrättsliga organ.

I regelverket sägs att erbjudande av redovisningstjänster till en revisionsklient innebär hot mot revisorns objektivitet och självständighet, i första hand självgranskningshot och risk att utföra ledningens uppgifter. Vilken vikt som ska tillmätas dessa hot beror på tjänsternas omfattning och art samt det allmänna intresset för revisionsklienten.

Av reglerna följer att ett revisionsföretag som har revisionsuppdrag i ett börsnoterat företag inte får åta sig redovisningsuppdrag annat än i akuta nödfall. Revisionsföretag i ej börsnoterade företag får erbjuda sådana tjänster endast om revisionsföretaget inte blir delaktig i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner.

Det förutsätts att revisionsföretag antar riktlinjer som anger när företaget inte ska erbjuda redovisningstjänster till inte börsnoterade företag. Hänsyn ska då tas till företagets art, storlek samt antal anställda och aktieägare. I akuta situationer får redovisningstjänster erbjudas.

En revisor får åta sig redovisningsuppdrag för ett onoterat företag, om uppdraget inte innefattar att revisorn ska ta initiativ till transaktioner eller ledningsbeslut utan är av teknisk eller rådgivande karaktär samt erforderliga skyddsåtgärder vidtas.

Som exempel på åtgärder som ledningen har att utföra nämns att godkänna (attestera) transaktioner, att förbereda grundläggande transaktionsuppgifter samt att bestämma eller ändra vad som ska införas i bokföringen och hur transaktioner ska klassificeras (konteras).

Tjänster av teknisk karaktär (som kan utföras av revisorn eller hans medarbetare) är bl.a. att bokföra av ledningen konterade affärshändelser, införa klassificerade uppgifter i huvudboken, upprätta balansräkning på grundval av de uppgifter som ledningen bestämt, upprätta lönelistor och biträda vid upprättande av

årsbokslut när ledningen fattar beslut i alla bedömningsfrågor och upprättat den bokföring som ligger till grund för årsbokslutet.

Tre lämpliga skyddsåtgärder föreslås. För det första bör redovisningstjänsterna utföras av medarbetare och personal på revisionsföretaget som inte deltar i revisionen av revisionsklienten. För det andra kan utförda redovisningstjänster granskas av en medrevisor eller mer erfaren person på revisionsföretaget (partner or other senior staff member) som inte ingår i revisionslaget. Slutligen kan revisionen granskas av en medarbetare som inte ingår i revisionslaget för att se till att utförda redovisningstjänster vid revisionen har bedömts på ett riktigt och effektivt sätt.

3.4.6 USA

Vid revision av bolag som registrerats av U.S. Securities and Exchange Commission – SEC (främst stora börsnoterade företag) råder strikta federala regler rörande revisorers oberoende i förhållande till revisionsklienten. Medan regleringen i Europa av revisorns oberoende är principbaserad är dessa regler utformade som en förbudskatalog. De federala förbudsreglerna finns i section 201–209 Sarbanes-Oxley Act. En revisionsbyrå och anställda eller personer som på annat sätt är knutna till byrån får inte för revisionsklienten utföra vissa särskilt uppräknade tjänster, bl.a. redovisningstjänster, uppbyggnad och installation av redovisningssystem, värderingar, internrevision och ledningsfunktioner eller tillhandahålla investerings-, juridiska eller andra tjänster som Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) förklarar vara otillåtna. Registrerade revisionsbyråer får utföra andra tjänster än de nu nämnda, om revisionsklientens revisionsutskott i förväg godkänt det.

Revision av andra bolag än sådana som är registrerade av SEC utförs som regel av Certified Public Accountants (CPA's), ofta på grund av tvingande delstatsregler. De allra flesta CPA är medlemmar i the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). För dessa gäller AICPA:s Code of Professional Conduct.² I section 101–102 finns bestämmelser om independence, integrity och objectivity. Enligt regel 101 ska en medlem i AICPA vara oberoende vid utförande av yrkesrelaterade tjänster. Innan en medlem utför s.k. non-attest services, t.ex. skatterådgivning eller

² Särskilda oberoenderegler kan också finnas i bl.a. delstaternas lagstiftning.

annan rådgivning, – dvs. andra tjänster än revision eller andra granskningstjänster som innefattar bestyrkandeuppdrag – ska han eller hon göra en bedömning av om kraven på oberoende är uppfyllda.

Som allmänt krav gäller enligt regel 101-3 att en medlem i AICPA inte får fatta beslut eller fullgöra funktioner som det ankommer på bolagets ledning att fatta eller utföra. Medlemmen får dock ge råd, tillhandahålla underlag (research materials) och rekommendationer för att bistå bolagets ledning när den utför sina funktioner och fattar beslut.

I samband med att avtal träffas om bestyrkandeuppdrag måste klienten åta sig:

1. att fatta alla ledningsbeslut och utföra alla ledningsfunktioner,
2. att utse en person med tillräcklig kompetens som följer revisorns arbete,
3. att göra en egen bedömning av om medlemmens arbete är fullständigt och fullgott, och
4. att ta ett eget ansvar för resultatet av utförda tjänster.

Medlemmen bör vara övertygad om att klienten klarar av att uppfylla kraven och göra en bedömning av revisorns arbete. Innan tjänsterna utförs bör medlemmen upprätta en skriftlig handling som anger uppdragets syfte, vilka tjänster som ska utföras, klientens accept av sina skyldigheter, medlemmens ansvar samt ansvarsbegränsningar.

Som exempel på ageranden som generellt äventyrar revisorns oberoende anges att revisorn gör något av följande.

- godkänner eller verkställer en transaktion,
- rättshandlar på företagets vägnar,
- upprättar inköpsorder, lönelistor eller fakturor,
- övervakar anställdas arbete,
- bestämmer vilket förslag som ska genomföras,
- rapporterar till bolagets styrelse på verkställande direktörens eller annan ledande befattningshavares vägnar,
- agerar som kommissionär, syssloman eller liknande för klienten, eller
- inrättar eller underhåller klientens system för internkontroll.

I fråga om redovisning ges följande exempel på hur revisorns oberoende påverkas i olika situationer (förutsatt att de allmänna kraven enligt a–d ovan är uppfyllda).

Oberoendet anses inte äventyrat om revisorn:

- grundbokför transaktioner där bolaget bestämmer eller godkänner konteringen eller för in konterade transaktioner i huvudboken,
- färdigställer finansiella rapporter på grundval av balansräkningen,
- bokför av klienten godkända bokslutstransaktioner, eller
- föreslår ändringar och rättelser i redovisningen, om klienten granskar förslagen och revisorn övertygats om att klienten är införstådd med ändringens karaktär och effekt.

Oberoendet anses äventyrat om revisorn

- utan klientens godkännande bestämmer eller ändrar grundbokföringen, konteringar samt annan redovisning,
- godkänner transaktioner,
- upprättar inköpsorder och andra grunddokument, eller
- utan klientens godkännande ändrar inköpsorder och grunddokument.

3.4.7 International Federation of Accountants – IFAC

AICPA:s Code of Professional Conduct, EU:s och många länders regelverk är baserat på IFAC:s yrkesetiska regler. De har översatts till svenska av FAR SRS. IFAC har utarbetat nya regler som sannolikt kommer att antas i april 2009 med ikraftträdande i januari 2011. De nya reglerna kommer sannolikt inte innebära någon nämnvärd ändring i sak för revisorers oberoende annat än vad gäller internrevision och revisionsarvoden.

I IFAC:s yrkesetiska regler behandlas revisorers oberoende vid revision och andra bestyrkandeuppdrag ("assurance"). När det gäller möjligheten att erbjuda andra tjänster till revisions- och bestyrkandeklienter sägs bl.a. följande.

Revisionsbyråer har länge erbjudit revisionsklienter och andra bestyrkandekunder ett antal andra tjänster som faller inom deras kompetensområde. Detta kan dock äventyra oberoendet för byrån eller de revisorer som ingår i revisionsteamet. I allmänhet äventyras

revisorns oberoende om han eller hon t.ex. tar över ledningens ansvar för att upprätta och presentera finansiella rapporter. Detta innebär att bestämma vilka transaktioner som ska ingå i redovisningen och ändra bokförda transaktioner samt att bestämma hur de ska konteras. Ledningen har också ansvar för att upprätta och rätta dokument som ligger till grund för bokföringen, t.ex. inköpsorder och fakturor. En sedvanlig dialog mellan revisorn och bolagets ledning rörande t.ex. redovisningsstandarder och justeringar av redovisningen utgör dock en del av revisionen och äventyrar inte oberoendet. Att bistå en revisionsklient med redovisningstjänster kan utgöra självgranskningshot.

Beträffande revisionsklienter som inte är företag av allmänt intresse föreligger inte hinder för en revisionsbyrå att erbjuda rutinmässiga bokföringstjänster under förutsättning att självgranskningshotet ligger på en acceptabel nivå. Det kan gälla att bokföra transaktioner där klienten har bestämt eller godkänt konteringen och bokslutstransaktioner som klienten godkänt samt att färdigställa finansiella rapporter på grundval av balansräkningen. Om det är nödvändigt kan självgranskningshotet minskas genom att låta en revisor som inte ingår i revisionslaget utföra arbetet eller att låta en erfaren revisor som inte ingår i revisionslaget granska arbetet.

3.5 Överväganden

3.5.1 Allmänna utgångspunkter

Utredningens överväganden begränsas till jäv och oberoende i små företag

Sedan den 1 januari 2007 gäller skärpta byråjävsregler för revisorer i aktieföretag som ska ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen (börsnoterade företag och s.k. 50/25/50-företag). Jävsreglerna innebär att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver inte får vara revisor.

Utredningens har i sitt andra betänkande föreslagit att revisionsplikten för små företag avskaffas (SOU 2008:32). Förslaget innebär för aktieföretagens del att revisionsplikten begränsas till företag som överskrider minst två av följande tre gränsvärden, nämligen

83 miljoner kr i omsättning, 41,5 miljoner kr i balansomslutning och 50 anställda. I konsekvens härmed föreslås att kravet på kvalificerad revisor begränsas till dessa s.k. 83/41/50-bolag.

Utredningen har vidare i sitt första delbetänkande föreslagit en ändrad oberoendereglering för företag av allmänt intresse.

Utredningens förslag i de två nämnda betänkandena bereds för närvarande i Regeringskansliet. I avbidan på resultatet av den beredningen finns det inte skäl för Utredningen att pröva om det finns skäl att göra ytterligare ändringar i reglerna om jäv och oberoende för revisorerna i 83/41/50-bolagen.

Den fortsatta framställningen tar därför sikte på reglerna om jäv och oberoende för revisorer i övriga aktiebolag, dvs. aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt. De små aktiebolagen är nämligen oförhindrade att frivilligt välja revisor som då måste uppfylla alla krav som enligt ABL och revisorslagen gäller för lagstadgad revision inklusive reglerna om revisorsjäv och om revisorns opartiskhet och självständighet.

Analysmodellen står fast

Utredningen har enligt sina direktiv till uppgift att pröva om de nuvarande bestämmelserna i det associationsrättsliga regelverket om jäv i mindre företag har en lämplig utformning. Det faller utanför Utredningens uppdrag att göra en allmän översyn av de näringsrättsliga reglerna om revisorers opartiskhet och självständighet.³ Utredningen anser sig dock oförhindrad att föreslå de justeringar i det näringsrättsliga regelverket som behövs på grund av de ändringar i jävsreglerna som Utredningen föreslår.

FAR SRS har under utredningsarbetet riktat kritik mot den nuvarande utformningen av 21 § revisorslagen och den s.k. analysmodellen. Enligt FAR SRS avviker 21 § revisorslagen från EG-direktivet i följande tre avseenden:

³ FAR SRS begärde i en skrivelse till justitieministern att regeringen i tilläggsdirektiv ger utredaren i uppdrag att förutsättningslöst pröva frågan om den svenska regleringen om revisorers opartiskhet och självständighet. Regeringen beslutade den 27 mars 2008 att inte vidta någon åtgärd med anledning av FAR SRS begäran. I beslutet angavs att uppdraget ger utredaren utrymme att överväga de ändringar av bestämmelserna om revisorns verksamhet som hans förestående ställningstaganden om revisionsplikt och byråjäv ger anledning till (jfr. t.ex. 10 § revisorslagen). Regeringen ansåg inte att det finns skäl att utvidga uppdraget så att det även omfattar en allmän översyn av analysmodellen.

- Det svenska oberoendekravet gäller för alla revisionsuppdrag, inte enbart för lagstadgad revision.
- Det finns en presumtionsregel som innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag så snart ett hot mot oberoendet föreligger.
- Den svenska regeln innehåller, utöver de i direktivet särskilt angivna hoten, en generalklausul. ”Om det föreligger något annat förhållande...”.

FAR SRS anser att presumtionsregeln ska utmönstras ur 21 § revisorslagen och att bestämmelsen ges en lydelse som närmare knyter an till art. 22 i åttonde direktivet

Vad först gäller oberoendekravets omfattning så bör kravet enligt Utredningens mening gälla inte enbart för lagstadgad revision utan för alla revisionsuppdrag. Det är tydligt att en revisor kan ha så många uppdrag åt revisionsklienten utöver den lagstadgade revisionen att han eller hon av utomstående uppfattas som anställd åtminstone på deltid av revisionsklienten. I så fall måste revisorn antingen lämna så mycket av de övriga uppdragen att han eller hon återvinner sin självständighet eller avgå från uppdraget som vald revisor i klientföretaget. Detta framgår av direktivtexten som anger att det föreligger hinder mot ett revisionsuppdrag ”...if there is any direct or indirect...relationship – including the provision of additional non-audit services – between the statutory auditor, audit firm and the audited entity (Utredningens kursivering)”. Kritiken mot oberoendekravets omfattning i den nuvarande lagtexten kan därför inte godtas.

Vad härefter angår kritiken mot presumtionsregeln så består den mest av en strid om ord. Lagstiftaren har i förarbetena till 21 § revisorslagen använt ordet ”presumption” och därmed sannolikt åsyftat ”rättslig presumtion”, ett begrepp som man inom rättsvetenskapen använder för att beskriva den rättsföljd som inträder om vissa omständigheter är för handen. Enligt Utredningens mening hade regleringen med fördel kunnat beskrivas utan användning av ordet presumption, eftersom det av allt att döma har lett till missförstånd rörande innebörden av analysmodellen. Vad saken gäller är att en revisor måste avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag, om omständigheterna är sådana att en ”bonus pater familias” eller med FAR SRS eget uttryck ”en kunnig och omdömesgill person” med full kännedom om dem alla – inklusive omständigheter som talar till revisorns fördel – skulle

ifrågasätta revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet eller självständighet. Med andra ord: Om det vid en samlad bedömning av omständigheterna i det särskilda fallet föreligger ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet, är rättsföljden: avstå eller avgå från revisionsuppdraget. Detta är inte med vanligt språkbruk en presumptionsregel. Att revisorn i den beskrivna situationen kan rädda kvar uppdraget genom att vidta motåtgärder – t.ex. om hotet består i att revisorn under mandatperioden ärvt aktier i klientföretaget, säljer dessa aktier – kan inte heller utan risk för missförstånd beskrivas som en presumptionsbrytande åtgärd.

Den nuvarande regleringen anknyter nära till direktivet. Av artikel 22.2 följer att en revisor inte ska utföra lagstadgad revision om omständigheter som äventyrar oberoendet föreligger samt att skyddsåtgärder ska vidtas för att minska eventuella hot mot oberoendet. Kritiken mot ”presumptionsregeln” i den nuvarande lagtexten kan därför inte godtas.

Vad slutligen gäller generalklausulen så kan Utredningen inte finna annat än att den nuvarande formuleringen i 21 § revisorslagen kan spåras tillbaka på direktivet. Som ovan anförts sägs det i direktivet att det föreligger hinder mot ett revisionsuppdrag ”...if there is any ..relationship...between the statutory auditor, audit firm and the audited entity..”. Detta är med vanligt juridiskt språkbruk en generalklausul som täcker varje relation mellan revisorn, hans nätverk och revisionsklienten. I 21 § första stycket 2 revisorslagen uttrycks saken på följande sätt: ”Om det föreligger något ... förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet” ska revisorn eller revisionsföretaget avböja eller avsäga sig uppdraget. Samma generalklausul återfinns i FAR SRS förslag: ”Om det föreligger någon form av ...förhållande mellan revisorn, revisionsföretaget eller nätverket och det reviderade företaget..” ska revisorn eller revisionsföretaget avböja eller avsäga sig uppdraget. Utredningen kan inte finna att FAR SRS förslag innebär någon ändring i sak i förhållande till vad som i dag gäller. Kritiken mot generalklausulen i den nuvarande lagtexten kan därför inte godtas.

Utredningen har funnit att 21 § revisorslagen är utformad i nära överensstämmelse med direktivet och utformningen avviker inte från hur motsvarande bestämmelse har utformats i de EG-länder som vi brukar jämföra oss med.

På grund av det anförda föreslår Utredningen inte några ändringar av 21 § revisorslagen i de avseenden som nu har behandlats.

Den diskussion som förts och förs om 21 § revisorslagen föranleds enligt Utredningens mening av meningsskiljaktigheter rörande Revisorsnämndens tillämpning av paragrafen. FAR SRS har uppfattningen att Revisorsnämndens tillämpning är för hård: "För att hot ska anses föreligga räcker det t.ex. med en mycket begränsad rådgivningsinsats eller att någon inom nätverket äger en aktie i den svenska revisionsklienten. Detta är i praktiken hot som saknar betydelse, men som revisorn likväl ska ha system för att kunna identifiera och dokumentera. Vidare ska revisorn i varje enskild situation ange vilka särskilda omständigheter som föreligger. Avsaknad av sådan dokumentation renderar i en disciplinär åtgärd från Revisorsnämnden."

Utredningen gör med sina förslag i detta och de två föregående betänkandena stora ändringar i det regelverk som styr revisorernas verksamhet och Revisorsnämnden kommer därmed att arbeta under delvis nya förutsättningar. Förändringarna i regelverket kommer säkert att påverka myndighetens praxis också i delar som gäller tillämpningen av bestämmelser som Utredningen föreslår ska stå kvar oförändrade. Som Utredningen uttalat i sitt första betänkande kan det exempelvis finnas skäl att lätta på dokumentationskraven vid tillämpning av analysmodellen även om modellen som sådan lämnas orörd.

En annan tillämpningsfråga som vållar bekymmer är följande. Många revisorer tror att de måste avgå omedelbart när ett oberoendehot konstateras och att de alltså inte hinner vidta några eventuella motåtgärder för att säkra uppdraget innan de avgått. Detta är som Utredningen ser det i de flesta fall fel. Svaret på frågan hur lång tid det får ta innan motåtgärder vidtas är beroende av bl.a. vilka revisionsinsatser som är aktuella. Om de omständigheter som hotar revisorns oberoende upptäcks när såväl revisorns som revisionsklientens verksamhet går på lågvarv på grund av semestrar, har revisorn längre tid till sitt förfogande än om saken upptäcks när revisionsklientens räkenskapsår löpt ut och årsstämma ska hållas. Men självklart måste ett oberoendehot på ett eller annat sätt undanröjas utan oskäligt dröjsmål, om revisorn vill ha kvar sitt uppdrag. Det ankommer närmast på Revisorsnämnden att ge vägledande uttalanden i fråga om hur lång tid en revisor har på sig för att vidta motåtgärder för att säkra sitt oberoende visavi klienten.

En mer förutsättningslös prövning av jävsreglerna

Utredningen ska enligt direktiven pröva om byråjävsreglerna behöver skärpas också för mindre företag eller om det finns någon annan modell som bättre tillgodoser kraven på revisorers oberoende i dessa företag. Sedan utredningsdirektiven skrevs har det kommit mycket kraftiga signaler från EU om att de små företagen pressas av administrativa bördor som pålagts dem genom olika EU-direktiv på framför allt bolagsrättens, redovisningsrättens och revisionsrättens områden. Medlemsstaterna har därför rekommenderats att minska småföretagens administrativa bördor på dessa områden med 25 % före utgången av år 2012 varvid revisionsbestämmelserna har angivits vara särskilt betungande för de små företagen. Den svenska regeringen har förklarat sig vilja uppnå den 25-procentiga reduktionen redan före utgången av år 2010.

Mot denna bakgrund anser sig Utredningen böra göra en mera förutsättningslös prövning av reglerna om redovisnings-, medelsförvaltnings- och byråjäv och se om det är möjligt att utforma dem så att de inte betungar småföretagen i Sverige mer än som är absolut nödvändigt för att säkra en opartisk, självständig och objektiv revision.

Vid denna prövning utgår Utredningen från att dess förslag om avskaffande av revisionsplikten för små företag genomförs. Förslaget innebär att endast 3–4 procent av de svenska aktiebolagen ska omfattas av revisionsplikt. Samtidigt har Utredningen lagt förslag som ska uppmuntra små företag att frivilligt låta sina räkenskaper revideras av en kvalificerad revisor. De nya bestämmelserna ska enligt utredningens förslag träda i kraft den 1 juli 2010 och beräknas då komma att radikalt förändra den svenska marknaden för gransknings- och redovisningstjänster åt små företag.

3.5.2 Associationsrättsliga regler om revisorsjäv och näringsrättsliga om revisors oberoende

I 20 och 21 §§ revisorslagen finns näringsrättsliga bestämmelser om revisorers oberoende som främst riktar sig till revisorer. I 9 kap. 17 § ABL och andra associationsrättsliga lagar finns bestämmelser om jäv för revisorer som i första hand riktar sig till företagen.

En överträdelse av reglerna i revisorslagen om revisorns opartiskhet och självständighet kan leda till att Revisorsnämnden ålägger revisorn en disciplinär påföljd. En överträdelse av reglerna i det associationsrättsliga regelverket återigen, t.ex. val av en jävig revisor, kan leda till att valet klandras vid allmän domstol som då kan upphäva eller ändra valresultatet. Alternativt kan jävet anmälas till länsstyrelsen som då kan entlediga den jävige revisorn och utse någon behörig revisor i stället. Det är emellertid ytterst sällsynt att ett revisorsval klandras på grund av jäv och det har såvitt känt aldrig förekommit att en länsstyrelse entledigat en jävig revisor.

Om en jävig revisor har lämnat en revisionsberättelse, som lagts fram på en årsstämma tillsammans med årsredovisningen, och stämman därefter har fastställt årsredovisningen, beslutat om vinstutdelning och beviljat bolagets organledamöter ansvarsfrihet, kan dessa stämmobeslut på grund av jävet klandras vid allmän domstol. Klandertiden är tre månader och om den löper till ända utan att någon klandertalan har väckts, blir stämmobesluten giltiga och ska på begäran registreras av Bolagsverket. Vad som sagts nu gäller oavsett om den jävige revisorn utsetts av ett revisionspliktigt aktiebolag eller av ett aktiebolag som frivilligt valt honom eller henne till revisor.

Det finns en annan viktig skillnad mellan regelverken i revisorslagen respektive aktiebolagslagen Enligt 21 § revisorslagen ska revisorn avböja eller avsäga sig ett uppdrag, om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana (mot)åtgärder att det inte (längre) finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet möter det inte något hinder för revisorn att åta sig uppdraget. Denna reglering skiljer sig radikalt från jävsreglerna i aktiebolagslagen som består av en uppräkningslista av omständigheter som utgör jäv. Om någon av de angivna omständigheterna är för handen finns det i de flesta fall inga motåtgärder som kan vidtas för att rädda uppdraget åt revisorn utan han eller hon är obehörig och måste avböja eller avsäga sig detta. Omständigheter som inte återfinns i denna uppräkningslista anses inte grunda jäv, hur mycket de än tyder på att revisorn inte är opartisk, självständig eller objektiv i förhållande till revisionsklienten.

Revisorslagens och aktiebolagslagens regelverk samspelar på det sättet att om jäv föreligger kan revisorn normalt inte anses vara

oberoende enligt revisorslagen. Att en person är diskvalificerad som revisor enligt revisorslagen innebär däremot inte att det föreligger jäv och att valet av revisor kan klandras. Revisorslagen omfattar betydligt fler situationer än de som enligt ABL diskvalificerar en person som revisor på grund av jäv.

Det anförda väcker frågan om det egentligen finns några bärande skäl för att på detta sätt ha dubbla regelverk. Det skulle ju räcka med reglerna i revisorslagen eftersom de omfattar samtliga jävssituationer som räknas upp i aktiebolagslagen. Saken har diskuterats tidigare av lagstiftaren men resultatet har då blivit att reglerna om revisorsjäv i aktiebolagslagen har fått stå kvar av pedagogiska skäl och då majoritetens val av en jävig revisor bör kunna klandras av en aktieägarminoritet.

Utredningen menar att tiden nu har kommit att pröva frågan om de dubbla regelverken på nytt. Det finns nämligen starka önskemål om att för de små aktiebolagen lätta på det nuvarande absoluta förbudet i 9 kap. 17 § första stycket 2 för en revisor att biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver liksom att lätta på det absoluta förbudet enligt punkten 3 i samma stycke för revisorn att vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Den sistnämnda punkten hindrar revisionsbyråerna att åta sig s.k. kombiuppdrag som innebär att revisionsbyrån tillhandahåller klienten dels en revisor för den lagstadgade revisionen, dels redovisningskunnig personal som biträder klienten vid grundbokföringen.

Frågan om huruvida kombiuppdrag bör tillåtas i små aktiebolag aktualiserar frågan om dubbelregleringen ska avskaffas genom att reglerna om revisorsjäv i aktiebolagslagen upphävs, eventuellt i förening med att analysmodellen i 21 § revisorslagen förtydligas så vitt gäller dessa uppdrag.

3.5.3 Bör en revisor få utföra redovisningstjänster för en revisionsklient?

I dag gäller ett ovillkorligt förbud enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 ABL för en revisor att biträda vid bolagets bokföring (bokföringsjäv). Det innebär att revisorn inte får ta någon befattning med bokföringen annat än om det hör till revisionsarbetet.

Någon ledning i fråga om vad som avses med bokföring ges inte i den nämnda punkten 2. Av 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) framgår dock att ett företag ska:

- löpande bokföra alla affärshändelser,
- se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik,
- bevara all räkenskapsinformation samt utrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i viss form,
- upprätta en öppningsbalansräkning, och
- avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut.

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Med dagens datoriserade bokföring har gränsen mellan grundbokföring och systematisk bokföring suddats ut. I och med att en post grundbokförs på ett konto är det också bestämt hur posten ska behandlas i huvudbokföringen.

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader samt den finansiella ställningen på balansdagen bokföras (bokslutstransaktioner).

Bestämmelserna om redovisningsjäv och oberoenderegler anses inte hindra att revisorn lämnar råd som har samband med revisionen. I Revisorsnämndens upphävda föreskrifter (RNFS 1997:1) avsågs med råd

1. upplysningar om de krav som författning och god redovisnings-
sed ställer på redovisningen,
2. förslag till utformning och organisation av redovisningssystem,
3. förslag till rättelse av bokförda poster och åtgärder i samband
med bokslut samt andra bokföringsåtgärder, och
4. förslag till åtgärder i samband med upprättande av offentlig
redovisning.

Det nya revisorsdirektivet innehåller inte några konkreta bestämmelser om i vad mån revisor får lämna biträde vid mindre bolags redovisning. Av artikel 21 följer att revisorer och revisionsföretag ska vara oberoende av det reviderade bolaget och inte medverka i deras beslutsprocess. Enligt artikel 22 får en revisor inte

utföra lagstadgad revision om det finns någon direkt eller indirekt anknytning – inbegripet erbjudande av andra tjänster än revisionstjänster – mellan revisorn och det granskade bolaget. Detta gäller dock endast i den mån en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part skulle anse anknytningen äventyra revisorns eller revisionsföretagets oberoende. Föreligger en sådan anknytning kan skyddsåtgärder vidtas. Först om hoten jämfört med de vidtagna skyddsåtgärderna är av sådan art att oberoendet äventyras, är revisorn eller revisionsbyrån förhindrad att utföra revisionen.

Revisorsdirektivet innehåller således inte något ovillkorligt förbud för en revisor att medverka vid redovisningen. Inte heller IFAC:s regler innehåller något sådant förbud. I IFAC:s regler betonas att revisorn inte får ta över ledningens ansvar för att upprätta och presentera finansiella rapporter. Detta ledningsansvar inbegriper att *bestämma* vilka transaktioner som ska ingå i redovisningen och ändra bokförda transaktioner samt att *bestämma* hur de ska konteras. Ledningen har också ansvaret för att upprätta och rätta dokument som ligger till grund för bokföringen, t.ex. inköpsorder och fakturor.

Även om det kan utgöra ett självgranskningshot att bistå en revisionsklient med redovisningstjänster, finns det inte något i IFAC:s regler som hindrar en revisor eller revisionsbyrå från att erbjuda små revisionsklienter rutinmässiga bokföringstjänster under förutsättning att självgranskningshotet ligger på en acceptabel nivå. Sådana erbjudanden från revisorn eller revisionsbyrån kan gälla att bokföra transaktioner där klienten har *bestämt* eller *godkänt* konteringen och bokslutstransaktioner som klienten *godkänt* samt att färdigställa finansiella rapporter på grundval av balansräkningen. Om det är nödvändigt kan självgranskningshotet minskas genom att låta en revisor som inte ingår i revisionsteamet utföra arbetet med bokföringen eller att låta en erfaren revisor som inte ingår i revisionsteamet granska bokföringsarbetet.

Det aktiebolagsrättsliga regelverket innebär att de olika bolagsorganen – bolagsstämman, styrelsen, verkställande direktören och revisorn – har skilda funktioner som inte får blandas samman. Revisionens värde urholkas om revisorn tillåts fatta beslut rörande redovisningen som det ankommer på bolagets ledning att besluta om och det hela förvärras genom att revisorn sedan ska granska redovisningen inklusive de redovisningsbeslut han själv har fattat. Enligt Utredningens mening måste det därför finnas tydliga gränser för revisorns medverkan vid redovisningen och detta

alldeles oavsett om bolaget är revisionspliktigt eller frivilligt valt en revisor.

På grund av det anförda föreslår Utredningen – i enlighet med det nya revisorsdirektivet och IFAC:s regler – att revisorn inte får ta över bolagsledningens ansvar för bokföringen. Det innebär att revisorn inte på egen hand får bestämma vilka affärstransaktioner som ska ingå i redovisningen och hur de ska konteras. Revisorn får inte heller upprätta och rätta dokument som ligger till grund för bokföringen, t.ex. inköpsorder och fakturor. Däremot kan revisorn bokföra transaktioner där klienten har bestämt eller godkänt konteringen och bokslutstransaktioner som klienten godkänt. Revisorn kan också färdigställa finansiella rapporter på grundval av bokföringen och annan bokslutsinformation.

Även om rågången mellan bolagsledningens och revisorns ansvar när det gäller bolagets redovisning i princip är skarp – revisorn får inte fatta beslut i bokföringsfrågor utan endast verkställa av bolagsledningen fattade beslut i sådana frågor – kan gränsen i praktiken vara svår att upprätthålla, särskilt i de allra minsta bolagen utan anställda och med ägare som själva styr sina bolag.

Som exempel på sådana gränsdragningssvårigheter kan nämnas det fallet att en revisor ger förslag till en enmansföretagare om hur en handfull affärshändelser bör konteras. Om företagaren i ett sådant fall är fullt införstådd med förslagets innebörd och sitt eget ansvar bör revisorns byrå kunna biträda revisionsklienten med kontering och registrering av händelserna i enlighet med revisorns förslag. Under samma förutsättningar bör revisionsbyrån kunna biträda revisionsklienten med enstaka bokslutsåtgärder. Om det behövs kan åtgärderna i efterhand granskas av en erfaren och kompetent revisor på samma byrå för att på så sätt garantera att kraven på revisorns oberoende i förhållande till revisionsklienten blir tillgodosett.

Nuvarande regler om bokföringsjäv i ABL tillåter inte att en revisor lämnar något som helst biträde åt revisionsklienten när det gäller klientens bokföring. Däremot ger oberoenderegler i revisorslagen utrymme för en något mera generös bedömning av frågan om en revisor får biträda klienten med bokföringen. Enligt Utredningens mening utgör oberoenderegler i revisorslagen en tillräcklig garanti för att revisorer inte äventyrar oberoendet genom att lämna ett olämpligt biträde vid bokföringen. Reglerna ger utrymme för lösningar som är anpassade efter omständigheterna i

varje enskilt fall och kan utvecklas och preciseras genom Revisorsnämndens föreskrifter och praxis. Det talar för att bestämmelserna om bokföringsjäv nu bör utmönstras ur aktiebolagslagen.

När den frågan prövas finns det skäl att erinra om att det knappast förekommer att revisorsval klandras. Det är också svårt att tänka sig att det skulle kunna föreligga ett praktiskt behov för en aktieägarminoritet att klandra ett revisorsval vid allmän domstol på grund av att den valde revisorn biträder vid bolagets bokföring. Om en aktieägare eller någon annan anser att revisorns oberoende är äventyrat på grund av hans befattning med bolagets bokföring kan han eller hon uppmärksamma Revisorsnämnden på förhållandena och nämnden kan då inom ramen för sin tillsyn vidta effektiva åtgärder mot revisorn.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att reglerna om bokföringsjäv i 9 kap 17 § första stycket 2 ABL slopas. Med hänsyn till vikten av att bolagsorganens roller hålls isär bör i stället införas en bestämmelse som klargör att en person som fattar beslut som ankommer på styrelsen eller verkställande direktören inte får vara revisor.

3.5.4 Bör revisorns kollegor på samma byrå få biträda vid revisionsklientens bokföring?

Utredningen har i sitt andra betänkande föreslagit att endast större aktiebolag ska ha revisor, medan mindre bolag bör uppmuntras att frivilligt anlita revisor. Frivillig revision kan dock motverkas om grundbokföringen inte kan utföras på den byrå som svarar för revisionen av bolagets räkenskaper.

Enligt 9 kap 17 § första stycket 4 ABL får den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid grundbokföringen eller bolagets kontroll däröver, se 3.5.5) inte vara revisor i bolaget (byråjäv).

Bestämmelsen gäller enbart grundbokföringen, dvs. löpande bokföring i registreringsordning. Om bolagets revisor är verksam på en revisionsbyrå, får alltså någon annan som är verksam på samma byrå inte biträda med grundbokföringen. Däremot lägger bestämmelsen inte hinder i vägen för att den sistnämnde, när grundbokföringen är klar, systematiserar denna efter olika kontoslag (huvudbokföring). Det senare saknar praktisk betydelse eftersom nära nog all huvudbokföring i dag sker med hjälp av

bokföringsprogram som automatiskt upprättar huvudbok när affärshändelserna registreras.

I praktiken innebär bestämmelsen att den revisionsbyrå vid vilken revisorn är verksam inte kan tillhandahålla revisionsklienten någon hjälp med vare sig grund- eller huvudbokföringen. Däremot kan revisionsbyrån med hjälp av andra anställda eller delägare på byrån än bolagets revisor utföra bokslutsdispositioner samt upprätta årsbokslut och årsredovisning åt revisionsklienten. I fråga om större revisionsklienter (i dag 50/25/50-bolag) gäller dock ett förbud mot att lämna även sådant biträde.

På grund av byråjävsregeln tvingas små aktiebolag som vill ha såväl revision som hjälp med bokföringen att anlita två företag, en revisionsbyrå och en redovisningsbyrå. De sammanlagda arvodeskostnaderna blir normalt högre än om aktiebolaget skulle anlita ett och samma företag för båda uppgifterna. Att anlita två företag medför normalt också högre internkostnader och merarbete för bolaget. För ett litet aktiebolag som har bokföringsplikt men inte revisionsplikt kan med nuvarande byråjävsregler merkostnaden för revision bli så hög att bolaget känner sig tvingat att avstå från att frivilligt välja en revisor.

Frågan är därför om byråjävsregeln kan slopas för de små företag som enligt Utredningens förslag ska undantas från revisionsplikt, dvs. företag som inte överstiger minst två av följande tre gränsvärden, nämligen 83 miljoner kr i omsättning, 41,5 miljoner kr i balansomslutning och 50 anställda.

Syftet med byråjävsregeln är naturligtvis att förhindra att revisorn av missriktad kollegialitet underlåter att anmärka på fel i revisionsklientens redovisning som har uppstått därför att anställda på revisorns byrå har gjort fel när affärshändelserna fördes in i den löpande bokföringen. För att upprätthålla förtroendet för den revisorsgranskade redovisningen får det inte finnas ens en skugga av misstanke om att revisorn vid sin granskning på ett otillbörligt sätt tagit hänsyn till att grundbokföringen utförts på den egna byrån.

Därmed är emellertid inte sagt att den nuvarande byråjävsregeln är absolut nödvändig och omöjlig att ersätta med något annat och bättre.

I de allra minsta företagen är behovet av rådgivning och biträde rörande bokföringen antagligen som störst. Det finns inte anledning att anta annat än att den som anlitar en revisionsbyrå för frivillig revision eftersträvar en hög kvalitet på sin finansiella

rapportering och i hög grad är mottagliga för råd och biträde från utomstående experter. Genom att låta kollegor på revisionsbyrån biträda vid bokföring blir det lättare att löpande kontrollera att bolagets räkenskaper är i god ordning och att gällande redovisningsbestämmelser efterlevs. Revisorn kan då få löpande information om vad som händer i bolaget och möjligheten att lära känna företaget ökar. Detta bör förbättra kvaliteten vid revision av små företag, där kundkontakterna annars kan bli sporadiska.

Utredningen har i det föregående argumenterat för att den regel, som förbjuder revisorn att befatta sig med revisionsklientens bokföring, nu ska luckras upp genom att bestämmelsen utmönstras ur ABL varefter de nuvarande reglerna i 20 och 21 §§ revisorslagen får sätta gränserna för revisorns befattning med klientens bokföring.

Av skäl som anfördes i det sammanhanget föreslår Utredningen att den närliggande regeln i 9 kap 17 § första stycket 4 om byråjäv utmönstras ur ABL. I stället ska bestämmelserna i 20 och 21 §§ revisorslagen om revisorns opartiskhet och självständighet att sätta gränserna inte bara för vilket biträde revisorn kan lämna en revisionsklient med bokföringen (se ovan under 3.5.3) utan också för vilket biträde med denna som övriga anställda och delägare på byrån kan lämna revisionsklienten.

Förslaget innebär att sådana omständigheter som avses med den nuvarande byråjavsregeln vid tillämpningen av 21 § revisorslagen inte nödvändigtvis ska anses äventyra revisorers oberoende. Revisorslagens analysmodell för identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden kommer således att tillämpas på ett mer liberalt sätt när det gäller byråjäv i små företag. I det som nu har anförts ligger att ett förtroendeskadligt förhållande enligt revisorslagens analysmodell inte föreligger om en delägare eller anställd på samma byrå som revisorn sköter bolagets grundbokföring när revisionsklienten har kvar sitt fulla ansvar för bokföringen och klientens ledning är fullt införstådd med vad detta innebär. Det är lämpligt att detta framgår av ett skriftligt uppdragsavtal mellan revisionsbyrån och revisionsklienten. Den på revisionsbyrån som utför grundbokföringsarbetet bör naturligtvis inte få biträda vid revisionen av revisionsklienten. Om de nu angivna förutsättningarna inte är uppfyllda får revisorns oberoende anses äventyrat med tillämpning av revisorslagens analysmodell. Detsamma gäller för att ta ett annat exempel om revisorn och den

på revisionsbyrån som sköter grundbokföringen åt revisionsklienten är makar eller samboende enligt sambolagen.

Utredningen förslag ligger väl i linje med det nya revisorsdirektivet och IFAC:s regler samt hur dessa regler tillämpas i andra jämförbara länder.

3.5.5 Bör en revisor eller dennes kollegor på samma byrå få lämna biträde vid bolagets medelsförvaltning?

Av 9 kap. 17 § första stycket 4 ABL följer ett ovillkorligt förbud för revisorn och dennes arbetskamrater på revisionsbyrån att lämna biträde vid revisionsklientens medelsförvaltning och kontroll däröver (medelsförvaltningsjäv).

Bestämmelsen omfattar alla åtgärder som påverkar bolagets förmögenhet såsom in- och utbetalningar, inköp, försäljning och finansiering. Det kan exempelvis gälla upprättande av fakturor, kundorder och annat bokföringsunderlag samt förande av kundreskontra, fakturerings tjänster och betalningsförmedling.

Enligt Utredningens mening bör vad som sagts i tidigare avsnitt om bokförings- och byråjäv i princip även gälla beträffande biträde vid revisionsklientens medelsförvaltning och kontrollen av denna. Det innebär att en revisor inte annat än i sällsynta undantagsfall kan lämna biträde rörande t.ex. fakturerings tjänster och betalningsförmedling. Däremot bör det inte föreligga något absolut hinder för revisorns kollegor på samma byrå att bistå med sådana tjänster, om inte tjänsterna är av sådan art och omfattning att ett förtroendeskadande förhållande föreligger och tillräckliga skyddsåtgärder inte vidtagits.

Som exempel på det sistnämnda kan nämnas det fallet att revisionsklienten har flyttat ut i stort sett hela sin ekonomifunktion inklusive medelsförvaltningen till revisionsbyrån och betalar byrån för detta med ett belopp som är mer än dubbelt så högt som revisionsarvodet. En sådan uppdragskombination inger betänkligheter med hänsyn till att revisorns granskning av exempelvis medelsförvaltningen kan påverkas av att revisionsklientens medel förvaltas av hans arbetskamrater och genererar stora intäkter till byrån. För att en sådan uppdrags kombination skall kunna tillåtas bör normalt motåtgärder vidtas exempelvis genom att revisorns granskning av medelsförvaltningen i sin tur granskas av en delägare i byrån (second opinion.)

Den tekniska utvecklingen innebär för övrigt att fakturering, kundreskontra, bokföring allt mer flyter samman. I många datorprogram sker bokföring automatiskt vid fakturering. På samma sätt sker bokföring när inbetalning av det fakturerade beloppet registreras i kundreskontran eller t.o.m. vid inbetalning på bolagets bankkonto. Med en sådan utveckling säger det sig självt att revisionen får ett annat innehåll där det blir av större betydelse att kontrollera betalningsströmmar och datorsystem än att fakturor bokförts på rätt sätt. Det sist nämnda sker ju nämligen per automatik. Detta kan innebära stora effektivitetsvinster för företagen. Den kompetens som revisorer och revisionsbyråer har inom området bör få komma de små företagen till godo.

I enlighet med det sagda föreslår Utredningen att de associationsrättsliga bestämmelserna om jäv rörande medelsförvaltningen utmönstras för att i stället hanteras inom ramen för revisorslagens analysmodell.

4 En revisorskategori

4.1 Bakgrund

4.1.1 Frågans tidigare behandling

Dagens uppdelning i auktoriserade och godkända revisorer tillkom när de privaträttsliga handelskamrarna auktoriserade yrkesrevisorer och godkände granskningsmän som hade revisionsuppdrag som bisyssla.

Stockholms handelskammare började år 1912 att auktorisera yrkesrevisorer och år 1919 följde andra handelskammare efter. År 1930 började handelskamrarna även att godkänna granskningsmän. Syftet med verksamheten var att ge de företag som var medlemmar av handelskamrarna uppgift om personer som hade kompetens att utföra revisionsarbete.

Handelskamrarna bestämde villkoren för auktorisation och godkännande samt utövade viss tillsyn över de revisorer som på detta sätt kvalificerats. Föreskrifter härom samt om revisorers oberoende m.m. gavs i handelskamrarnas stadgar, de s.k. revisorsstadgorna. För att främja en enhetlig praxis tillskapade handelskamrarna en central revisorsnämnd.

Handelskamrarnas verksamhet kom att sanktioneras av staten bl.a. genom skyldighet att ha auktoriserad revisor i vissa aktiebolag och andra associationer.

År 1973 tog staten genom Kommerskollegium över ansvaret för auktorisation och godkännande av revisorer. I övrigt gjordes i det sammanhanget inte några större förändringar av de regler som styrte handelskamrarnas tillämpning utan de fördes i tämligen oförändrat skick in i den nya förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. Indelningen i två revisorskategorier behölls med den ändringen att granskningsmännen i stället benämndes godkända revisorer. Enligt förarbetena (prop. 1973:26) fanns det behov av två kategorier revisorer; en med mer omfattande

och djupgående teoretisk och praktisk utbildning samt en där kraven på utbildning var lägre. Kommerskollegium meddelade tillämpningsföreskrifter i sin revisorskungörelse (KFS 1973:6).

Genom inträdet i EES och EU kom 1984 års revisorsdirektiv att gälla även för Sverige. Detta ledde till införandet av lagen (1995:528) om revisorer och inrättandet av Revisorsnämnden. Lagstiftaren behöll systemet med auktoriserade och godkända revisorer och Revisorsnämnden fick bl.a. ansvaret för kvalificeringsförfarandet samt tillsynen över revisorer. I den nya lagen skärptes kraven för kvalificering, bl.a. genom att revisorer skulle klara av prov – revisorsexamen respektive högre revisorsexamen – för att bli godkända eller auktoriserade. Enligt övergångsbestämmelserna skulle revisorer som godkänts enligt äldre bestämmelser, dvs. även de som ej avlagt revisorsexamen, anses godkända enligt de nya bestämmelserna. Därmed kom det i praktiken att finnas tre slags revisorer; auktoriserade revisorer, godkända revisorer med revisorsexamen och godkända revisorer utan revisorsexamen.

I den nya revisorslagen (2001:883) gjordes inte någon ändring såvitt avser revisorskategorierna.

4.1.2 Förutsättningar för auktorisation och godkännande

De villkor som gäller för auktorisation eller godkännande har, med undantag för kraven på utbildningens omfattning och djup, från begynnelsen varit i stort sett identiska mellan revisorskategorierna. Sålunda har det alltsedan handelskamrarnas revisorsstadga funnits grundläggande krav på att revisorn:

- utövar revisionsverksamheten som yrke,
- har sin hemvist i Sverige eller (sedermera) inom EU,
- inte är försatt i konkurs, har förvaltare, är underkastad näringsförbud eller är förbjuden att utöva rådgivningsverksamhet, samt
- är redbar och även i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Utöver dessa grundläggande krav måste en kvalificerad revisor ha genomgått utbildning av viss karaktär och längd. I 1973 års revisorsförordning föreskrevs att en auktoriserad revisor skulle ha avlagt ekonomexamen eller annan likvärdig examen. För att bli godkänd revisor räckte det med att revisorn hade förvärvat goda

kunskaper i redovisning och god kännedom om gällande rätt på närings- och beskattningsområdena. För såväl auktorisation som godkännande gällde därutöver att revisorn skulle ha utövat praktisk verksamhet i revisorsyrket på ett tillfredsställande sätt under minst fem år.

Med 1995 års revisorslag infördes krav på avlagd revisorsexamen för godkännande och avlagd högre revisorsexamen för auktorisation. Vilka som får avlägga examen samt vad den ska omfatta regleras i förordningen (1995:665) om revisorer.

Enligt förordningen ska examen säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet. Högre revisorsexamen ska dessutom säkerställa att revisorn har teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa dessa kunskaper i företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

För att få avlägga revisorsexamen och högre revisorsexamen krävs teoretisk och praktisk utbildning. Den som har varit godkänd revisor under minst sju år får dock avlägga revisorsexamen även om han eller hon inte uppfyller de teoretiska utbildningskraven.

Det teoretiska kravet innebär att sökanden ska ha avlagt kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen eller motsvarande. Dessutom krävs, i enlighet med revisorsdirektivet, minst tre års praktisk utbildning. För att få avlägga högre revisorsexamen krävs ytterligare 60 högskolepoäng samt fem års praktik. Praktiken ska innefatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

På grund av nya regler i högskoleförordningen för poängberäkning och examen¹ innebär kravet på teoretisk utbildning numera minst 3 års studier såvitt avser revisorsexamen (godkänd revisor) och minst 4 års studier såvitt avser högre revisorsexamen (auktoriserad revisor). Med andra ord omfattar kravet på teoretisk och praktisk utbildning 6 år (3+3) för att få avlägga revisorsexamen och bli godkänd revisor samt 9 år (4+5) för att få avlägga högre revisorsexamen och bli auktoriserad revisor.

¹ Enligt de nya reglerna motsvarar 60 poäng ett års studier. För kandidatexamen krävs 180 poäng (3 års studier), för magister- och civilekonomexamen 240 poäng (4 års studier) och för mastersexamen 300 poäng (5 års studier).

I 4 § revisorsförordningen ges mycket detaljerade föreskrifter om vad den teoretiska utbildningen och revisorsexamen ska omfatta. Utredningen har i sitt första delbetänkande föreslagit att paragrafen ändras så att Revisorsnämnden i stället bestämmer vad utbildningen ska omfatta.

Dessutom har Utredningen – för att uppfylla kraven i det nya revisorsdirektivet – föreslagit ett tillägg i den nyssnämnda paragrafen som innebär att godkända och auktoriserade revisorer ska genomgå vidareutbildning i den omfattning som Revisorsnämnden bestämmer. Bestämmelsen ansluter till den praxis som FAR SRS genom sina yrkesetiska regler utvecklat. Enligt vad Utredningen uttalat i sitt första betänkande bör vidareutbildningen anpassas till den enskilde revisorns behov.

4.1.3 Behörighet

Ett beslut om godkännande eller auktorisation ger behörighet att vara revisor i olika associationer. En godkänd eller auktoriserad revisor är dessutom behörig att utföra lagstadgade uppdrag, t.ex. att i samband med apportemission i aktiebolag utfärda intyg om apportegendomens värde. Bestämmelserna om behörighet ges i associationsrättsliga regelverk, t.ex. aktiebolagslagen.

Alla auktoriserade och godkända revisorer får enligt 9 kap. 12 § ABL vara revisor i aktiebolag. Detta gäller även om revisorn inte avlagt revisorsexamen. Däremot följer av 13–14 §§ samma kapitel att en revisor utan avlagd revisorsexamen inte får vara huvudansvarig för revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. Det gäller t.ex. börsnoterade företag, företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt företag som är stora med hänsyn till omsättning, balansomslutning eller antalet anställda. I sådana företag måste det finnas minst en revisor som avlagt revisorsexamen.

Med några få undantag finns i dag inte någon skillnad mellan godkända och auktoriserade revisorers behörighet, om de avlagt revisorsexamen. Undantagen gäller att minst en revisor ska vara auktoriserad i vissa större försäkringsbolag och i institut för elektroniska pengar.

Bolagsverket och Finansinspektionen kan bestämma att en godkänd revisor utan revisorsexamen får vara ensam revisor i t.ex. ett stort bolag eller börsnoterat bolag.

4.1.4 Antalet godkända och auktoriserade revisorer

Antalet revisorer uppgick den 1 januari 2008 till 4 108, varav 2 321 auktoriserade, 594 godkända med revisorsexamen och 1 173 godkända utan revisorsexamen.

Åldersfördelningen för de godkända revisorer som inte avlagt revisorsexamen framgår av tabell 1.

Tabell 4.1 Åldersfördelning och antal godkända revisorer utan revisorsexamen

födelseår	ålder 2008	antal
1920–1924	84–88 år	1
1925–1929	79–83 år	1
1930–1934	74–78 år	14
1935–1939	69–73 år	40
1940–1944	64–68 år	140
1945–1949	59–63 år	287
1950–1954	54–58 år	244
1955–1959	49–53 år	162
1960–1964	44–48 år	159
1965–1969	39–43 år	105
1970–1974	34–38 år	20
1975–2008	0–33 år	0

4.1.5 Utländska förhållanden

I de flesta europeiska länder finns endast en revisorskategori. Det gäller t.ex. Belgien (bedrijfsrevisor), Frankrike (commissaire aux comptes), Grekland (orkotós logistís), Italien (revisore comtabile), Polen (biegły rewident), Portugal (revisor oficial de contas), Spanien (auditor de cuentas) och Österrike (wirtschchaftsprüfer). Förutom i Sverige finns två revisorskategorier i Danmark (statsautoriserad och registrerad revisor), Finland (CGR- och GRM-revisor), Norge (statsautoriserad och registrerad revisor), Nederländerna (registeraccountant och accountant-administratie-consulent) och Tyskland (Wirtschchaftsprüfer – WP, och vereidigte Buchprüfer – vBP).

Beträffande utbildningens omfattning och karaktär i några jämförbara länder kan följande sägas.

I Danmark finns statsautoriserade och registrerade revisorer. För att bli statsautoriserad revisor krävs revisorexamen medan registrerad revisor måste avlägga kvalifikationsexamen. Examen består av både skriftligt och muntligt prov som ordnas av Revisorkommissionen. För att bli statsautoriserad revisor krävs bl.a. revisorkandidatexamen (cand.merc.aud) och minst 3 års praktik under tillsyn av en statsautoriserad revisor. Revisorkandidatexamen omfattar två års studier inriktad på revisorsarbetet och förutsätter tre års fullgjorda högskolestudier på heltid eller fyra på deltid. För att bli registrerad revisor krävs fullgjord handelsskole- eller högskoleutbildning och tre års praktik, som kan göras under tillsyn av en statsautoriserad och registrerad revisor. En revisorsexamen måste avläggas inom åtta år från revisorkandidatexamen eller fullgjord handels- eller högskoleutbildning. Ehrvervs- och Selskabsstyrelsen kan medge undantag från kravet på praktik.

I Finland finns CGR-revisor (av Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänd revisor) och GRM-revisor (av handelskammarens revisionsutskott godkänd revisor). En CGR-revisor ska bl.a. ha avlagt högre högskoleexamen (magisterexamen; normalt 5 års studier) med viss inriktning och CGR-examen samt ha minst tre års praktiktid. För båda kategorierna gäller att ed ska avläggas inför domstol. Undantag från kravet på högskoleexamen kan göras om sökanden varit verksam under fem år som GRM-revisor eller har sju års kvalificerad yrkeserfarenhet (krävande uppgifter inom redovisning, finansiering och juridik) och avlägger vissa tilläggsuppgifter i provet för CGR-examen. Vidare kan undantag från kravet på högskoleutbildning och praktik medges, om sökanden har 15 års kvalificerad yrkeserfarenhet och utfört tilläggsuppgifter i provet för CGR-examen. En GRM-revisor ska ha avlagt högskoleexamen (kandidatexamen; 3 års studier) och GRM-examen samt ha tre års praktiktid. På samma sätt som för CGR-revisorer kan undantag medges, om sökanden har sju eller femton års yrkeserfarenhet. Denna yrkeserfarenhet behöver dock inte vara särskilt kvalificerad. Enligt övergångsbestämmelser till den nya lag som trädde i kraft den 1 juli 2007 ska revisorer som godkänts enligt tidigare lag anses vara godkända även enligt den nya lagen.

I Norge finns statsautoriserad och registrerad revisor. En statsautoriserad och registrerad revisor ska ha genomgått en treårig teoretisk utbildning. En statsautoriserad revisor ska därutöver ha genomgått högre revisorsutbildning (højere revisorutdanning) om minst ett och ett halvt år. Vidare ska såväl en statsautoriserad som en

registrert revisor ha genomgått tre års praktik och ett praktikprov som visar att sökanden är lämplig för att åta sig revisionsuppdrag.

I Storbritannien har det överlåtits åt följande fyra godkända "tillsynsorgan" (Recognized Supervisory Bodies) att pröva frågor om legitimation för att få utföra lagstadgad revision; nämligen the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) samt the Institute of Chartered Accountants i England och Wales (ICAEW), Skottland (ICAS) och Nordirland (ICAI). Medlemmar i ACCA benämns Chartered Certified Accountants (ACCA). Medlemmar i det skotska institutet benämns Chartered Accountants (CA) medan medlemmarna i de engelska och irländska instituten benämns Associate Chartered Accountants (ACA). För att få legitimation krävs att sökanden dels studerar på del- eller heltid och klarar av ett antal prov i olika ämnen dels praktiserar i yrket. Normalt krävs minst 3 års praktik. Skillnaden mellan organisationerna gäller främst var praktiktiden kan fullgöras. I ACCA kan den utföras på vilken relevant arbetsplats som helst, t.ex. på ekonomiavdelningen i ett företag eller hos en offentlig myndighet. På instituten måste praktiktiden fullgöras på en revisionsbyrå eller liknande.

I Tyskland krävs fem års universitetsstudier och minst fyra års praktik samt godkänt examensprov och avläggande av ed för att bli wirtshchaftsprüfer. De flesta har först utnämnts till steuerberater (närmast skatterådgivare), för vilket krävs minst fem års universitetsutbildning. För att bli vereidigte Buchprüfer krävs att sökanden först utnämnts till steuerberater eller rechtsanwalt (advokat) och därefter varit yrkesverksam under minst fem år, varav minst tre år med revisorsarbete, och slutligen också genomgått examensprov med godkänt resultat. En steuerberater är behörig att utföra frivillig revision. Det finns omkring 10 000 wirtshchaftsprüfer, 4 000 vBP och 55 000 steuerberater. Organisationen för wirtshchaftsprüfer (WPK) försöker att inlemma alla vBP och skapa en enda revisorskategori. Organisationen för steuerberater strävar å sin sida för att få rätt att utföra lagstadgad revision.

I de länder som har olika revisorskategorier skiljer dessa sig åt, förutom vad gäller kraven på utbildning och examen, i fråga om behörighet att utföra revision i olika slags företag. Exempelvis får inte registrerade revisorer i Danmark och Norge och inte heller GRM-revisorer i Finland och vBP i Tyskland revidera större företag eller börsnoterade och finansiella företag. I vissa länder,

bl.a. Belgien och Ungern ställs särskilda krav på revisorer som ska revidera t.ex. finansiella företag. Som exempel på sådana krav kan nämnas tillstånd från eller registrering hos nationell tillsynsmyndighet på finansmarknaden.

4.2 Överväganden

Sverige har länge haft mer än en revisorskategori. Det har motiverats med att revisionsklienterna är olika stora och har olika behov i fråga om revisionen. Med mer än en kategori revisorer behöver revisionsklienten inte välja en revisor som är mera kvalificerad än klienten behöver utan kan välja en revisor med en för ändamålet lämplig kompetensnivå.

Det helt övervägande antalet företag i Sverige är små. Över hälften av alla aktiebolag har högst tre anställda och en omsättning som understiger tre miljoner kronor om året. Dessa små företag har varken räkenskaper eller förvaltning som kräver att de granskas av en revisor med särskilt djupa teoretiska kunskaper och lång praktisk erfarenhet av att granska. För små företag är det i stället enkla och vardagliga kunskaper som efterfrågas. En ordning med en mindre kvalificerad revisorskategori kan tillgodose ett sådant behov.

Sedan systemet med revisorsexamen infördes i svensk rätt finns det inte någon nämnvärd skillnad på behörigheten för godkända och auktoriserade revisorer. Den revisor som avlagt revisorsexamen får således i princip utföra samma uppdrag oavsett om han eller hon är godkänd eller auktoriserad. De nuvarande skillnaderna i behörighet kan enligt Utredningens mening inte motivera att det finns mer än en kategori av revisorer.

Frågan blir då om Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för de små företagen kan motivera nya behörighetsgränser och skilda revisorskategorier

Utredningen har föreslagit att revisionsplikten avskaffas för de små företagen och därvid dragit gränsen med ledning av revisorsdirektivet vid 50 anställda, 83 miljoner kronor i omsättning och 41,5 miljoner kronor i balansomslutning. Genomförs det förslaget kommer endast omkring 4 procent av de svenska aktiebolagen att vara skyldiga att ha en revisor. Som framgår av gränsvärdena föreslås revisionsplikten kvarstå för förhållandevis stora företag som behöver granskas av revisorer med både breda och djupa

teoretiska kunskaper och lång praktisk erfarenhet av revision av företag i denna storleksordning. I revisorsdirektivet ställs också höga kompetenskrav på revisorerna för att säkra att företag i denna storleksordning blir granskade på ett betryggande sätt.

Det är osäkert i vad mån de företag som befrias från revisionsplikt frivilligt kommer att välja en revisor. Under en övergångsperiod kommer dock sannolikt mycket att förbli vid det gamla och företagen i hög utsträckning hålla fast vid att de ska granskas av en revisor.

En grundläggande tanke när Utredningen har utformat sina förslag är att revisionsbegreppet ska vara enhetligt. En revision av ett aktiebolag ska genomföras i enlighet med aktiebolagslagens regler om revision, oavsett om bolaget omfattas av revisionsplikt eller frivilligt valt revision.

Det är enligt Utredningens mening inte möjligt att upprätthålla tanken på revisionens enhetlighet, om aktiebolagslagen innehåller olika kompetenskrav på revisorerna beroende på om de arbetar med så stora aktiebolag att de omfattas av revisionsplikt, eller med övriga aktiebolag som frivilligt väljer revision. De senare är visserligen typiskt sett små bolag och revisionen får i praktiken ofta en annan karaktär än i de stora bolagen, men de grundläggande kraven på hur revisionen ska genomföras är desamma i små som stora bolag. Lägre lagfästa kompetenskrav på revisorn vid frivillig revision skulle som Utredningen ser det etablera två revisionsstandarder i stället för den eftersträlvade enhetliga standarden.²

På grund av det anförda föreslår Utredningen att det endast ska finnas en revisorskategori, nämligen auktoriserade revisorer.

Det sagda utgör inte hinder för att auktoriserade revisorer specialiserar sig och att det växer fram revisorer och revisionsbyråer med olika inriktning. Vidare bör poängteras kravet i associationsrättslig lagstiftning om att en revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets omfattning och art fordras för att fullgöra uppdraget. Detta innebär krav på särskild kompetens i bl.a. börsnoterade bolag och företag på finans- och försäkringsmarknaderna. De ifrågasvarande företagen kommer naturligtvis att

² Revisorsdirektivet innehåller inte några uttryckliga regler som förhindrar en medlemsstat att ha flera revisorskategorier. Det bygger emellertid på tanken om en fri marknad inom EU för revisorstjänster. Det skulle kunna innebära svårigheter i det internationella samarbetet om Sverige har en särskild kategori mindre kvalificerade revisorer för företag som inte omfattas av revisionsplikt och dessa revisorer söker revisionsuppdrag i andra EU-länder.

söka revisorer med den erforderliga kompetensen och revisionsbranschen kommer liksom i dag att se till att det finns tillgång på revisorer som tillgodoser företagets efterfrågan.

Utredningens förslag innebär inte att villkoren och behörigheten för de auktoriserade revisorerna måste ändras. Detsamma gäller de grundläggande kraven för auktorisation. Utbildningens längd bör dock anpassas något. I dag gäller att revisorer ska ha minst 3 års teoretisk utbildning på högskolenivå och minst 3 års praktik för att få avlägga revisorsexamen och bli godkända. För auktorisation krävs minst 4 års teori och 5 års praktik. Enligt utredningens mening framstår det som lämpligt med en sammanlagd utbildning om minst åtta år, varav minst tre års praktik och minst tre års teoretisk utbildning. Revisorsförordningen bör ändras i enlighet härmed.

Reglerna om revisorsexamen infördes år 1995. De revisorer som var godkända vid ikraftträdandet fick genom övergångsbestämmelserna fortsatt behörighet som godkänd revisor utan att behöva avlägga examen. Många av dessa har fortfarande inte avlagt revisorsexamen. Det finns därför i dag godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen. De har behörighet att vara revisor i t.ex. aktiebolag, men de får inte vara huvudansvarig revisor i bl.a. större bolag. I större bolag krävs också att det finns minst en revisor som har avlagt revisorsexamen.

I dag finns 1 100 godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen. Antalet är förhållandevis stort och motsvarar drygt en fjärdedel av alla revisorer. Många av dessa icke examinerade revisorer är äldre och har uppnått eller kommer snart att uppnå pensionsåldern och kan därför beräknas dra sig tillbaka inom kort. Andra kommer med all sannolikhet att lämna revisorsyrket för att övergå till annan verksamhet, om revisionsplikten för små företag avskaffas. Ytterligare ett antal kommer att avlägga revisorsexamen, inte minst på grund av de åtgärder branschorganisationen FAR SRS kan antas vidta i syfte att få alla yrkesverksamma revisorer att ta examen.

Man måste emellertid räkna med att det i slutändan ändå kommer att finnas kvar ett antal godkända revisorer med lång erfarenhet som vill fortsätta sitt yrkesverksamma liv som revisorer utan att ta examen, i de flesta fall för att utföra frivillig revision åt små företag. Några av dessa revisorer finns på små byråer i glesbygd. De bör under en övergångsperiod få fortsätta att verka som revisorer i samma utsträckning som i dag. Enligt Utredningens

mening bör övergångsperioden göras så lång som till den 1 juli 2015. Det kan vid den tidpunkten finnas några enstaka revisorer som inte avlagt revisorsexamen och snart går i pension. Revisorsnämnden bör ha möjlighet att i sådana fall låta förordnandet fortsätta att gälla en kortare tid, dock ej längre än två år, dvs. till den 1 juli 2017. I dag kan Bolagsverket enligt bl.a. 9 kap. 15 § aktiebolagslagen ge dispens från kravet på kvalificerad revisor med revisorsexamen i bl.a. börsnoterade bolag. Den möjligheten bör övergångsvis finnas kvar. Bolagsverket bör således kunna få besluta att ett företag i stället för en auktoriserad revisor får utse en godkänd revisor utan revisorsexamen. Dispensmöjligheten bör gälla under lika lång tid som det finns kvar yrkesverksamma godkända revisorer utan revisorsexamen, dvs. till den 1 juli 2017.

5 Övriga frågor

5.1 Ställande av säkerhet

Utredningen ska enligt sina direktiv undersöka om möjligheten att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden är ändamålsenlig eller om den bör tas bort.

Enligt 27 § revisorslagen (2001:883) ska revisorer och registrerade revisionsbolag teckna försäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet. I stället för att teckna en försäkring kan en revisor eller ett revisionsbolag välja att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden. Finns det särskilda skäl får nämnden bevilja undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

Bestämmelser om försäkringsplikt infördes i handelskamrarnas revisorsstadgor år 1969 och överfördes i stort sett oförändrade till 1973 års revisorskungörelse. I revisorskungörelsen tillades att säkerhet kunde ställas även på annat sätt än genom försäkring. I förarbetena (Ds H 1971:3 s. 161) föreslogs att säkerheten skulle bestå av försäkring, om inte Kommerskollegium bestämde annat och att bankgaranti, depositionsbevis, borgen eller liknande kunde godtas. Reglerna om skyldighet för revisorer och revisionsföretag att teckna försäkring eller ställa säkerhet överfördes i sak oförändrade till 1995 och 2001 års revisorslagar.

Den möjlighet att ställa säkerhet som alternativ till försäkring som infördes med revisorskungörelsen har såvitt känt aldrig utnyttjats. I princip samtliga revisorer och revisionsbolag har allt sedan revisorsstadgornas tid tecknat försäkring avseende skador i revisionsverksamheten. Under de senaste åren har inte någon revisor eller något revisionsbolag ställt säkerhet hos Revisorsnämnden. Revisorer och revisionsföretag föredrar uppenbarligen försäkring och det finns inte anledning att räkna med något annat under överskådlig tid.

Även om det inte finns någon uttrycklig bestämmelse är det uppenbart att Revisorsnämnden har att pröva om ställd säkerhet kan godtas. Säkerheten ska täcka den förmögenhetsskada som kan drabba det reviderade bolaget och tredje man på grund av felaktig revision (jfr prop. 2000/01:146). Den säkerhet som ställs måste därför kunna omvandlas till pengar som räcker till att betala den skada som revisionsverksamheten kan förorsaka.

Revisorsnämnden saknar dock erfarenhet av att bedöma, hantera och realisera säkerheter och om en revisor eller ett revisionsbolag i dag skulle vilja använda sig av möjligheten att ställa säkerhet så skulle det ge nämnden problem. Eftersom revisorer eller revisionsföretag inte på länge har utnyttjat möjligheten att ställa säkerhet hos nämnden är det tydligt att det inte finns något praktiskt behov av detta institut. Utredningen föreslår att möjligheten att ställa säkerhet hos nämnden slopas.

5.2 Revisorns roll vid upprättande av apportintyg

5.2.1 Bakgrund

Utredningen har enligt sina direktiv att överväga vilken uppgift revisorn bör ha i samband med upprättande av s.k. apportintyg.

En godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska utföra en granskning av stiftares eller styrelsens redogörelse vid förslag om betalning av aktier, teckningsrätter, konvertibler och publika bolags förvärv av egna aktier mot betalning med annan egendom än pengar (apportegendom) samt minskning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier med apportegendom. Revisorn ska därvid avge ett yttrande över granskningen (2 kap. 19 och 23 §§, 13 kap. 8 och 23 §, 14 kap. 10 §, 15 kap. 10 och 24 §§, 19 kap. 35 § samt 20 kap. 14 § ABL).¹

Stiftares och styrelsens redogörelse ska bl.a. avse omständigheter av betydelse för t.ex. om en aktie ska kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med apportegendom och för bedömningen av värdet på apportegendomen. Av redogörelsen ska framgå bl.a. hur värdet på apportegendomen har bestämts samt

¹ För försäkringsaktiebolag gäller liknande regler. I vissa fall kan dock bolagets revisor utföra granskningen och lämna yttrande (2 kap. 13 §, 4 kap. 4 §, 5 kap. 6 § samt 6 a kap. 8 och 20 §§ försäkringsrörelselagen).

vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats vid värderingen.

I princip gäller att endast egendom som är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet kan utgöra apportegendom och värdet på den får inte sättas högre än det verkliga värdet för bolaget (jfr 2 kap. 6 §, 13 kap. 5 § fjärde stycket, 15 kap 5 § tredje stycket).

Av revisorns yttrande (apportintyg) ska framgå bl.a. att all apportegendom tillförts bolaget, att den är eller kan antas bli till nytta för bolaget och att den inte tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget. I yttrandet ska revisorn beskriva apportegendomen och ange vilken metod som har använts vid värderingen. Särskilda svårigheter att uppskatta egendomens värde ska anmärkas.

Granskningen kan utföras av vilken kvalificerad revisor som helst. Något formellt hinder för bolagets revisor att utföra granskningen finns inte.

Bestämmelserna om apportintyg har sin grund i det andra bolagsrättsliga direktivet (kapitaldirektivet)². Enligt artikel 10 i direktivet ska en eller flera oberoende sakkunniga avge ett utlåtande om apportegendom innan ett aktiebolag bildas eller får tillstånd att börja sin verksamhet. Detsamma gäller enligt artikel 27 apportegendom som tillskjuts i samband med nyemission. Sakkunnigutlåtandet ska beskriva apportegendomen, samt ange vilka värderingsmetoder de sakkunniga använt samt ange huruvida de beräknade värdena motsvarar aktiernas nominella värde eller motsvarande värde..

Redan här bör noteras att kommissionen inom ramen för sitt regelförenklingsarbete har ifrågasatt om reglerna till skydd för bolags kapital i det andra bolagsrättsliga direktivet över huvud taget bör finnas kvar eller kan slopas.³ Detta ska ses mot bakgrund av att flera medlemsstater tillåter ett mycket lågt lägsta aktiekapital eller infört andra företagsformer utan konkurrenshämmande kapitalregler. Förslaget har fått ett blandat remissutfall och det är högst tveksamt om kommissionen kommer att gå vidare i frågan.

² Rådets andra direktiv (77/91/EEG) av den 13 december 1976 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga.

³ Meddelande från kommissionen den 10 juli 2007 om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision.

Kapitaldirektivet ändrades år 2006⁴. Ändringsdirektivet syftar till att främja näringslivets effektivitet och konkurrenskraft utan att skyddet för aktieägare och borgenärer försämras. Direktivet ger enligt två nya bestämmelser (artikel 10 a och b) möjlighet för medlemsstaterna att i vissa fall tillåta aktiebolag att ge ut aktier mot betalning med apportegendom utan särskilt sakkunnigutlåtande rörande egendomens värde. Det gäller

1. om vissa finansiella instrument eller penningmarknadsinstrument tillförs som apportegendom och dessa värderas till det vägda genomsnittspris som de handlas för på en eller flera reglerade marknader.
2. om andra tillgångar tillförs och
 - a. de redan blivit föremål för ett utlåtande om verkligt värde från en oberoende sakkunnig, eller
 - b. det verkliga värdet erhålls för varje tillgång från det föregående räkenskapsårets lagstadgade redovisning, om den reviderats.

För det fall apportegendom tillskjuts utan sakkunnigutlåtande ska styrelsen lämna en förklaring med vissa uppgifter. Denna förklaring, som ska offentliggöras, ska innehålla bl.a. en beskrivning av apportegendomen samt uppgift om egendomens värde och grunderna för värderingen.

Regeringen har i prop. 2007/08:15 s. 121 ff. anfört att ändringsdirektivet inte gör det nödvändigt att ändra svensk lagstiftning. Sverige bör tills vidare inte heller utnyttja möjligheten att ändra kraven på sakkunnigutlåtande vid betalning för aktier med apportegendom. Skälet till detta är att sådana ändringar inte bör göras förrän pågående överväganden inom EU angående kapitalskyddet i publika aktiebolag har avslutats. De ändringar som det nya direktivet medger skulle för övrigt inte innebära några egentliga förenklingar för företagen och de har flera nackdelar. Som exempel på det senare nämns att avskaffande av revisorsyttrande skulle nödvändiggöra förhållandevis omfattande och komplexa skyddsbestämmelser av annat slag.

⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/68/EG av den 6 september 2006.

5.2.2 Överväganden

När aktier betalas med pengar i samband med att ett aktiebolag bildas eller genomför en nyemission är det enkelt att kontrollera vilka värden bolaget tillförts när bolaget eller emissionen ska registreras. Om betalningen erlaggs med annan egendom än pengar är det mycket svårare att kontrollera detta. Om apportegendomen varit undermålig innebär det att det registrerade aktiekapitalet har sämre täckning än annars, vilket kan vara till skada för den som träder i förbindelse med aktiebolaget i förlitan på att det registrerade aktiekapitalet är inbetalt på ett korrekt sätt. Och om någon aktieägare betalat sina tecknade aktier med undermålig apportegendom har han eller hon förvärvat sina aktier billigare än andra aktieägare som betalat kontant. Det är mot denna bakgrund man ska se den omfattande regleringen i ABL av betalning med apportegendom med krav på revisorsintyg som ska garantera att möjligheten att betala för aktier med annan egendom än pengar inte missbrukas.

De grundläggande bestämmelserna om apport finns i 2 kap ABL. Det kapitlet handlar om bolagsbildning men på grund av ett stort antal hänvisningar på andra ställen i lagen till 2 kap. 7 och 19 §§, (se 13 kap. 7–8 §§, 14 kap. 9–10 §§, 15 kap. 9–10 §§, 19 kap. 35 § och 20 kap. 13–14 §§) gäller bestämmelserna i de paragraferna om apport också vid nyemission samt vid emission av konvertibler och optioner och dessutom vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier med annan egendom än pengar.

Styrelsens och revisorns roller i samband med apport

Den genomgående lagstiftningstekniken är att styrelsen i förslaget till stämmobeslut redogör för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av värdet på apportegendom och emissionsvillkor om apport. Vid bolagsbildning är det stiftarna som fungerar som styrelse och lämnar redogörelsen i stiftelseurkunden

Av styrelsens redogörelse ska framgå hur värdet på apportegendomen har bestämts och vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som beaktats vid värderingen. Dessutom ska vissa uppgifter lämnas särskilt, bl.a. det värde som apportegendomen beräknas komma att tas upp till i balansräkningen.

Revisorns roll i samband med apport är sekundär i förhållande till styrelsens. Revisorn ska kontrollera att all apportegendom verkligen tillförs bolaget, att apportegendomen, såsom styrelsen påstår, är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet och att apportegendomen av styrelsen inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet. Att så är fallet ska framgå av ett särskilt skriftligt yttrande som revisorn lämnar och som ska företes i registreringsärendet hos Bolagsverket.

Vad som i någon mån strider mot den rollfördelning som enligt vad nyss sagts gäller mellan styrelsen och revisorn är bestämmelserna i 2 kap. 19 § andra stycket om vad revisorns yttrande dessutom ska innehålla. I yttrandet ska revisorn nämligen beskriva apportegendomen och ange vilken metod som använts vid värderingen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas. Av yttrandet ska också framgå att förpliktelser som bolaget enligt villkor i förslaget till emissionsbeslut ska fullgöra i framtiden har redovisats och värderats enligt god redovisningssed.

Det intryck som 2 kap. 19 § andra stycket förmedlar är att det är revisorn som väljer redovisningsmetod och som har att redogöra för (sina) särskilda svårigheter att uppskatta värdet av apportegendomen. Formuleringen antyder att det är revisorn och inte styrelsen som är primärt ansvarig för värderingen. Det är emellertid som framgått fel. Revisorn ska granska styrelsens redogörelse för apportegendomen och apportvillkoren och i förekommande fall reagera, om han eller hon finner att styrelsens redogörelse kan ifrågasättas eller behöva nyanseras. Det kan för att ta ett exempel gälla styrelsens uppgift om vilket värde som apportegendomen beräknas komma att tas upp till i balansräkningen. Om styrelsen har kommit fram till det beräknade värdet med tillämpning av en värderingsmetod som inte brukar användas för denna typ av egendom och egendomen med hänsyn till sin art och i det rådande osäkra konjunkturläget är svår att värdera över huvud taget måste revisorn påpeka detta i sitt yttrande och varna för att värdet i balansräkningen kan bli lägre än styrelsen räknar med. Men det innebär inte att revisorn därmed får ett förstahandsansvar för uppgifterna i beslutsförslaget.

Enligt Utredningens mening skulle rollfördelningen mellan styrelsen och revisorn tydliggöras om de uppgifter som revisorn enligt 2 kap. 19 § andra stycket ska lämna i stället lämnas i den

redogörelse som styrelsen ska avge enligt 2 kap 7 §. Det kan ske genom att 2 kap. 19 § andra stycket⁵ ändras till att lyda förslagsvis.

I yttrandet ska revisorn ange att uppgifterna i styrelsens redogörelse enligt 7 § för apportegendomens värde och för förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra efter bildandet är i enlighet med god redovisningssed.

Denna formulering överensstämmer emellertid inte med ordalagen i kapitaldirektivet som föreskriver att sakkunnigutlåtandet ska beskriva apportegendomen samt ange *vilka värderingsmetoder de sakkunniga använt* (Utredningens kursivering) och om det beräknade värdet motsvarar det sammanladda nominella värdet eller motsvarande för de aktier som erhålls i utbyte mot apportegendomen.

På grund av det anförda så lägger utredningen inte fram något lagförslag i denna fråga.

Självgranskningshot på grund av apportintyg

Vid en diskussion om revisorns roll vid upprättande av apportintyg aktualiseras också bolagsrevisorns möjlighet att utföra lagstadgad revision efter att ha lämnat apportintyg

Ett apportintyg får i dag lämnas av bolagets revisor eller av en fristående revisor. Antag att det är bolagets revisor som lämnat ett apportintyg i samband med en nyemission och därvid kommenterat styrelsens uppgift om det värde till vilket apportegendomen beräknas komma att tas upp till i nästa balansräkning. Om revisorn därvid på i exemplet ovan angivna skäl varnat för att värdet i balansräkningen kan bli lägre än styrelsen räknar med, inställer sig frågan om revisorn därmed har förlorat sina möjligheter att revidera balansräkningen i vilken apportegendomen redovisas för första gången.

Svaret på den frågan måste enligt Utredningens mening bli nekande. Med den rollfördelning mellan styrelsen och revisorn som enligt vad nyss har anförts gäller i samband med apport, är det styrelsen som värderar apportegendomen och revisorn som granskar denna värdering. Situationen skiljer sig inte från vad som gäller vid en vanlig revision där revisorn granskar de värden som

⁵ Stycket är i sin nuvarande lydelse utformat i nära överensstämmelse med formuleringarna i kapitaldirektivet.

styrelsen åsätter de olika tillgångsposterna i balansräkningen. Om en revisor kritiserat styrelsens värdering av en balanspost i årsredovisningen hindrar det naturligtvis inte revisorn från att granska balansräkningen för nästa räkenskapsår inklusive den ifrågavarande balansposten.

Det förekommer att ett aktiebolag (budgivarbolaget) erbjuder sig att köpa samtliga aktier i ett annat aktiebolag (målbolaget) på så sätt att aktieägarna i målbolaget erbjuds nyemitterade aktier i budgivarbolaget i utbyte mot sina aktier i målbolaget. Budgivarbolaget genomför alltså företagsköpet genom en apportemission där aktierna i målbolaget utgör apportegendomen. En sådan affär föregås ofta av en s.k. Due Diligence, som innebär att målbolaget öppnar sin bokföring m.m. för av budgivarbolaget anlitade advokater, revisorer och andra specialister som ska värdera målbolaget. Om budgivarbolagets ordinarie revisor aktivt deltar i en sådan Due Diligence och – vilket emellertid skulle strida mot nuvarande praxis – är med om att sätta ett pris på målbolaget som sedan används när företagsköpet genomförs, får revisorn anses ha deltagit i budgivarbolagets beslutfattande på ett sådant sätt att han eller hon inte därefter kan yttra sig över styrelsens redogörelse för apportegendomens värde och inte heller granska budgivarbolagets årsredovisning i vilken företagsköpet redovisas.

Det kan finnas fall där bolagsrevisorns granskning av ett målbolag inte har varit så ingående som vid en Due Diligence av angivet slag men ändå har varit så omfattande att hans eller hennes oberoende kan ifrågasättas. Om detta är fallet måste motåtgärder sättas in för att han eller hon ska kunna kvarstå som bolagets revisor. Det får ankomma på Revisorsnämnden att inom ramen för bl.a. bestämmelsen om oberoende i 21 § revisorslagen lämna närmare riktlinjer för bedömningen i sådana fall.

Värdering av apportegendom

Av det ovan anförda framgår att det kan vara svårt att värdera apportegendom, t.ex. aktier i ett onoterat bolag. Även om det är styrelsen som ska göra värderingen ankommer det på revisorn att granska och bedöma om denna är riktig. Detta kan kräva att revisorn gör eller låter göra en egen värdering av apportegendomen. En värdering utförd av en särskild värderingsman kan vara påkallad t.ex. om revisorn saknar den sakkunskap som krävs för att bedöma

värdet på egendomen, om apportegendomen är svårvärderad, om den har ett särskilt högt värde eller om styrelsens värdering utförts av någon i bolagsledningen. En värdering av en särskild värderingsman kan ta tid och kostar pengar. Ibland kan det därför räcka att revisor anmärker att värdet är svårbedömt. Förbigår revisorn klara värderingsproblem med tystnad riskerar han disciplinära påföljder och skadeståndsansvar.

Inom EU har kommissionen öppnat vissa möjligheter att slippa revisorsgranskningen av värdet på apportegendomen. Det gäller när det finns en offentlig värdering som kan användas i stället och när en värdering nyligen gjorts av en oberoende sakkunnig. När apportegendom består av börsnoterade aktier kan aktiekursen sålunda användas som värdemätare. Är det fråga om onoterade aktier eller andra tillgångar, kan företaget använda sig av det värde som tillgångarna senast åsatts i en reviderad årsredovisning. Har det nyligen gjorts en oberoende värdering, kan företaget under alla omständigheter använda sig av den.

I nu nämnda fall finns det goda skäl att lita på de värden som kommissionen vill tillåta. Lättnader vad gäller kravet på revisorsintyg vid apport skulle kunna innebära besparingar för företagen. Utredningen finner därför att skäl talar för att i svensk rätt genomföra Kommissionens förslag till lättnader i de nuvarande kraven på revisorsyttrande i samband med apport.

Inom kommissionen pågår emellertid ett arbete med att se över samtliga kapitalskyddsregler. Regeringen har nyligen aviserat att förändringar av de svenska kapitalskyddsreglerna bör anstå i avvaktan på vad kommissionen kommer fram till. Mycket talar för att kommissionen inte kommer att föreslå några nämnvärda förändringar, men detta är, såvitt Utredningen kan bedöma, ännu inte helt klart. Det pågår också andra svenska utredningar med anknytning till skyddet för aktiebolagens kapital.

Med hänsyn till det sagda föreslår Utredningen inte nu någon ändring av reglerna om apportintyg.

5.3 Sekretess hos Revisorsnämnden

Enligt 11 § första stycket lagen (1993:768) om penningtvätt får en revisor vid straffansvar inte röja för kunden eller för någon utomstående att en granskning har gjorts, att uppgifter om

misstänkt penningtvätt lämnats eller att polisen genomför en undersökning.

Utredningen om åtgärder mot penningtvätt och terrorismfinansiering har föreslagit (SOU 2007:23) att 11 § första stycket ändras till att omfatta också misstanke om finansiering av terroristbrott samt att 11 § andra stycket ändras så att bestämmelsen inte hindrar att uppgift lämnas till en tillsynsmyndighet i ett disciplinärende eller annat ärende som föranleder att sådan uppgift lämnas.

Den föreslagna ändringen i 11 § andra stycket innebär att en revisor kan lämna uppgift till Revisorsnämnden om misstänkt penningtvätt för att freda sig i ett disciplinärende. Det väcker frågan om uppgiften därmed blir offentlig hos nämnden. Utredningen om åtgärder mot penningtvätt och terrorismfinansiering har i sitt betänkande (s. 133) avstått från att föreslå bestämmelser om sekretess hos Revisorsnämnden för uppgifter som rör misstanke om penningtvätt och i stället hänvisat till den översyn som Utredningen om revisorer och revision gör. Utredningen tar därför här upp frågan om sekretess hos Revisorsnämnden.

Enligt 5 kap. 1 § första stycket 1 sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess för uppgift som hänför sig till förundersökning i brottmål. En förutsättning för sekretess är att det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs. Under samma förutsättning följer av 5 kap. 1 § tredje stycket sekretess i annan verksamhet hos myndighet för att biträda bl.a. åklagar- och polismyndighet med att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott. Några sådana uppgifter har emellertid Revisorsnämnden inte i dag.

Det kan förekomma att en revisors anmälan om misstanke om brott inte omedelbart leder till att förundersökning inleds eller att uppgifterna behövs hos polis och åklagare för att förebygga och uppdaga brott. I sådana fall finns det behov av sekretess hos Revisorsnämnden om revisorn i ett disciplinärende fredat sig med hänvisning till att han eller hon lämnat uppgift till polis eller åklagare som rör misstanke om brott.

Av 5 kap. 1 § tredje stycket följer att sekretess gäller hos tillsynsmyndighet i konkurs och inom exekutionsväsendet för uppgifter som angår misstanke om att någon har begått brott. Bestämmelsen omfattar t.ex. det fallet att en konkursförvaltare

skickat en kopia till kronofogdemyndigheten som rör anmälan till polis och åklagare om brott i näringsverksamhet. Utredningen föreslår att bestämmelsen utsträcks till att gälla även Revisorsnämnden i fall en revisor i ett disciplinärende har fredat sig på sätt som ovan nämnts. Sekretess bör gälla om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas. Detta kan normalt förutsättas i nu aktuella fall.

I 14 kap. 4 § sekretesslagen finns bestämmelser om att sekretess till skydd för enskild inte gäller i förhållande till den enskilde. Eftersom sekretessreglerna i 5 kap. 1 § inte är avsedda att skydda enskild är 14 kap. 4 § inte tillämplig på uppgift i disciplinärende hos Revisorsnämnden. Av 14 kap. 5 § följer att sekretess inte hindrar att part i ett ärende hos myndighet får del av handling eller annat material i ärendet. Enligt Utredningens mening kan inte en revisors klient eller annan tredje man anses som part i ett disciplinärende hos Revisorsnämnden som rör revisor. Detta gäller även om anmälan kommer från en tredje man. Inte heller 14 kap. 5 § är därför tillämplig på uppgift i disciplinärende hos Revisorsnämnden.

Enligt Utredningens mening finns inte skäl för sekretess för uppgift om penningtvätt i disciplinärende hos Revisorsnämnden med hänsyn till revisors personliga eller ekonomiska förhållanden.

Det kan vara svårt att formulera ett beslut om att inte lämna ut en begärd uppgift utan att hänvisa till 5 kap. 1 § sekretesslagen. Detta kan motverka syftet med sekretessen. Problemet gäller emellertid generellt inom sekretesslagstiftningen och kan inte lösas inom ramen för Utredningens uppdrag.

5.4 Revisorer och revisionsföretags rätt att bedriva sidoverksamhet

I handelskamrarnas revisorsstadgor fanns förbud för auktoriserade revisorer att idka handels- eller agenturrörelse eller att driva eller delta i ledningen av affärsföretag. I 1973 års revisorsförordning föreskrevs förbud för auktoriserade och så småningom även godkända revisorer att driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Om revisorns oberoende ställning inte rubbades kunde Kommerskollegium medge undantag från förbudet. 1995 års revisorslag innebar att förbudet och dispensmöjligheten ersattes med en regel där revisorn själv skulle göra en bedömning av om

verksamhet vid sidan av revisionsverksamheten rubbade förtroendet för honom. I lagen föreskrevs att revisorer och revisionsbolag inte fick utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, om utövandet kunde rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet.

Revisorsnämnden utvecklade en restriktiv praxis som innebar att nästan all affärsverksamhet vid sidan av revisionsverksamhet ansågs rubba förtroendet för revisorn. Uppdrag som styrelseledamot i affärsdrivande företag och företagarföreningar ansågs exempelvis vara förtroenderubbande.

Med 2001 års revisorslag följde en mindre restriktiv inställning till sidoverksamhet. En revisor får sålunda bedriva verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. En revisor får också bedriva verksamhet som saknar naturligt samband med revisionsverksamhet (sidoverksamhet) under förutsättning att utövandet inte är av sådan art eller har sådan omfattning att det rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Utövandet får inte heller på annat sätt vara oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. En revisor måste således avhålla sig från oseriös eller annan från legala utgångspunkter tveksam verksamhet. En bestämmelse om revisorers sidoverksamhet med nu nämnt innehåll infördes i 25 § revisorslagen.

I förarbetena uttalades (prop. 2000/01:146 s. 54 ff.) att revisorernas kompetens på vissa områden bör tas till vara även utanför revisionsverksamhet samt att den nya oberoenderegeln i 21 § revisorslagen minskar riskerna med att revisorerna driver sidoverksamhet.

Det ansågs dock vara angeläget att sidoverksamheten bedrivs åtskilt från revisionsverksamheten. Om revisionsverksamheten och sidoverksamheten sammanblandas inom ramen för ett och samma företag, kan det skada omgivningens tilltro till revisorns självständighet. En sådan sammanblandning ansågs också innebära en risk för att revisorn i den dagliga verksamheten låter hänsynen till sidoverksamheten gå ut över revisionsverksamheten. I värsta fall kan sidoverksamheten vålla revisionsverksamheten skada. Med hänsyn till detta och tillsynssvårigheter ansågs att revisionsverksamhet och sidoverksamhet inte skulle få bedrivas inom en och samma rörelse eller inom en och samma juridiska person. I 10 § föreskrevs därför att ingen annan verksamhet får utövas i ett handelsbolag eller aktiebolag än sådan som har ett naturligt

samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och s.k. ägarbolag. Bestämmelserna gäller enligt 11 § även indirekt ägande. Samtidigt föreskrevs i 12 § att en revisor endast får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett ägarbolag.

Enligt Utredningens mening talar kostnads- och konkurrensskäl för att en revisionsbyrå bör få ägna sig åt sidoverksamhet i mindre omfattning och av visst slag utan att behöva lägga verksamheten i ett särskilt bolag. Det finns därför skäl att göra bestämmelserna i 10–12 §§ revisorslagen mindre restriktiva. På så sätt kan revisorernas kompetens på olika områden bättre tas till vara och revisionsbyråerna kan på ett bättre och billigare sätt erbjuda olika tjänster åt sina klienter. Det finns visserligen en risk att nyordningen leder till en sammanblandning av olika rörelsedelar i ett och samma företag. Men denna risk ska inte överdrivas. Revisorerna måste antas kunna organisera sina verksamheter så att sidoverksamheterna inte går ut över revisionsverksamheten och de står dessutom under tillsyn av revisorsnämnden.

Enligt Utredningens mening förefaller problemet med sidoverksamhet ha fått en lämplig lösning med den nuvarande 25 § revisorslagen. Utredningen föreslår därför att motsvarande bestämmelser införs i 10–12 §§ revisorslagen.

I enlighet härmed föreslår Utredningen att det i 10 och 11 §§ föreskrivs att – om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag – sidoverksamhet få utövas i bolaget, om

1. utövandet är av sådan art och omfattning att det inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, och
2. utövandet på annat sätt inte är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Som framgår av den föreslagna lagtexten får en sidoverksamhet inte ha någon stor omfattning och vissa typer av verksamhet är inte tillåtna. Punkten 2 ska läsas mot det förslag till 14 § 7 revisorslagen som Utredningen lämnade i sitt första betänkande, nämligen att ett registrerat revisionsbolag ska vara lämpat att utöva revisionsverksamhet. Det får ankomma på Revisorsnämnden att med beaktande även av 21 och 25 §§ närmare fastställa riktlinjer för vilken omfattning och typ av sidoverksamhet som kan tillåtas.

På motsvarande sätt föreslår Utredningen att 12 § ändras så att en revisor får vara anställd i ett annat företag än ett revisionsföretag eller ägarbolag, om

1. anställningen inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, och
2. anställningen på annat sätt inte är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

5.5 Krav på ägande och ledning av revisionsföretag

Utredningen har i sitt första betänkande (SOU 2007:54) kommit fram till att svensk rätt inte står i strid med revisorsdirektivets bestämmelser om att en majoritet av kvalificerade revisorer ska äga och leda revisionsföretag.

Enligt revisorslagen kan endast handelsbolag och aktiebolag registreras som revisionsföretag. Svensk rätt ställer dock strängare krav än direktivet när det gäller ägande och ledning. Utredningen prövar nu om det finns skäl att lätta på de svenska kraven.

Ett handelsbolag får enligt 13 § registreras som revisionsbolag om det ägs av kvalificerade revisorer samt styrelseledamöter och styrelsesuppleanter är kvalificerade revisorer. I handelsbolag svarar delägarna för bolagets förpliktelser och en bolagsman kan fatta beslut som binder de övriga bolagsmännen. För att tillgodose direktivets krav på ett registrerat revisionsföretags ägande och ledning måste därför alla bolagsmän vara revisorer (jfr SOU 2007:54 s. 146).

Beträffande *kraven på ägande* gäller enligt revisorsdirektivet att medlemsstaterna får registrera företag i vilka majoriteten av rösträtterna innehas av kvalificerade revisorer eller av ett registrerat revisionsföretag. Revisorsdirektivet ställer således endast krav på enkel majoritet.

I 14 § revisorslagen uppställs krav på kvalificerad majoritet: minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet måste ägas av kvalificerade revisorer. Dessutom måste övriga aktier i bolaget ägas av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller ett ägarbolag.

Utredningen har i sitt första betänkande gjort bedömningen att kravet på kvalificerad majoritet inte strider mot revisorsdirektivet

medan kravet på att övriga aktieägare ska vara yrkesverksamma i bolaget eller ett ägarbolag gör det. Utredningen har föreslagit att det sistnämnda kravet slopas samt att majoritetskravet uttrycks i rösträttsandelar.

När det gäller *kraven på företagets ledning* ska enligt revisorsdirektivet mer än hälften och högst 75 procent av styrelseledamöterna i ett registrerat revisionsföretag vara revisor. Medlemsstaterna får dock föreskriva ytterligare regler i detta avseende.

Av revisorslagen följer att i ett registrerat revisionsföretag ska minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna vara revisorer.

Det finns inte någon bestämmelse i revisorsdirektivet som kräver att verkställande direktören i revisionsbolag är revisor (jfr SOU 2007:56 s. 146) men i revisorslagen föreskrivs att verkställande direktör och vice verkställande direktör i ett aktiebolag ska vara revisor. Det väcker frågan om det finns skäl att ha strängare svenska majoritetskrav än vad direktivet föreskriver.

Kraven på begränsningar i ägar- och ledningskretsen syftar till att stärka revisorernas oberoende ställning och garantera att ägare och ledning har den kunskap och erfarenhet som krävs för att bedriva revisionsföretag. Genom begränsningar av kretsen till revisorer står ägare och ledning under tillsyn och kan bli föremål för disciplinära sanktioner. Revisionsverksamheten kan därmed antas äga rum utan påverkan från ovidkommande intressen. Utomstående kan befarias bryta mot god revisorssed och god revisionsmed i högre utsträckning än revisorer och risken för oönskade beteenden kan befarias öka om de tillåts träda in i ägar- och ledningskretsen för revisionsbolag.

Utredningen har som nämnts föreslagit att det nuvarande kravet på att alla aktieägare i ett revisionsbolag ska vara yrkesverksamma i bolaget avskaffas. I sammanhanget ska påpekas att svensk rätt godtar röstvärdeskillnader vilket enligt katastrofteoretiker innebär att om förslaget genomförs så blir det möjligt för en aktieägare som inte är yrkesverksam i revisionsbolaget att med en förhållandevis liten kapitalinsats förvärva röststarka aktier som ger honom eller henne ett bestämmande inflytande i revisionsbolaget.

Enligt Utredningens mening ska emellertid risken för oönskade beteenden inte överdrivas. Lagstiftaren har öppnat för andra än revisorer att äga och leda registrerade revisionsbolag. Det har inte framkommit något som tyder på att detta lett till att revisorernas

oberoende i de registrerade revisionsföretagen äventyrats eller att oönskade beteenden blivit mera vanliga i dessa "blandade" bolag.

I en studie som år 2007 utförts på uppdrag av kommissionen⁶ sägs att en närmare analys visar att det är osannolikt att alternativa ägande- och ledningsstrukturer i praktiken skulle påverka revisorers oberoende. Risken för hot mot oberoende kan hanteras inom ramen för andra regler och tillsynsmyndigheternas kontroll. I rapporten sägs vidare att endast sex europeiska länder har skärpta majoritetskrav vad gäller ägande (Cypern, Frankrike, Grekland, Portugal, Sverige och Grekland har strängare krav än enkel majoritet) och endast åtta länder vad gäller ledningen (förutom nyss nämnda även Portugal och Österrike).

Det finns enligt utredningens mening ett allmänt intresse av att revisionsbyråerna kan erbjuda revision och andra kvalificerade granskningstjänster av hög kvalitet. Enligt vad som framkommit finns det ett påtagligt behov av att låta andra än revisorer äga och leda revisionsföretag. På så vis ökar möjligheten för revisionsföretagen att erbjuda revision och andra kvalificerade tjänster med mycket hög kvalitet. Det kan nämligen underlätta rekryteringen av specialister och andra personer med särskild kunskap och erfarenhet att låta dem vara delägare i revisionsbolaget. Ett mindre restriktivt ägarkrav kan därmed förväntas leda till ökad effektivitet och bättre utvecklad affärsverksamhet.

Revision av mycket stora företag är numera ett lagarbete som kräver specialistkunskaper och hög organisatorisk förmåga. Det är emellertid inte säkert att revisorer är de som är bäst skickade att leda och fördela arbetet på en byrå. Många gånger kan det vara värdefullt att få in annan kompetens, inte minst vad gäller affärsutveckling och företagsledning. Mot denna bakgrund finns det skäl att lätta på majoritetskraven för styrelseledamöter i revisionsaktiebolag samt att tillåta även andra personer än revisorer att vara verkställande direktör.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att reglerna i revisorslagen ändras så att det är tillräckligt att mer än hälften av rösträtterna i ett aktiebolag innehas av kvalificerade revisorer. Vidare föreslås att reglerna ändras så att det är tillräckligt att mer än hälften av styrelseledamöterna är kvalificerade revisorer. Slutligen föreslås att kravet på att verkställande direktören i revisionsbolag ska vara revisor slopas.

⁶ *Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration, prepared for DG Internal Markets and Services, oktober 2007.*

Kravet på att en majoritet av revisorer ska äga och leda registrerade revisionsföretag får tillsammans med bl.a. bestämmelserna om oberoende i 21 § revisorslagen anses vara tillräckligt för att säkra revisorernas självständighet och förhindra att minoriteten missbrukar sitt inflytande på ett sätt som äventyrar revisorernas oberoende.

5.6 Uppgift i årsredovisningen om arvode till revisor

Utredningen har kvar att behandla artikel 49 i det nya revisorsdirektivet, som rör uppgifter i årsredovisning om ersättning till revisorer.

Frågan om vad som ska anges i en årsredovisning behandlas i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och koncerndirektivet. Artikel 49 i det nya revisorsdirektivet ändrar dessa direktiv och har följande lydelse.

1. Direktiv 78/660/EEG skall ändras på följande sätt:

a) I artikel 43.1 skall följande led läggas till:

”15) Var för sig, den lagstaddade revisorns eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstaddade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

Medlemsstaterna får föreskriva att detta krav inte skall gälla när bolaget omfattas av den sammanställda redovisning som skall upprättas enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG, förutsatt att sådan information lämnas i noterna till den sammanställda redovisningen.”

b) Artikel 44.1 skall ersättas med följande:

”1. Medlemsstaterna får tillåta sådana bolag som avses i artikel 11 att upprätta noter i förkortad form utan de uppgifter som krävs enligt artikel 43.1.5-12, 43.1.14 a och 43.1.15. Noterna skall dock sammanfattningsvis för alla berörda poster visa de i artikel 43.1.6 angivna uppgifterna.”

c) Artikel 45.2 skall ersättas med följande:

”2. Punkt 1 b skall tillämpas även i fråga om den information som föreskrivs i artikel 43.1.8.

Medlemsstaterna får tillåta de bolag som avses i artikel 27 att utelämna de upplysningar som föreskrivs i artikel 43.1.8. Medlemsstaterna får även tillåta de företag som avses i artikel 27 att utelämna upplysningar enligt artikel 43.1.15, under förutsättning att sådan information lämnas till det offentliga tillsynssystem som avses i artikel 32 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstaddad revision av

årsbokslut och sammanställd redovisning (*), när detta system begär sådan information. (*) EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.”

2. I artikel 34 i direktiv 83/349/EEG skall följande led läggas till:

”16) Var för sig, den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av den sammanställda redovisningen, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.”

Av direktivet följer således att berörda företag, i Sverige aktiebolag och vissa handelsbolag, i sin årsredovisning ska ange totalt arvode för *dels* revision, *dels* andra kvalitetssäkringstjänster (dvs. bestyrkandeuppdrag) *dels* skatterådgivning och *dels* andra tjänster än revisionstjänster. Medlemsstaterna får tillåta att s.k. artikel 27-bolag (mellanstora bolag) utelämnar uppgifterna om Revisorsnämnden har möjlighet att begära in dem.

I svensk rätt gäller för närvarande enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) att upplysning ska lämnas i årsredovisningen om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsarvodet.

Utredningen om enklare redovisning har i SOU 2008:67 föreslagit att skyldigheten att lämna uppgift i årsredovisningen om revisorsarvode endast ska avse större företag, dvs. företag som uppfyller minst två av följande tre villkor; omsättning på mer än 83 miljoner kronor, balansomslutning på mer än 41,5 miljoner kronor och fler än 50 anställda.

Som framgått av det anförda kräver Revisorsdirektivet att årsredovisningen innehåller uppgifter om hur mycket av revisorsarvodet som avser skatterådgivning och kvalitetssäkringstjänster. Årsredovisningslagen innehåller inte några föreskrifter om detta och direktivet kräver därför lagändring. Uppgifterna har enligt Utredningens mening begränsat intresse för aktieägarna och andra bolagsintressenter och kostnadsskäl talar för att uppgiftsskyldigheten begränsas så mycket som direktivet tillåter.

Revisorsdirektivet medger undantag för bolag som inte är artikel 27-bolag. Sätts gränsen i enlighet härmed innebär det att skyldigheten att lämna uppgift om arvodet till revisorn för

skatterådgivning och kvalitetssäkring kommer att åvila förhållandevis stora bolag, nämligen sådana som uppfyller minst två av följande villkor; omsättning högre än 35 miljoner euro, balansomslutning högre än 17,5 miljoner euro och fler än 250 anställda.

En sådan lösning skulle innebära att ytterligare gränsvärden införs i svensk redovisningsrätt. Med hänsyn till de olägenheter som detta kan innebära och då uppgifterna inte är helt ointressanta föreslår Utredningen att skyldigheten att lämna uppgift om arvodet till revisorn för skatterådgivning och kvalitetssäkring ska gälla samma företag som enligt Utredningen och Utredningen om enklare redovisning ska omfattas av revisionsplikt och skyldighet att lämna uppgift i årsredovisningen om revisorsarvode. Skyldigheten ska alltså åligga företag som uppfyller minst två av följande tre villkor; omsättning på mer än 83 miljoner kronor, balansomslutning på mer än 41,5 miljoner kronor och fler än 50 anställda.

6 Förslagens konsekvenser

6.1 Konsekvenser för Revisorsnämnden

Utredningens förslag om revisors skadeståndsansvar, jäv och oberoende, ställande av säkerhet, sekretess, sidoverksamhet, ägande och ledning i revisionsföretag och uppgift i årsredovisningen innebär inte några nämnvärda ekonomiska konsekvenser för Revisorsnämnden.

Förslag om en enda revisorskategori innebär att Revisorsnämnden kommer att anordna endast ett slags examensprov. Det kan leda till något lägre kostnader för att ta fram och anordna proven. Förslaget innebär också vissa förenklingar av regelverket som kan antas leda till en mindre kostnadsbesparing. Samtidigt kan förslaget innebära att nämnden får vissa kostnader för informations- och utbildningsinsatser. Utredningen bedömer att förslaget sammantaget inte leder till ökade kostnader som motiverar högre avgifter till Revisorsnämnden.

6.2 Konsekvenser för redovisnings- och revisionsföretagen

Förslaget om begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet kommer att innebära att revisorer och revisionsföretag får ökade möjligheter att teckna försäkring till lägre premier. Det subsidiära skadeståndsansvaret kan dessutom förväntas leda till att färre revisorer blir instämnda i skadeståndsmål och att revisionsbyråernas rättegångskostnader därmed blir lägre än idag. Det är inte möjligt att få fram uppgifter från revisionsföretagen om dessa kostnader och det går därför inte att närmare beräkna kostnadsbesparingen i denna del.

Utredningens förslag beträffande bokförings-, medelsförvaltnings- och byråjäv ger möjlighet för revisionsbyråer att kombinerat erbjuda bokförings-, medelsförvaltnings- och revisionstjänster till små företag. Detta innebär att revisionsbyråer kan få ökade intäkter genom att utföra tjänster som de i dag inte får erbjuda samtidigt som redovisningsbyråerna går miste om motsvarande intäkter. För redovisnings- och revisionsföretagen i stort innebär utredningens förslag minskade kostnader genom effektivare handläggning av kombitjänsterna.

Utredningens förslag om en enda revisorskategori i förening med förslaget att godkända revisorer utan revisorsexamen inte ska vara behöriga att utföra revision efter den 1 juli 2017 kan förväntas leda till att många, kanske flertalet godkända revisorer utan revisorsexamen skaffar sig behörighet som auktoriserad revisor genom att avlägga examensprov hos Revisorsnämnden. Om Utredningens förslag om avskaffande av revisionsplikten för små företag genomförs kommer dock en del revisorer att söka sig till andra arbetsuppgifter och anställningar. Det innebär att en hel del godkända revisorer utan revisorsexamen inte kommer att avlägga examensprov.

De revisorer som avlägger revisorsexamen får en högre formell kompetens och kan med stöd därav ta ut högre ersättning för sina tjänster. Kostnaderna för examensprovet uppvägs således helt eller delvis av ökade intäkter för den enskilde revisorn. Varje berörd revisor kommer med all sannolikhet att göra en beräkning av om det lönar sig för honom eller henne att avlägga examensprovet och avstå om resultatet är negativt.

Utredningens förslag om ökade möjligheter för revisorer och revisionsbolag att utföra sidoverksamhet samt ökade möjligheter för andra än revisorer att leda och äga revisionsföretag kan allmänt antas leda till en effektivare verksamhet och ökad lönsamhet för revisionsföretagen. När det gäller intäkterna av *sidoverksamhet*, varmed måste förstås verksamhet med begränsad omfattning i förhållande till huvudverksamheten revision, finns det emellertid inte skäl att räkna med några större intäktsökningar för nya uppdrag.

6.3 Konsekvenser för övriga företag

Utredningens förslag om en begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet kan förväntas leda till att många revisionsklienter samt kreditgivare och andra tredje män i ökad utsträckning vänder sig med ersättningsanspråk mot personer i företagets ledning. Detta kan förväntas leda till ökade kostnader för företagen, som direkt eller indirekt får svara för ansvarsförsäkringar för dessa organledamöter. För styrelseledamöter och verkställande direktör kan ökade processkostnader uppkomma. Företagen kan i några fall förväntas betala sådana kostnader, men det rör sig i så fall om frivilliga åtaganden från företagets sida.

Begränsningen av skadeståndsskyldigheten till ett visst högsta belopp innebär att kreditgivarna får en sämre säkerhet för den kredit de lämnar. Takbeloppet är emellertid så högt att flertalet krediter går in under det. För mycket stora krediter torde kreditgivarna kompensera sig för riskökningen genom hårdare kreditvillkor.

Förslaget om lindrigare regler rörande bokförings-, medelsförvaltnings- och byråjäv innebär att revisionsbyråer i ökad utsträckning kommer att kunna erbjuda bl.a. kombinerade bokförings-, medelsförvaltnings- och revisionstjänster till små företag. Detta kan förväntas leda till lägre kostnader för klientföretagen.

6.4 Övriga följder

Kommittén har beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 15 § kommittéförordningen (1998:1474), men funnit att förslagen inte har någon nämnvärd betydelse i dessa avseenden.

7 Författningskommentar

Utredningens förslag om revisorers skadeståndsansvar behandlas i 29 kap. 2 § ABL, se kommentar nedan. Likalydande bestämmelser har införts i 9 kap. 2 § sparbankslagen, 13 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar, 5 kap. 2 § stiftelselagen, 11 kap. 2 § lagen om medlemsbanker och 37 § revisionslagen. Dessa bestämmelser kommenteras inte särskilt utan läsaren hänvisas till kommentaren till 29 kap. 2 § ABL.

Utredningens förslag beträffande jäv behandlas i 9 kap. 17 § ABL, 8 kap. 7 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 kap. 6 § stiftelselagen och 17 § revisionslagen. Med hänsyn till bl.a. verksamhetens art lämnas inte några förslag till ändringar av bestämmelser om jäv i 4 a kap. 5 § sparbankslagen och 7 a kap. 5 § lagen om medlemsbanker. Fråga om ändring av dessa bestämmelser får övervägas i annat sammanhang.

Försäkringsföretagsutredningen har i SOU 2006:55 föreslagit att aktiebolagslagens bestämmelser om jäv och skadestånd ska gälla även för försäkringsföretag. Förslagen bereds alltjämt inom Finansdepartementet. Utredningen lämnar därför inte något förslag rörande försäkringsrörelselagen.

Utredningen föreslår ändringar beträffande ställande av säkerhet hos Revisorsnämnden (27 § revisorslagen), sekretess hos nämnden (5 kap. 1 § sekretesslagen), sidoverksamhet (10–12 §§ revisorslagen), ägande och ledning av revisionsföretag (14–16 §§ revisorslagen), förhandsbesked (25 §) och uppgift om revisorsarvode i årsredovisningen (5 kap. 21 § årsredovisningslagen). Dessa bestämmelser kommenteras nedan.

Utredningen föreslår att det i fortsättningen bara ska finnas en revisorskategori, auktoriserad revisor. Detta innebär att alla författningsbestämmelser om godkänd revisor kommer att sakna betydelse och bör tas bort. Bestämmelser om godkänd revisor finns i emellertid ett stort antal lagar. Utredningen har av tidsskäl

tvingats att begränsa sig till att lämna författningsförslag beträffande de grundläggande bestämmelserna om revisorskategorierna i revisorslagen, revisorsförordningen och 9 kap. ABL. I ett stort antal paragrafer har endast ordet godkänt eller liknande lyfts ut. Dessa paragrafer (9 kap. 12, 13, 15, 16 §§ ABL, 1–3, 5–7, 17, 18, 32–35, 37, 38 och 41 §§ revisorslagen samt 2, 4, 6–8, 12, 14, 15 och 17, 18 §§ revisorsförordningen) kommenteras inte vidare här.

I 42 § revisorslagen har intagits en s.k. trolleribestämmelse som föreskriver att för det fall uttrycket ”godkänd revisor med avlagd revisorsexamen” förekommer i lag eller i en författning som meddelats av regeringen så ska därmed avses ”auktoriserad revisor”. Med denna bestämmelse kan de rent redaktionella följdändringar som bör företas i andra författningar anstå till dess det blir aktuellt att ändra den ifrågavarande författningen av andra skäl.

Utredningen har i SOU 2007:56 och SOU 2008:32 lämnat förslag till ändringar av bl.a. aktiebolagslagen och revisorslagen. De nu föreslagna lydelseerna är utformade i enlighet med dessa tidigare lämnade förslag.

7.1 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

9 kap.

17 §

Förslaget har behandlats i kapitel 3.

I *första stycket* har bestämmelsen i punkt 2 om revisorsjäv för den som biträder bolaget med bl.a. bokföring och medelsförvaltning (bokförings- och medelsförvaltningsjäv) samt bestämmelsen i punkt 4 om revisorsjäv för den som verkar på samma företag som den som lämnar sådant biträde (byråjäv) utgått. Frågan om en revisor kan utföra revisionsverksamhet när denne eller en delägare eller anställd på samma revisionsbyrå lämnat biträde åt revisionsklienten med t.ex. bokföringen bedöms i stället enligt 21 § revisorslagen. Ändringen innebär att det inte längre råder ett absolut förbud för en revisor att utföra revisionsverksamhet om han eller någon annan som är verksam på samma revisionsbyrå samtidigt lämnar biträde av aktuellt slag till revisionsklienten.. Som utvecklats i 3 kap. är utrymmet för att

lämna sådana kombitjänster dock begränsat genom 21 § revisorslagen.

I första stycket 2 har införts en bestämmelse om revisorsjäv för personer som utan att vara ledamöter av styrelsen eller verkställande direktör i revisionsklienten (se punkt 2) fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter. Bestämmelsen innebär bl.a. att en revisor som har behörighet att på eget ansvar sköta revisionsklientens bokföring eller upprätta årsbokslut eller lämna skattedeklarationer för denne inte kan kvarstå som revisor åt klienten.

I *andra stycket* har som en följd av Utredningens förslag (SOU 2008:32) om revisionspliktens avskaffande för små företag den tidigare hänvisningen till 13 och 14 §§ ändrats till 1 § första stycket 1-3 och andra stycket. Vidare har en ny andra mening lagts till som en följd av att bestämmelsen i första stycket 4 slopas. I den nya meningen förskrivs revisorsjäv i större företag för den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder revisionsklienten vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver. Någon ändring i sak är inte avsedd.

29 kap.

2 §

De två första meningarna i *första stycket* är oförändrade. Det innebär att frågan om en revisor har ådragit sig skadeståndsskyldighet mot bolaget eller tredje man prövas enligt samma normer som tidigare.

Andra stycket är nytt. Genom detta stycke åläggs styrelseledamöterna och verkställande direktören ett primärt och solidariskt ansvar för skada som de vållat bolaget eller tredje man medan revisorn får ett subsidiärt, proportionellt ansvar för samma skada. Nyordningen innebär att bolaget eller en tredje man som lidit skada som vållats av alla tre bolagsorganen i samverkan inte kan vända sig mot revisorn med yrkande om ersättning utan måste vända sig mot styrelseledamöterna eller verkställande direktören. Revisorns ansvar för samma skada kan prövas endast i en rättegång där en styrelseledamot eller verkställande direktör för regresstalan mot revisorn. Det gäller dock inte om skadan vållats uppsåtligen eller genom brott.

Andra stycket utgör inte något hinder mot att bolaget eller en tredje man stämmer in endast revisorn och yrkar skadestånd av denne, om det står klart att det är revisorn ensam som genom en icke straffbar oaktsamhet vållat skadan. Det kan för att ta ett exempel vara så att styrelsen och verkställande direktören har upprättat en årsredovisning som uppfyller alla lagens krav och lämnat redovisningen till revisorn för granskning. Revisorn har därvid gjort en uppenbar felbedömning av vad redovisningslagstiftningen föreskriver och lämnat en oren revisionsberättelse med omfattande kritik mot årsredovisningen. Revisionsberättelsen har skapat svårigheter för bolaget att få kredit och tvingat det i konkurs med åtföljande kapitalförstöring till skada för bolaget och dess aktieägare och fordringsägare. Om revisorn i exemplet går i svaromål utan att göra invändning om att övriga organledamöter bidragit till skadan, kan domstolen ta upp målet till prövning. Men om revisorn gör en sådan invändning måste domstolen avvisa käromålet, om det inte är uppenbart att invändningen är ogrundad.

Processen mot styrelseledamöterna och verkställande direktören följer vanliga regler. De har ett solidariskt ansvar gentemot bolaget och tredje man men det föreligger inte någon nödvändig processgemenskap mellan styrelseledamöterna och verkställande direktören utan bolaget eller tredje man kan vända sig mot en av dem och yrka skadestånd för hela skadan. Bifalls ett käromål av sistnämnt slag kan den som ålagts skadestånd föra regresstalan mot de övriga ledamöterna av de två bolagsorganen.

Om förutsättningar för detta föreligger kan ett aktieägar-kollektiv framställa sina ersättningsanspråk genom gruppptalan. Det föreligger emellertid inte någon nödvändig processgemenskap mellan dem som har lidit skada som är ersättningsgill enligt aktiebolagslagen utan de kan om de så önskar gå fram var för sig med sina anspråk mot organledamöterna.

Om styrelseledamöterna och verkställande direktören eller någon av dem instäms av bolaget eller en tredje man med yrkande om skadestånd, kan svarandena eller någon av dem, omedelbart väcka regresstalan mot övriga organledamöter inklusive revisorn, med yrkande att de ska förpliktas att ersätta vad han eller hon kan komma att åläggas att betala i skadestånd. I så fall kan målen kumuleras och domstolen kan i sin dom pröva skadans storlek och det ansvar för skadan som åvilar envar organledamot samt ålägga var och en av dem ersättningskyldighet i enlighet härmed. Denna

ordning överensstämmer nära med hur man gör i USA och med EG:s andra modell.

Prövas inte regressanspråken redan i samband med bolagets eller tredje mans talan mot en styrelseledamot eller verkställande direktören, får de behandlas i en särskild rättegång med den eller de organledamöter som förpliktats betala skadestånd som käreande och revisorn och eventuellt också övriga organledamöter som inte varit instämnda i den första rättegången som svarande. Domen mot styrelseledamöterna och verkställande direktören får bevisverkan när dessa för regresstalan mot revisorn men denne kan åberopa ny bevisning för att freda sig mot regressanspråken.

Förs regresstalan mot en revisor gäller takbeloppet i paragrafens sista stycke och domstol får inte döma ut ett högre skadestånd. Något formellt hinder att föra talan om högre skadestånd finns inte men reglerna om rättegångskostnaders fördelning och ombuds ansvar för rättegångskostnader vid vårdslöshet bör avhålla kärandena från att väcka talan om högre belopp än takbeloppet.

Tredje stycket innehåller inget nytt. Det motsvarar sista meningen i första stycket i dess nuvarande lydelse och det förslag som lämnats i SOU 2008:32.

Fjärde stycket motsvarar andra stycket i paragrafens nuvarande lydelse.

Femte stycket är nytt. Det innehåller de nya bestämmelserna om takbelopp. Dessa bestämmelser har kommenterats i kapitel 2.

Sjätte stycket är nytt och innebär att begränsningarna av skadeståndsansvaret inte gäller vid uppsåt eller brottslig handling.

Övergångsbestämmelser

I *punkten 1* anges tidpunkten för ikraftträdande. Förslagen om ändrade regler rörande skadeståndsansvar och revisorsjäv föreslås träda i kraft samtidigt som revisionsplikten för små företag avskaffas, dvs. den 1 juli 2010, och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Någon särskild bestämmelse om att takbeloppet bara gäller för skada som inträffat efter ikraftträdandet behövs inte utan följer av allmänna regler om fordringars uppkomst.

I *punkten 2* ges små bolag (som inte måste ha revisor) möjlighet att till den 1 juli 2015 utse en godkänd revisor i stället för en auktoriserad.

I *punkten 3* ges Bolagsverket möjlighet att låta bolag utse en godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor. Dispensmöjligheten finns till den 1 juli 2017, då det enligt övergångsbestämmelserna till revisorslagen inte längre finns möjlighet att vara godkänd revisor.

7.2 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen

5 kap.

21 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.6.

Paragrafen har ändrats på det sättet att det i årsredovisningen för större företag ska anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, andra *kvalitetssäkringstjänster och skatterådgivning*. Med kvalitetssäkringstjänster förstås bestyrkandeuppdrag. I den mån ersättningen avser andra uppdrag än som sagts nu får det redovisas under "övrigt". Det behöver emellertid inte framgå av lagtexten utan ligger i sakens natur.

7.3 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen

4 §

Förslaget har behandlats i kapitel 4. Ändringen innebär att revisorskategorin godkänd revisor slopas och att en auktoriserad revisor ska avlägga revisorsexamen i stället för högre revisorexamen. Något behov av att ha kvar två olika slags examen finns inte med en revisorskategori. Det ankommer på Revisorsnämnden att svara för provets utformning och innehåll.

Lagtexten överensstämmer i övrigt med vad Utredningen föreslagit i SOU 2007:56.

10 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.2.

Paragrafen har ändrats för att ge handels- och aktiebolag ökade möjligheter att utöva sidoverksamhet. Ett sådant bolag kan med den nya lydelsen ägna sig åt verksamhet av en art som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet i mindre omfattning. Som exempel kan nämnas kurs- och förläggarverksamhet.

Som framgått av kapitel 2 förekommer att större revisionsbyråer bildat egna försäkringsbolag för att täcka risker i bl.a. revisionsverksamheten. Enligt Utredningens mening bör sådan verksamhet ofta kunna anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten och i vart fall som regel inte äventyra oberoendet eller vara oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Egen försäkringsverksamhet som syftar till att täcka risker i revisionsverksamheten bör därför normalt få utövas i bolaget.

Ledning för tillämpningen i övrigt finns i förarbetena till 25 § och den praxis som utvecklats vid tillämpningen av den bestämmelsen.

I andra stycket, som behandlar revisionsbyråers ägande av andra företag, har en följdändring gjorts. Den innebär att en revisionsbyrå får äga andelar i andra företag under förutsättning att verksamheten och ägandeförhållandena är tillåtna enligt första stycket och 11 § andra stycket.

11 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.2.

I *andra stycket 2 b* behandlas möjligheten för en revisor att utöva verksamhet i ett s.k. ägarbolag. En förutsättning för detta bör vara att verksamheten är tillåten enligt 10 §. Paragrafen har ändrats i enlighet med detta.

12 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.2.

Paragrafen har ändrats för att ge revisorer ökade möjligheter att utöva sidoverksamhet i ett handels- eller aktiebolag i vilket revisionsverksamheten bedrivs. En revisor kan med den nya

lydelsen ägna sig åt verksamhet som med hänsyn till sin art inte kan anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet i mindre omfattning. Som exempel kan nämnas författar- och undervisningsuppdrag.

Vid prövningen enligt punkten 1 ska beaktas om anställningen rubbar förtroendet för den revisionsverksamhet som bedrivs av revisorn. Verksamhet som bedrivs av annan än revisor och annan verksamhet än revisionsverksamhet omfattas ej av bestämmelsen, men kan givetvis inverka på bedömningen av om förtroendet för revisionsverksamhetens opartiskhet och självständighet rubbas genom anställningen.

Ledning för tillämpningen i övrigt finns i förarbetena till 25 § och den praxis som utvecklats vid tillämpningen av den bestämmelsen.

14 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.5.

Paragrafen, som behandlar kraven för Revisorsnämndens registrering av ett aktiebolag, bygger på Utredningens förslag i SOU 2007:56. Punkterna 2 och 3 har emellertid ändrats i förhållande till det förslaget så att det är det tillräckligt att en enkel majoritet av röstetalet i bolaget innehas av revisorer respektive att en enkel majoritet av styrelseledamöterna och styrelsesuppleanterna är revisorer. Kravet på att verkställande direktören ska vara revisor har dessutom slopats.

Utredningen har föreslagit att ägandeförhållandena i revisionsbolag ska regleras uteslutande med hjälp av röstetalssiffror. Nu föreslår Utredningen att röstetalskravet sänks från 75% till 51 %, dvs. i ett revisionsbolag ska minst 51% av röstetalet för samtliga aktier innehas av revisorer. Det innebär att exempelvis personer som inte är revisorer kan inneha upp till 49% av rösterna i bolaget. Förhållandet kan inge betänkligheter med hänsyn till de röstvärdeskillnader som tillåts i svensk rätt. Saken kan belysas med följande exempel. I ett revisionsbolag finns sammanlagt 30 000 röster fördelade på 2 000 A-aktier med vardera 10 röster och 10 000 B-aktier med vardera en röst. En bank äger samtliga B-aktier (=10 000 röster) och dessutom 450 A-aktier (=4500 röster) vilket tillsammans ger 48% av samtliga röster i bolaget men inte mindre än $(10\,450/12\,000=)$ 87% av aktiekapitalet. Det finns emellertid

enligt utredningens mening inte någon anledning att befara att banken trots sin minoritetsställning i rösthänseende skulle få ett bestämmande inflytande i revisionsbolaget i kraft av sin kapitalandel. Det kan också många gånger vara önskvärt att de stora revisionsbolagen får ett rejält kapitaltillskott exempelvis när de ställs inför mycket stora skadeståndsanspråk. Den föreslagna regleringen gör det möjligt för revisionsbolag att få ett sådant kapitaltillskott genom att ta in en ny ägare som inte är revisor i bolaget.

15 §

I *första stycket* andra meningen har majoritetskraven ändrats från tre fjärdedelar till mer än hälften av rösträtterna och antalet styrelseledamöter. Ändringen är en följd av förslaget i 14 §. Se vidare kommentaren till den paragrafen.

Andra stycket är nytt och föranlett av förslaget i 14 § om sänkt majoritetskrav och förslaget i SOU 2007:56 om ökade möjligheter för utländska revisorer att verka i Sverige.

Tredje och fjärde stycket motsvarar andra respektive tredje stycket i dess nuvarande lydelse. De ändringar som gjorts är en följd av förslagen till ändringar i 10 och 11 §§.

16 §

Paragrafen föreslås upphöra att gälla som en konsekvens av ändringarna i 14 och 15 §§.

Paragrafen ger i dag Revisorsnämnden möjlighet att bevilja undantag från kraven på ägande och styrelsens sammansättning i registrerade revisionsbolag. Dock måste en majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna alltid utgöras av revisorer. Mer än hälften av aktierna och rösträtterna måste dessutom alltid tillkomma revisorer. Med hänsyn till att majoritetskraven i 14 och 15 §§ sänks till denna nivå, finns det inte längre något behov av de möjligheter till undantag som paragrafen erbjuder.

21 §

Förslaget har behandlats i kapitel 3.

I paragrafen har ett nytt *första stycke* införts. Bestämmelsen innebär skyldighet för revisor att pröva om han eller hon enligt lag är förhindrad att utföra ett revisionsuppdrag till följd av bestämmelserna. Ett sådant absolut hinder kan föreligga enligt bl.a. 9 kap. 17 § ABL, 8 kap. 7 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 kap. 6 § stiftelselagen, 17 § revisionslagen, 4 a kap. 5 § sparbankslagen och 7 a kap. 5 § lagen om medlemsbanker.

Av *tredje stycket* följer att omständigheter som till följd av lag medför jäv för revisorn inte kan mötas av motåtgärder. Som utvecklats i avsnitt 3 syftar förslagen till ändrade jävsregler att ge ökade möjligheter för revisorer i små företag att lämna biträde med företagets bokföring och medelsförvaltning samt bolagets kontroll däröver. Genom att reglerna om bokföringsjäv, medelsförvaltningsjäv och byråjäv för små företag lyfts bort från aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar föreligger inte längre något absolut hinder att lämna sådant biträde och en mer lindrig praxis i sådana fall är åsyftad. Det innebär t.ex. att det bör finnas utrymme för revisorns kollega på samma revisionsföretag att färdigställa årsredovisningen för små företag. För den som är revisor i bolaget är utrymmet betydligt snävare, men om det är fråga om ett mycket litet företag bör det inte vara helt uteslutet att även en revisor kan få färdigställa en årsredovisning genom att ”trycka på knappen” i ett datorprogram. En förutsättning för detta måste vara att revisorn inte bestämmer vad som ska stå i årsredovisningen eller på annat sätt deltar i beslut som det ankommer på bolagsledningen att fatta. Dessutom måste revisionsklientens ledning vara fullt införstådd med sitt ansvar för årsredovisningens utformning och innehåll.

Förslagen till ändringar i andra stycket 1 och fjärde stycket har lämnats i SOU 2007:56.

25 §

Paragrafen har ändrats på det sättet att förhandsbesked kan lämnas även i fråga om viss anställning eller verksamhet är förenlig med 10 och 12 §§.

27 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.1.

Paragrafen har ändrats på det sättet att möjligheten för revisorer att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden har tagits bort.

42 §

Paragrafen är ny.

Det finns i en mängd lagar och regeringsförfordningar som innehåller orden ”godkänd revisor som avlagt revisorsexamen”. Det låter sig inte göras att på en gång föreslå alla de ändringar som behöver göras i dessa författningar med anledning av att det endast ska finnas en revisorskategori. Förevarande paragraf innebär att de citerade orden ska läsas som ”auktoriserad revisor”.

Paragrafen är inte tillämplig på orden ”godkänd revisor” utan tillägg av orden ”som avlagt revisorsexamen”.

Övergångsbestämmelser

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.2.

Enligt *punkten 1 ska* lagen träda i kraft den 1 juli 2010. Ikraftträdandetidpunkten har lagts ganska långt framåt i tiden för att ge revisionsbranschen och företagen tid att förbereda sig på att det i framtiden kommer att finnas endast en kategori av revisorer, nämligen auktoriserade revisorer. Det framstår som lämpligt att bestämmelserna om en reduktion av antalet revisorskategorier träder i kraft samtidigt som revisionsplikten för de små företagen avskaffas eftersom den senare nyordningen sannolikt kommer att föranleda många äldre revisorer utan revisorsexamen att lämna revisorsyrket. De ändrade reglerna om jäv för revisorer i aktiebolag och den åtföljande ändringen i 21 § revisorslagen om revisorers oberoende bör träda i kraft samtidigt eftersom de gör det möjligt för revisionsbyråerna att konkurrera med redovisningsbyråerna om redovisningstjänsterna, något som kan underlätta för revisionsbyråerna om de tappar revisionsklienter när revisionsplikten för de små företagen avskaffas. Det finns inte skäl att föreslå någon annan tidpunkt för ikraftträdande av bestämmelserna om ställande av säkerhet, sidoverksamhet samt ägande och ledning i registrerade revisionsföretag.

Enligt *punkten 2* ska godkända och auktoriserade revisorer som avlagt revisorsexamen anses auktoriserade även enligt den nya lagen.

Enligt *punkten 3* ska godkända revisorer utan revisorsexamen kunna verka som godkända revisorer till den 1 juli 2015. Av övergångsbestämmelserna till aktiebolagslagen följer att under samma tid kan ett aktiebolag till revisor utse en godkänd revisor. Revisorsnämnden kan förlänga godkännandet ytterligare två år om det finns synnerliga skäl. Sådana skäl kan föreligga om en godkänd revisor snart går i pension och ett bolag fått dispens från Bolagsverket som gör det möjligt att utse honom eller henne som revisor.

Utredningen har föreslagit straff enbart för den som utan att vara berättigad till det utger sig för att vara auktoriserad revisor. Från och med år 2015 kommer i princip alla revisorer att vara auktoriserade. Som nämnts kan emellertid godkända revisorer utan revisorsexamen få verka som revisor under ytterligare två år med stöd av beslut om förlängt godkännande och dispens. Under denna period kan godkända revisorer alltså fortsätta att verka. Därmed finns den teoretiska möjligheten att någon under perioden falskeligen utger sig för att vara godkänd revisor. Utredningen finner emellertid inte skäl att föreslå en särskild straffbestämmelse för en sådan regelöverträdelse. I enlighet härmed nämns inte 38 § bland de paragrafer som räknas upp i punkten 3 i övergångsbestämmelserna.

7.4 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen

5 kap

1 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

I *tredje stycket* har tillagts att sekretess råder hos Revisorsnämnden för uppgift som avses i 11 § andra stycket lagen om penningtvätt. Härmed avses uppgift som en revisor lämnar till nämnden i ett disciplinärende om att han lämnat uppgift till Finanspolisen om alla omständigheter som kan tyda på penningtvätt. I SOU 2007:23 har förslagits att uppgift även ska lämnas vid misstanke om finansiering av terrorism och om det förslaget genomförts kommer sekretessen gälla även när

Revisorsnämnden får uppgift från revisor om att han lämnat uppgift till Finanspolisen om sådan misstanke.

Uppgift om penningtvätt eller terrorismfinansiering kan lämnas av andra yrkeskategorier till andra tillsynsmyndigheter. Utredningen har inte till uppgift att pröva behovet av sekretess i dessa fall, men om behov därav skulle uppstå kan bestämmelsen enkelt ändras till att gälla myndighet i stället för Revisorsnämnden (... hos *myndighet* för uppgift som avses ...).

7.5 Förslaget till förordning om ändring i förordningen om revisorer

3 §

Paragrafens andra stycke om högre revisorsexamen har tagits bort. Ändringen är föranledd av att det endast ska finnas en revisorskategori, nämligen auktoriserad revisor. Det finns då inte behov av två olika slags examina. Det ankommer på Revisorsnämnden att närmare utforma innehållet i examen, t.ex. vilka krav som ska ställas på revisorns kunskaper och praktiska förmåga när det gäller revision av företag som med hänsyn till sin storlek eller art är svåra att revidera. Se vidare kommentaren till 4 § revisorslagen.

5 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.2.

Paragrafen har ändrats på det sättet att det krävs sammanlagt minst åtta års teoretisk och praktisk utbildning. Minsta tid för teori respektive praktik är oförändrad; minst 3 års teori och minst 3 års praktik. Den praktiska utbildningen ska under minst två tredjedelar av utbildningstiden ha fullgjorts i en stat inom *EES*.

Paragrafens sista stycke har tagits bort med hänsyn till att revisorskategorin godkänd revisor slopas. Bestämmelsen är dock tillämplig under en övergångsperiod, se övergångsbestämmelserna.

I övrigt har paragrafen ändrats med anledning av att det endast ska finnas en revisorskategori.

Övergångsbestämmelser

Enligt första punkten ska bestämmelserna träda i kraft den 1 juli 2010. Av andra punkten följer övergångsvis att en godkänd revisor med lång yrkeserfarenhet får avlägga revisorsexamen även om han t.ex. inte har avlagt kandidatexamen enligt 5 §. Bestämmelsen överensstämmer helt och hållet med 5 § andra stycket som föreslagits utgå, då begreppet ”godkänd revisor” med Utredningens förslag framöver inte kommer att finnas kvar.

Särskilt yttrande

av Carina Bergman Marcus och Dan Brännström

Analysmodellen

Vi anser att den principbaserade analysmodell som följer av EUs revisorsdirektiv är väl lämpad som metod för den kontinuerliga prövning som en revisor måste göra avseende hans/hennes opartiskhet och självständighet.

Den nuvarande utformningen av revisorslagen 21 § påminner om revisorsdirektivets analysmodell men innehåller dessutom inslag som enligt vår uppfattning avviker från direktivet. Den svenska analysmodellen inrymmer – enligt Lagrådets kommentarer i det då aktuella lagstiftningsarbetet – en presumtion, som innebär att en revisor ska avböja eller avsäga sig uppdrag när hot mot hans/hennes opartiskhet eller självständighet uppkommer. Vidare innehåller revisorslagen 21 § en generalklausul som är avsedd att täcka de oberoendehot som lagtexten inte räknar upp.

Som framgår av Utredningen är FAR SRS kritisk mot Revisorsnämndens tillämpning av analysmodellen. Vi menar att Revisorsnämndens restriktiva praxis i oberoendefrågor bottnar i förekomsten av presumtionsregeln och generalklausulen. Detta innebär sammantaget problem i form av:

- en onödigt komplex reglering som avviker från revisorsdirektivet och som därigenom motverkar internationell harmonisering,
- merkostnader för det svenska näringslivet på grund av överdriven dokumentation av revisorns oberoendeprövning,
- rättsosäkerhet för landets revisorer.

Vi hälsar därför med tillfredsställelse Utredningens bedömning att den svenska analysmodellen inte ska anses inrymma den presumtion som tolkningen hittills inneburit. Vi noterar vidare

Utredningens uttalande – mot bakgrund av förslaget att slopa reglerna om redovisningsjäv – att ”revisorslagens analysmodell för identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden kommer således att tillämpas på ett mer liberalt sätt när det gäller byråjäv i små företag”. Detta är enligt vår uppfattning helt nödvändigt om slopandet av bestämmelserna om bokförings- och byråjäv ska få den önskade positiva effekten för näringslivet.

För att få till stånd en ändrad tillämpning av analysmodellen måste, enligt vår bedömning, dock bestämmelserna i revisorslagen 21 § ändras. Vi menar således att lagbestämmelsen bör ges en utformning som tydligare knyter an till artikel 22 i revisorsdirektivet. Skulle detta av något skäl inte komma ifråga anser vi att regeringen i det kommande lagstiftningsarbetet på annat sätt bör klargöra den nya inriktningen för Revisorsnämndens tillämpning av analysmodellen.

Övergångsregler för godkända revisorer utan revisorsexamen

Vi ställer oss bakom Utredningens förslag att Sverige ska övergå till en revisorskategori – auktoriserad revisor. Med tiden har behovet av två revisorskategorier kommit att bli överspelat, särskilt som en godkänd revisor med avlagd revisorsexamen har samma behörighet som en auktoriserad revisor.

Vi avstyrker dock med bestämdhet de föreslagna övergångsreglerna för godkända revisorer utan revisorsexamen. Utredningens förslag innebär att en sådan revisor måste avlägga revisorsexamen före 1 juli 2015 för att kunna fortsätta att verka som revisor. Vidare föreslås att Revisorsnämnden under vissa förutsättningar ska kunna förlänga ett förordnande som godkänd revisor under ytterligare två år, dvs. som längst till 1 juli 2017.

Som framgår av Utredningen uppgår antalet godkända revisorer utan revisorsexamen för närvarande till ca 1 100, dvs. ca 25 % av landets kvalificerade revisorer. Det handlar om skickliga yrkesutövare som gör en värdefull insats för näringsliv och samhälle.

Som kvalificerad revisor måste man måna om sin kompetens och kvalitet i yrkesutövningen och kontinuerligt uppfylla kraven på vidareutbildning och kvalitetskontroll (ofta såväl byråintern som i FAR SRS regi). Samtliga kvalificerade revisorer står dessutom under tillsyn. Vi menar därför att godkända revisorer utan revisorsexamen lever upp till högt ställda krav på kvalitet och att de

med sin kompetens och erfarenhet utgör en stor tillgång för näringsliv och samhälle som måste tillvaratas.

Till bilden hör att våra nordiska grannländer valt att behålla upplägget med två revisorskategorier och det nya revisorsdirektivet föranleder, såvitt bekant, inga nya krav på examen i dessa länder för redan yrkesverksamma kvalificerade revisorer.

Vi anser att övergången till en revisorskategori mycket väl kan ske utan att godkända revisorer utan revisorsexamen ska tvingas avlägga en examen. Det är ur många aspekter olämpligt att mycket erfarna yrkesutövare ska behöva avlägga en särskild examen – vilken annan yrkesgrupp utsätts för en sådan tvångsexamination? Kvaliteten i deras yrkesutövning säkerställs ju, som framgår ovan, på annat sätt.

Kostnaden för den tillkommande examinationen ska inte underskattas. Erfarenheten från Revisorsnämndens prov för revisorsexamen respektive högre revisorsexamen talar ett tydligt språk. Att avlägga ett prov är alltid förenat med omfattande förberedelser. Kostnaden blir därmed betydligt högre än själva provavgiften, som för närvarande uppgår till 16 tusen kronor. Beräkningar visar att kostnaden för den föreslagna examinationen kan komma att uppgå till minst 200 miljoner kronor. Denna kostnad motsvaras inte av någon påvisbar nytta för näringsliv och samhälle. De godkända revisorerna utan revisorsexamen är redan väl inarbetade på marknaden och det stora flertalet har därför inte haft anledning att, t.ex. av kommersiella skäl, avlägga provet för revisorsexamen för att därigenom öka behörigheten som revisor.

Slutsatsen är att godkända revisorer utan revisorsexamen måste få fortsätta att verka som godkända revisorer, med Revisorsnämndens sedvanliga prövning av godkännande vart femte år, utan att lagstiftaren behöver ange någon tidsgräns.

Särskilt yttrande

av Carl-Gustaf Burén

Jag reserverar mig mot att Utredningen lägger fram förslag om begränsningar av revisorers skadeståndsskyldighet och avstyrker därför förslagen till ändring av 29 kap 2 § aktiebolagslagen och 37 § revisorslagen.

Utredningen visar att frågan om det svenska bolagsrättsliga skadeståndsansvaret varit föremål för omfattande överväganden, senast inför fastställandet av nu gällande 2005 års aktiebolagslag. Utredningen finner sammantaget att den nuvarande regleringen innebär en rimlig avvägning av motstående intressen.

Som grund för att ändå föreslå lagändringar som begränsar revisorers skadeståndsskyldighet pekar Utredningen på att EU i år har utfärdat en rekommendation (2008/473/EG) till medlemsländerna om en begränsning av revisorers skadeståndsansvar. Rekommendationen betingas, såsom också framgår av Utredningen, av en oro för att revisionsbyråstrukturen på ett internationellt plan skulle påverkas negativt av skadeståndsbelopp i sådan storleksordning att någon av de fyra stora byråerna inte skulle kunna fortsätta sin verksamhet.

Utredningen noterar samtidigt att EU-rekommendationen innebär att det fortfarande står Sverige fritt att inte göra några ändringar i den nuvarande ordningen.

Jag anser efter Utredningens genomgång att de skäl till begränsning av revisorers skadeståndsansvar som anförs som grund i den bakomliggande EU-rekommendationen inte är sådana att de förtjänar en förändring av den svenska lagstiftningen.

Jag finner att det för EU-rekommendationens angivna syfte saknar betydelse huruvida en begränsning av skadeståndsansvaret införs i Sverige eller inte. Bl.a. bör noteras att frågan om svensk ansvarsbegränsning som ett led i att öka tillförseln av internationellt resursstarka revisionsbyråer inte får en tillfredsställande

lösning så länge byråerna samtidigt är exponerade för det skadeståndsansvar som enligt Utredningen kvarstår enligt amerikansk lagstiftning.

Vad gäller diskussionen om behovet av en förändring av revisorernas skadeståndsansvar för svenska förhållanden anser jag att Utredningen inte framför några nya omständigheter som inte redan varit föremål för behandling och diskussion i tidigare ställningstagande till lagstiftningens utformning av det bolagsrättsliga skadeståndsansvaret. Utredningens förslag innebär bl.a. att styrelseledamöter och verkställande direktören får ett primärt och solidariskt ansvar för brister i reviderade handlingar medan revisorn får ett subsidiärt, proportionellt ansvar för samma skador. Konsekvenserna av en sådan genomgripande ändring av aktiebolagslagens ansvarsprinciper är enligt min mening inte tillräckligt belysta av Utredningen.

Det bör samtidigt påminnas om att avgörande för en revisorsaktörs fortbestånd och utveckling är förmågan att upprätthålla förtroende. En förtroendekris, befogad eller inte, kan på ett ännu mera dramatiskt sätt än ett skadeståndsbelopp rycka undan grunden den aktörens verksamhet.

Jag anser således att Utredningens genomgång och diskussion av de olika modellerna i EU-rekommendationen inte motiverar en lagändring av den nuvarande balansen mellan bolagsorganen i fråga om skadeståndsansvar. Någon ändring bör inte göras utan att först en förnyad och breddad prövning sker av de åtgärder som kan vara påkallade vid en fortsatt uppföljning av konkurrenssituationen beträffande såväl den svenska som den internationella revisionen.

Särskilt yttrande

av Karin Berggren

Förslaget om att revisorn endast ska ha ett subsidiärt ansvar innebär en minskning av de skadelidandes möjligheter att få ut skadestånd. Bolagets styrelseledamöter och VD ges en möjlighet att regressvis begära skadestånd. I de fall styrelseledamöter och VD inte har tillräckliga försäkringar eller tillgångar för att betala skadestånd och dessa väljer att inte driva en regresstalan innebär det också att tredje man får en sämre möjlighet att få ersättning. Risken finns att det föreslagna subsidiära ansvaret innebär en drastisk minskning av revisorns skadeståndsansvar vilket leder till att revisorns intygande får ett mindre värde för utomstående intressenter.

Om utredningens förslag i betänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32) genomförs kommer den lagstadgade revisionen att vara frivillig för de flesta företag. Det innebär att endast företag som anser att revisionen tillför något kommer att välja lagstadgad revision. En stark orsak till att vilja behålla revisionen kommer att vara att den ökar förtroendet för att årsredovisning m.m. är korrekta. Tredje mans förtroende för revisionen kan misstänkas minska om revisorn inte har ett direkt skadeståndsansvar mot tredje man. Jag anser därför att förslaget inte bör genomföras.

Särskilt yttrande

av Nicklas Grip

I 2 kap avsnitt 2.3.5 föreslås följande lagtext:

En revisor, - - hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett - - är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Bakgrunden till förslaget är en rekommendation från EG-kommissionen vars syfte är att begränsa risken för att något av de stora revisionsnätverken går omkull samt vars syfte är att bidra till en tillväxt i revisionsbranschen vad avser revision av stora bolag.

Av utredningen framgår att det främsta problemet som finns i Sverige idag är att revisionsbolagen blir föremål för skadeståndsprocesser på grund av att dessa har en starkare finansiell ställning än revisionsklienten.

Utredningen diskuterar innehållet i de tre alternativa metoder som rekommendationen från EG-kommissionen tagit fram och föreslår slutligen en kombination av dessa. Som motiv anges:

Vid en samlad bedömning finner Utredningen att den lämpligaste lösningen är att kombinera variant två av den första modellen med den

variant av den andra modellen som ålägger styrelseledamöterna och verkställande direktören ett primärt och solidariskt ansvar för skador på grund av brister i reviderade handlingar medan revisorn får ett subsidiärt, proportionellt ansvar för samma skador.

Av utredningen framgår inte klart vilka för- och nackdelar som har sammanvägts för att hamna i denna slutsats. En dokumenterad sammanvägning av de olika skäl som finns anser jag bör utfalla i en annan slutsats. Jag anser istället att en samlad bedömning borde resultera i att en variant av metod två föreslås som inte begränsar revisorns maximala ansvar. De främsta skälen för detta är:

1. Tidigare utredningar och lagförslag har sammantaget kommit fram till slutsatsen att en begränsning av skadeståndsskyldigheten för revisorn inte bör genomföras. Bland annat har det preventiva syftet framförts liksom att nuvarande lagstiftning är sådan att storleken på skadestånden ändå kommer att jämkas baserat på revisorns delaktighet i inträffad skadeståndgrundande handling.
2. Det har emellertid visat sig att revisorn ensam blir föremål för skadeståndprocesser på grund av dennes solidariska ansvar kombinerat med, i förhållande till revisorskunden, starka ekonomiska ställning.
3. Sverige bör på något sätt sträva efter att tillmötesgå EG-kommissionens önskemål i det fall det är en bred förankring inom EU för att minska risken att något stort revisionsbolag blir utslaget.
4. Att, såsom utredningen anför, införa variant ett av metodförslag två skulle innebära stora ingrepp i nuvarande ordning som sätter den skadelidandes intresse av att få snabb och full ersättning för liden skada framför revisorns intresse av att slippa förskottera ersättningsbelopp som slutligen ska betalas av medvällande. Det inger, såsom utredningen anför, betänkligheter att vidta en så genomgripande ändring av ABL:s ansvarsprinciper för att råda bot på ett problem som beror på att revisorer men inte andra organledamöter har skyldighet att teckna ansvarsförsäkring.

Redan genom att ta bort det solidariska ansvaret är det min uppfattning att incitamenten att inleda skadeståndsprocess mot revisorn kraftigt borde reduceras. Samtidigt bibehålls nuvarande preventiva syfte med nuvarande lagstiftning genom att

revisorn/revisionsbolaget kan vidkännas kännbara skadestånd i det fall revisionen inte uppfyller de krav som bör ställas på en revisor vid fullgörande av sitt uppdrag.

Jag anser dock att revisorn ska kunna vara direkt ersättningsskyldig gentemot tredje man även vid grov vårdslöshet (kursiv stil är textförslag som avviker från utredningens förslag):

En revisor, - - hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett - - är ersättningsskyldiga.

Vad som sägs i andra stycket gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen, *av grov oaktsamhet* eller genom brott.

Mitt förslag liknar således utredningsförslaget, men föreslår ingen begränsning av skadeståndsskyldighetens storlek.

I konsekvensanalysen saknas en analys av vilka följd-konsekvenserna kan bli av förslaget att begränsa storleken på de skadestånd som kan utkrävas av revisorn i det fall denne genom en bristfällig revision åsamkat kreditgivare av olika slag skada.

I det fall en begränsning av möjligheten att begära skadestånd från revisorn införs innebär det ökade risker för kreditförluster för kreditinstituten och övriga kreditgivare till företagen. Allt annat lika borde det leda till att viljan att bevilja större krediter minskar, alternativt att kreditinstituten och andra kommer att begära en ökad insyn i bolagen till vilka krediter lämnas så att de har möjlighet att själva bilda sig en uppfattning om kvalitén på räkenskaperna och VD och styrelsens förvaltning av bolaget. De sammantagna effekterna av detta kan vara en mindre effektiv kreditmarknad vilket i sin tur kan riskera att försvåra för företagen i Sverige att bedriva sin verksamhet.

Kommittédirektiv



Revisorer och revision; genomförande av EG- direktiven m.m. Dir. 2006:96

Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2006

Sammanfattning

En särskild utredare, biträdd av en referensgrupp med företrädare för riksdagspartierna, skall lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt.

Utredaren skall utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet när det gäller bl.a.

- kravet på revisionsutskott i företag av allmänt intresse,
- revisorns oberoende i förhållande till revisionsklienten,
- införandet av en enhetlig revisionsstandard för hela EU, och
- samverkan mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra medlemsstater.

Utredaren skall vidare bl.a. utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

EG-direktivet och motsvarande svenska regler

Under våren 2006 antog medlemsstaterna och Europaparlamentet ett nytt direktiv om revision. Direktivet, som även går under benämningen det åttonde bolagsrättsliga direktivet, är avsevärt mer omfattande än motsvarande direktiv från 1984 och reglerar

revisorer och lagstadgad revision inom EU. Det trädde i kraft den 29 juni 2006 och skall vara genomfört senast den 29 juni 2008 (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; EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

Det nya direktivet är enligt kommissionen av central betydelse för att återställa investerarnas förtroende för finansmarknaden och innebär, med något undantag, en minimiharmonisering av reglerna om revision i EU. Det står således medlemsstaterna fritt att införa eller behålla mer långtgående regler än de som följer av direktivet. Enligt direktivet skall kommissionen, efter att ha hört medlemsstaterna, kunna anta kompletterande regler bl.a. när det gäller revisionsstandarder, revisionsberättelsens utformning och revisorns oberoende.

En stor del av direktivets bestämmelser har motsvarigheter i den svenska revisorslagen (2001:883) – som är av näringsrättslig karaktär – eller i svensk associationsrättslig lagstiftning.

Regler om *revisorer* finns i revisorslagen och i förordningen (1995:665) om revisorer. Det nya direktivet medför att dessa regler behöver ändras i flera olika avseenden, t.ex. i fråga om vem som får äga en revisionsbyrå.

Regler om *revision* finns i associationsrättslig lagstiftning: aktiebolagslagen (2005:551), försäkringsrörelselagen (1982:713), lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, revisionslagen (1999:1079) m.fl. lagar. Direktivet påverkar i viss mån även dessa regler, t.ex. när det gäller revisionsutskott samt förordnande och entledigande av revisorer.

Uppdraget att föreslå hur EG-direktivet skall genomföras

EG-direktivet kommer att kräva både ändringar av befintliga regler och införande av nya regler. Utredarens uppgift är att ta fram underlag och utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet.

Ett par grundläggande begrepp

Några av direktivets bestämmelser skall tillämpas i fråga om "företag av allmänt intresse". Till sådana räknas bl.a. aktie- marknadsbolag och företag som bedriver försäkrings-, bank- eller finansieringsrörelse. Medlemsstaterna får även låta andra företag ingå i kategorin. Inget hindrar heller att direktivet genomförs utan att kategorin definieras i lag eller att direktivets bestämmelser vid genomförandet ges ett vidare tillämpningsområde än vad direktivet kräver. Vid genomförandet kan det emellertid finnas skäl att ha i åtanke att det finns ett värde i att revisorslagen och den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas.

Ett annat grundläggande begrepp som används i direktivet är "nätverk". Med nätverk avses en grupp av revisorer eller revisionsbyråer som samverkar på ett visst sätt. Motsvarande begrepp i revisorslagen är "revisionsgrupp". Direktivet väcker frågan om vilken räckvidd revisorslagens begrepp har i internationella sammanhang. Frågan är alltså om t.ex. en dansk och en svensk revisionsbyrå som samverkar skall anses tillhöra samma revisionsgrupp. Begreppens räckvidd får betydelse bl.a. vid tillämpningen av den s.k. analysmodellen (se nedan) och vid genomförandet av vissa bestämmelser i direktivet.

Utredaren skall därför

- överväga vilka företag som bör anses vara "företag av allmänt intresse" och då beakta att tillämpningsområdet för bestämmelserna i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas så långt det är lämpligt,
- ta ställning till om revisorslagens definition av "revisionsgrupp", mot bakgrund bl.a. av direktivets definition av "nätverk", skall omfatta även företag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Krav på obligatoriska revisionsutskott i vissa företag

Det är redan i dag vanligt att de börsnoterade aktiebolagen har ett revisionsutskott (revisionskommitté). Enligt svensk kod för bolagsstyrning skall de aktiebolag som följer koden, dvs. i första hand aktiemarknadsbolagen, inrätta ett sådant utskott. Utskottet

skall enligt koden – som utgör en form av självreglering – bl.a. ha ett särskilt ansvar för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering. Några lagregler om revisionsutskott finns däremot inte (jfr prop. 1997/98:99 s. 137 f.).

Enligt direktivets huvudregel skall ett företag av allmänt intresse ha ett revisionsutskott. Ett syfte är att stärka övervakningen såväl av processen att ta fram den finansiella informationen som av själva revisionsarbetet. Utskottet skall bestå av styrelseledamöter eller ledamöter som utses av bolagsstämman eller motsvarande. Minst en ledamot skall vara ”oberoende” och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisorn skall rapportera till utskottet om viktiga frågor, särskilt när det gäller brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

Medlemsstaterna ges ett betydande utrymme att utforma bestämmelser i ämnet. De får sålunda, när det gäller små och medelstora företag, se till att de funktioner som revisionsutskottet skall ha i stället läggs på styrelsen i sin helhet. Dessa funktioner är enligt direktivet bl.a. att övervaka den finansiella rapporteringen samt att övervaka den interna kontrollens och riskhanterings-systemets effektivitet. Det kan också finnas ett visst utrymme för motsvarande organ styrda av självreglering eller myndighetsföreskrifter. Slutligen får medlemsstaterna helt undanta vissa företag av allmänt intresse.

Direktivet ger alltså anledning att ta ställning till de frågor där medlemsstaterna ges valmöjligheter.

Utredaren skall därför

- mot bakgrund av bl.a. den befintliga självregleringen analysera behovet av lagregler om revisionsutskott i den svenska associationsrättsliga miljön,
- överväga vilken av de modeller som direktivet ger utrymme för som bör väljas och föreslå de lagändringar som behövs för att genomföra den lämpligaste modellen,
- ta ställning till vilka företag som bör omfattas av eventuella nya lagregler, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Utredaren skall i sina ställningstaganden särskilt beakta att inte styrningen av mindre noterade aktiebolag, mindre banker m.m. belastas med bestämmelser som är av begränsad nytta i dessa företag. Utredaren skall också beakta att revisionsutskottets

uppgifter inte får inskränka revisorns oberoende ställning gentemot styrelsen. Inte heller får eventuella lagregler leda till att styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning inskränks.

Revisorns oberoende

En revisor skall vara opartisk och självständig i förhållande till den som skall granskas. Revisorslagen innehåller därför regler om revisorns oberoende, bl.a. den s.k. analysmodellen. Av 21 § revisorslagen framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns något förhållande som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Både revisorslagens och direktivets regler om oberoende bygger på en principbaserad analysmodell. Det nya med direktivet är att ytterligare regler skall gälla i fråga om s.k. företag av allmänt intresse. För att skydda revisorns oberoende får han eller hon inte utföra revisionsuppdrag i sådana företag om uppdraget medför att revisorn granskar sitt eget arbete eller om revisorn har ett eget intresse i företaget.

En av de faktorer som kan påverka revisorns oberoende är mandattiden för uppdraget. Direktivet tar inte ställning till hur lång revisorns mandattid skall vara men ställer krav på "revisorsrotation" när det gäller företag av allmänt intresse. Kravet innebär att revisorn eller den huvudansvarige revisorn, om det är en revisionsbyrå som har utsetts till revisor, skall bytas ut från revisionsuppdraget senast efter sju år. Enligt gällande god revisorssed tillämpar svenska revisorer redan en sjuårig revisorsrotation i fråga om vissa revisionsuppdrag. För att genomföra direktivets krav på revisorsrotation krävs det dock lagregler.

Utredaren skall därför

- analysera hur väl revisorslagens regler om oberoende stämmer överens med direktivets regler och föreslå de lagändringar som kan behövas för att göra lagen förenlig med direktivet,
- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om revisorsrotation,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sitt arbete utgå ifrån att de överväganden som gjordes i propositionen med förslag till revisorslag (prop. 2000/01:146)

huvudsakligen är förenliga med det därefter tillkomna direktivet.

Hur skall en revisor förordnas och entledigas?

I aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar finns det bestämmelser om på vilket sätt en revisor skall väljas respektive entledigas.

Enligt direktivet skall en revisor som utför lagstadgad revision utses av den reviderade verksamhetens stämma. En sådan revisor skall få entledigas endast om det finns saklig grund för det. Enligt direktivet skall revisionsklienten och revisorn också underrätta behörig myndighet om revisorns förtida entledigande eller avgång och i samband med det lämna en tillfredsställande förklaring.

Dessa bestämmelser i direktivet ger anledning till justeringar av bestämmelserna i aktiebolagslagen och i annan associationsrättslig lagstiftning.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilka författningsändringar som behövs när det gäller förordnande och entledigande av revisorer,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina förslag utgå ifrån att en anmälan om förtida entledigande eller avgång skall göras till Bolagsverket.

Ägande av revisionsbyråer m.m.

I såväl revisorslagen som direktivet finns bestämmelser om vilken verksamhet kvalificerade revisorer och revisionsbyråer (med revisionsbyrå avses här registrerat revisionsbolag) får utöva och vilka som får äga och leda en revisionsbyrå. Syftet med de svenska bestämmelserna är att säkerställa att revisionsbyråns verksamhet bedrivs i enlighet med god revisorssed. Reglerna i revisorslagen om ägande m.m. är dock, i fråga om t.ex. möjligheten för andra än revisorer att äga en revisionsbyrå, strängare än direktivet. Medlemsstaterna får, till skillnad från vad som är fallet på flertalet andra områden som behandlas i direktivet, inte ha strängare regler än vad direktivet medger.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som behövs för att, när det gäller ägande av revisionsbyråer, revisorslagen inte skall göra skillnad på å ena sidan svenska revisionsbyråer och kvalificerade revisorer och å andra sidan motsvarigheter från andra medlemsstater än Sverige,
- föreslå de lagändringar som i övrigt behövs för att genomföra direktivet i denna del, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

En revisionsstandard för hela EU

Revisionsstandarder anger hur en revision skall planeras, genomföras och avrapporteras. Bra revisionsstandarder ger trovärdighet åt företagets finansiella information. Direktivet innebär att kommissionen har rätt att bestämma att den standard som används i de flesta medlemsstater i dag, International Standards on Auditing (ISA), skall gälla för hela EU. Syftet är att säkerställa en hög kvalitet på all revision som krävs enligt gemenskapslagstiftningen.

Det finns anledning att anta att ISA, efter ett särskilt beslutsförfarande, kommer att antas av kommissionen tidigast under 2008. ISA skulle därmed, utan något ytterligare genomförande, därefter gälla i hela EU.

För närvarande utgörs svensk god revisionsred i princip av den revisionsstandard som revisorsorganisationen FAR (de två revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS har numera gått samman under namnet FAR SRS) har antagit, RS Revisionsstandard i Sverige. RS baseras på ISA. Standarden har försetts med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. Övergången till ISA kommer därför inte att innebära någon större förändring av gällande revisionsstandard.

När det gäller den svenska associationsrättsliga miljön kan dock genomförandet av direktivet i någon mån bli problematiskt eftersom direktivet endast ger begränsade möjligheter för Sverige att behålla eller anta revisionsstandarder som avviker från ISA. Det kan alltså bli nödvändigt att anpassa den associationsrättsliga lagstiftningen till ISA.

Ett exempel på ett område som bör analyseras mot bakgrund av ISA är förvaltningsrevisionen. Sverige är sannolikt, tillsammans med Finland, ensamt om att ha bestämmelser om detta inslag i den

lagstadgade revisionen. Förvaltningsrevision innebär att revisorn inte bara skall granska företagens årsredovisning och räkenskaper, utan även styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Den svenska revisionsstandard som gäller på området (RS 209 Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning) saknar förebild i ISA. Därför kräver ett bibehållande av förvaltningsrevisionen sannolikt att en särskild svensk revisionsstandard tillämpas även i fortsättningen. Denna svenska standard kan dock komma att överlappa reglerna i ISA om granskningen av bolagets system för intern kontroll.

Utredaren skall därför

- inventera vilka svenska lagregler som kan komma att beröras av att revisionsstandarden ISA blir direkt gällande i Sverige, bl.a. i fråga om förvaltningsrevisionen,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina överväganden utgå ifrån att endast nödvändiga anpassningar av svensk lag skall göras.

Tillsynen över kvalificerade revisorer

Enligt revisorslagen utövar Revisorsnämnden tillsyn över revisionsverksamhet samt över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. I detta tillsynsansvar ingår även ansvaret för kvalitetstillsyn, dvs. en kvalitetssäkring av utförd revision. Sedan några år gäller i fråga om kvalitetstillsynen en överenskommelse om samarbete mellan Revisorsnämnden samt FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.

Direktivet föreskriver att medlemsstaterna skall se till att det i respektive medlemsstat finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig revision kan upptäckas, åtgärdas och undvikas. Principer om öppenhet och insyn skall gälla. Tillsynen kan i vissa fall ta sikte på revisorer från andra länder än Sverige.

Enligt direktivet skall också alla kvalificerade revisorer omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller vissa kriterier; bl.a. skall kvalitetstillsyn ske minst vart sjätte år, eller, om det är fråga om revision av företag av allmänt intresse, vart tredje år.

Utredaren skall därför

- utvärdera om revisorslagens bestämmelser om tillsyn, främst såvitt avser den ordning för kvalitetstillsyn som Revisorsnämnden och revisorsorganisationerna har kommit överens om, står i överensstämmelse med direktivet,
- överväga om direktivet, särskilt i fråga om tillsyn av kvalificerade revisorer från andra länder än Sverige, bör föranleda lagändringar, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Samverkan med tillsynsorgan i andra länder

Internationella koncerner medför särskilda krav på revisionen och revisorstillsynen. Enligt direktivet skall medlemsstaternas organ för offentlig tillsyn kunna samverka effektivt med tillsynsorganen i andra medlemsstater. En princip om hemlandstillsyn skall gälla, dvs. tillsynen skall utövas av den medlemsstat där revisorn har fått sin behörighet att utföra lagstadgad revision. Vidare skall vissa detaljerade regler gälla för registrering och erkännande av revisorer som är verksamma i ett land utanför EU och som utför lagstadgad revision i ett företag vars värdepapper är noterade inom EU. Direktivet tillåter – under vissa förutsättningar – att det görs undantag från kravet på registrering m.m.

Ett genomförande av direktivet kräver sannolikt nya svenska bestämmelser på flera punkter. Det gäller bl.a. samarbetet med andra tillsynsorgan samt ömsesidigt erkännande och registrering av revisorer som hör hemma i någon annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om samverkan med tillsynsorgan i andra länder,
- följa det arbete som bedrivs i Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer,
- överväga de frågor om personuppgifter och sekretess som direktivet aktualiserar i samband med utbyte av information mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra länder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Övriga frågor i direktivet, m.m.

Direktivet innehåller regler om fortbildning för kvalificerade revisorer, krav på en mer specificerad redovisning av revisionsarvoden i revisionsklientens årsredovisning och registerfrågor. Enligt direktivet skall också en revisionsbyrå som reviderar företag av allmänt intresse årligen offentliggöra en rapport om byråns ledningsstruktur, system för kvalitetskontroll, utförd kvalitetskontroll, policy i fråga om oberoende m.m. Någon motsvarighet till denna rapport finns inte i dag i svensk lagstiftning. Nya bestämmelser behöver alltså utarbetas.

Under hösten 2005 antogs ett nytt direktiv om erkännande av yrkeskvalifikationer (Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer, EUT L 255, 30.9.2005, s. 22, Celex 32005L0036). Direktivet innehåller bl.a. bestämmelser om tillfälligt tillhandahållande av tjänster. En medlemsstat får enligt direktivet inte inskränka friheten att tillhandahålla sådana tjänster med hänvisning till bristande yrkeskvalifikationer. Direktivet får anses ha relevans för vissa tjänster som en revisor tillhandahåller.

Utredaren skall därför

- överväga vilket behov av lag- och förordningsändringar som, utöver vad som redan har nämnts, finns med anledning av direktivets regler, t.ex. i fråga om fortbildning, rapporter om öppenhet och insyn, revisionsarvoden och redovisning av sådana arvoden samt register- och personuppgiftsfrågor,
- följa kommissionens arbete med sådana kompletterande regler som kommissionen enligt direktivet får anta, bl.a. när det gäller revisorns oberoende,
- överväga om direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer föranleder några genomförandeåtgärder beträffande revisorer, t.ex. när det gäller möjligheten att tillfälligt bedriva revisionsverksamhet i Sverige, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att utreda revisionen av små företag och några andra frågor om revisorer och revision

Revision av små företag

Direktivet innehåller inte regler om vilka företag som skall revideras. Den frågan regleras i EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv, som inom vissa ramar tillåter medlemsstaterna att i nationell lag undanta små och medelstora företag från revisionsplikt.

I Sverige gäller revisionsplikten, dvs. skyldigheten att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (kvalificerad revisor) som granskar räkenskaperna och företagsledningens förvaltning, för fler företag än i nästan alla andra europeiska länder. Alla aktiebolag måste ha minst en kvalificerad revisor. Detsamma gäller bl.a. större ekonomiska föreningar och stiftelser.

Revisionspliktens omfattning har debatterats under senare år och nyttan av revisionen i små aktiebolag har ifrågasatts. Att inskränka revisionsplikten kan ses som ett sätt att minska kostnaderna för de små aktiebolagen. Man har konstaterat att Sverige i dag är ganska ensamt inom EU om att ha en revisionsplikt för små företag. Visserligen har Danmark och Finland i dag bestämmelser med denna innebörd, men i Danmark antogs i mars 2006 en lagändring som innebär att revisionsplikten, i en första etapp, avskaffas för de minsta bolagen. I Finland pågår för närvarande diskussioner om en motsvarande reform. Övriga EU-länder – förutom Malta – har utnyttjat den möjlighet till undantag från revisionsplikten som EG-rätten ger.

Frågan om revisionsplikten för små aktiebolag behandlades i ett lagstiftningsärende 1998 (se prop. 1997/98:99). Det underströks då att skälen för revision gör sig gällande även ifråga om mindre aktiebolag, bl.a. med hänsyn till det allmännas intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt. Enligt propositionen är bolagens kostnader för revisionen inte något tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om revision. Följaktligen bygger även den nya aktiebolagslagen på att bolaget granskas av en revisor.

Det är redan i dag de internationella revisionsstandarderna ISA som i princip tillämpas i Sverige i form av Revisionsstandard i Sverige RS, men direktivet kommer att leda till att ISA blir direkt tillämpliga. Dessutom ter det sig för närvarande som mycket

osäkert huruvida ISA kommer att anpassas till små företag. Regelverket om revision blir i stället alltmer komplicerat på grund av den internationella utvecklingen, som över huvud taget sällan tar hänsyn till revisionen av små företag.

Det är mot bakgrund av denna internationella utveckling angeläget att revisionsplikts omfattning nu blir särskilt belyst och att utredaren ser över reglerna om revision för små företag. Det finns i och för sig inte anledning att i detta sammanhang anta annat än att revisionen har ett värde för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. Det saknas dock hittills en heltäckande analys av hur stort detta värde är. En sådan analys bör göras. Det bör härvid undersökas om revisionen i mindre företag bör ersättas med andra åtgärder som säkerställer skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet.

Utredaren skall därför

- analysera revisionens betydelse för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet,
- överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen, t.ex. så att revisionen för vissa företag görs frivillig eller mindre omfattande och ta ställning till vilka företag som i så fall skall omfattas av förändringen,
- överväga om en eventuell inskränkning av revisionsplikten för vissa företag bör kombineras med någon annan form av lagstadgad granskning som tar till vara det allmännas intressen, eller om andra åtgärder för att ta till vara dessa intressen bör vidtas,
- ta ställning till om en sådan inskränkning bör kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. redovisningslagstiftningen,
- särskilt uppmärksamma situationen i Danmark och Finland samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska lagstiftningen på området,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av eventuella författningsförslag, särskilt i fråga om hur skattekontrollen och brottsbekämpningen påverkas.

Eventuella förslag skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, utan att andra viktiga intressen eftersätts och utan att de leder till att skyddet för ägarminoriteten försämras. Detta innebär bl.a. att förslagen inte får leda till att skattekontrollen, inbegripet åtgärder utanför revisionsområdet, sammantaget försämras. Om utredaren föreslår att revisionsplikten inskränks för vissa företag, skall han eller hon överväga om krav på revision skall vara huvudregel, men med utrymme för de enskilda företagen att avgöra om de inte skall omfattas av reglerna om revision.

Skärpta regler om byråjäv i små företag?

I prop. 2005/06:97 föreslås en skärpt jävsregel för revisorn i aktiebolag som enligt lagen skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Det rör sig om de börsnoterade bolagen och andra mycket stora bolag (ca tre procent av alla aktiebolag). Jävsregeln innebär att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid redovisningen inte får vara revisor (byråjäv). Syftet med regeln är att förebygga att revisorns direkta eller indirekta inblandning i revisionsklientens redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Motsvarande regel föreslås gälla för revisorn i vissa andra juridiska personer och samtliga finansiella företag. Propositionen har antagits av riksdagen (bet. 2005/06:LU25, rskr. 2005/06:230).

När det gäller de små och medelstora aktiebolagen lämnas det inte något förslag i propositionen. Bl.a. hänvisas det till att konsekvenserna för små företag av en regelskärpning inte är tillräckligt belysta. Det sägs vidare att det finns skäl att i ett större sammanhang överväga hur reglerna om revision av små företag bör vara utformade.

Utredaren skall därför

- på grundval av inhämtad utredning göra en analys av konsekvenserna av en skärpt byråjävsregel för de företag – bl.a. de små och medelstora aktiebolagen – som inte redan omfattas av strängare regler om byråjäv,
- överväga om det finns någon annan modell som tillgodoser kraven på revisorns oberoende, t.ex. inom ramen för revisors-

lagens oberoenderegler, utan att den mer än nödvändigt begränsar de små företagens möjlighet att få hjälp av revisionsbyrå med redovisningen,

- mot bakgrund av vad han eller hon anser om revisionsplikten för små företag ta ställning till om det bör göras någon ytterligare lagändring, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

En begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet

En revisor kan bli skadeståndsskyldig om revisorn, när han eller hon fullgör sitt uppdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar revisionsklienten. Ett motsvarande ansvar gäller också gentemot andra, t.ex. revisionsklientens aktieägare som vållas skada genom revisorns överträdelse av aktiebolagslagen m.m. Det finns inte någon högsta beloppsgräns ("tak") för skadeståndets storlek. Ansvarsregler av motsvarande innebörd finns i flertalet övriga medlemsstater i EU. Om en revisor ansvarar solidariskt med styrelseledamöter för en skada, kan det finnas en möjlighet för revisorn att regressvis utkräva ansvar av styrelseledamöterna.

Under senare år har revisorskåren, i Sverige och i andra länder, hävdats att en obegränsad skadeståndsskyldighet kan få orimliga följder för revisorn. Skadeståndskrav på grund av brister i klientens finansiella rapportering har riktats mot revisorn trots att det, har det hävdats, bör vara revisionsklientens styrelse som har huvudansvaret för att rapporteringen är riktig. Detta får till följd att revisorns kostnad för att hålla sig ansvarsförsäkrad blir hög, en kostnad som i praktiken revisionsklienterna får betala. Ett sätt att begränsa skadeståndsskyldigheten, som förts fram från revisorshåll, är att införa bestämmelser om att ansvaret för revisorn och andra tänkbara skadevällare, t.ex. styrelsen, inte skall vara solidariskt utan fördelas efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. En nackdel med en sådan ordning skulle dock kunna vara att den försämrar möjligheten för en skadelidande att få full ersättning.

Enligt direktivet skall kommissionen före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande ansvarsbestämmelserna. Om kommissionen anser det vara lämpligt, skall den även rekommendera medlemsstaterna att vidta åtgärder för att begränsa revisorns ekonomiska ansvar.

Utredaren skall därför

- följa kommissionens arbete i fråga om begränsningar av revisorns skadeståndsskyldighet,
- analysera olika metoder för att begränsa skadeståndsskyldigheten,
- ta ställning till om en eventuell EG-rekommendation till medlemsstaterna om en begränsning av skadeståndsskyldigheten bör föranleda lagstiftningsåtgärder eller andra åtgärder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Övriga frågor om revisorer och revision

I revisorslagen finns regler om revisorer. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2002. Sedan lagen nu har varit i kraft några år finns det anledning för utredaren att se över vissa frågor i den svenska lagstiftningen om revisorer. Det finns även anledning att i sammanhanget granska några associationsrättsliga frågor:

Bör Revisorsnämnden alltid vidta en disciplinär åtgärd?

I revisorslagen finns regler om vilka disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden får vidta mot en revisor som åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Det finns emellertid inte någon bestämmelse om att nämnden, när de förutsättningar som anges i lagen är uppfyllda, får låta bli att vidta en disciplinär åtgärd. Det kan finnas situationer då det, mot bakgrund bl.a. av direktivets bestämmelser om tillsyn, finns behov av en sådan bestämmelse. Det kan även finnas anledning att ta bort nämndens möjlighet att besluta om en straffavgift.

Utredaren skall därför

- ta ställning till om revisorslagens bestämmelser om disciplinära åtgärder bör ge Revisorsnämnden rätt att i vissa fall inte vidta en sådan åtgärd,
- ta ställning till om Revisorsnämndens möjlighet att besluta om straffavgift bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Skall möjligheten att ställa säkerhet tas bort?

Revisorslagen innehåller bestämmelser om försäkringsplikt, som syftar till att täcka den ersättningskyldighet som revisorn kan dra

på sig i sin revisionsverksamhet. En revisor kan, i stället för att teckna en försäkring, välja att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden. Bestämmelsen har i denna del aldrig tillämpats och eftersom det är troligt att en tillämpning skulle medföra betydande problem kan det finnas skäl för att ta bort bestämmelsen.

Utredaren skall därför

- undersöka om den möjlighet som revisorer och registrerade revisionsbolag har att, i stället för att teckna försäkring, ställa säkerhet hos Revisorsnämnden för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i revisionsverksamheten är ändamålsenlig, eller om den bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Vad gäller när revisorns förhållande till klienten kan jämföras med en anställning?

En revisor får enligt revisorslagen endast vara anställd hos vissa företag vars verksamhet är inriktad på revisionsverksamhet och som huvudsakligen ägs av revisorer. Enligt Revisorsnämnden är det oklart vad som gäller när revisorns förhållande till en klient är sådant att det kan jämföras med en anställning. Frågan är också hur bestämmelsen förhåller sig till direktivets regler om ägande m.m.

Utredaren skall därför

- pröva om bestämmelsen att en revisor endast får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett s.k. ägarbolag är ändamålsenligt utformad, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Revisorns intygande vid apportemission m.m.

Enligt aktiebolagslagen skall bolagets revisor eller en annan kvalificerad revisor yttra sig över betalning av aktier som sker med apportegendom (s.k. apportintyg). Eftersom det har hävdats att bestämmelserna om apportintyg är utformade på ett sätt som i vissa delar står i strid med revisorns roll som oberoende granskare är frågan vilken uppgift som revisorn skall ha.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilken uppgift revisorn bör ha i samband med upprättandet av s.k. rapportintyg, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Några frågor kring revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

Sedan 1999 skall en revisor agera på ett visst sätt om han eller hon anser att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören, inom ramen för bolagets verksamhet, har gjort sig skyldig till vissa brott, t.ex. bedrägeri eller bokföringsbrott. Normalt skall styrelsen underrättas och senast fyra veckor efter denna underrättelse skall revisorn avgå från sitt uppdrag och göra en anmälan till åklagare. Från bl.a. revisorshåll har det gjorts gällande att den omständigheten att revisorn har gjort en anmälan inte alltid – vilket förutsattes vid bestämmelsens tillkomst – leder till att det inte längre finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn. Frågan är om revisorn skall kunna kvarstå som bolagets revisor trots att en anmälan har gjorts. Dessutom bör utredaren ta ställning till om bestämmelserna om anmälningsskyldighet bör skärpas i ett par avseenden, något som OECD har varit inne på i en rapport om Sveriges arbete mot internationell korruption (dnr Ju2005/8356/L1).

Utredaren skall därför

- ta ställning till om en revisor som har underrättat styrelsen om en brottsmisstanke alltid skall vara skyldig att avgå eller om en undantagsregel bör införas,
- överväga om reglerna om revisorns åtgärder vid misstanke om brott skall skärpas så att
 1. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om vissa brott till styrelsen skall gälla oavsett vem det är som inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brottet,
 2. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagaren alltid skall gälla, dvs. utan de undantag som finns enligt gällande bestämmelser, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Andra frågor

Utredaren får ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiseras under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt.

Ekonomiska konsekvenser

Utredaren skall bedöma de ekonomiska konsekvenserna av förslagen för näringslivet och det allmänna. Förslagets kostnads-effekter för små respektive stora företag skall beskrivas. Utredaren skall särskilt beakta de administrativa konsekvenserna för näringslivet och utforma förslagen så att företagens administrativa kostnader hålls så låga som möjligt. Utredaren skall vid behov samråda med Nutek. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, skall utredaren föreslå hur dessa skall finansieras.

Utredaren skall samråda med Näringslivets regelnämnd (NNR) om redovisningen av förslagets konsekvenser för små företag.

Samråd och redovisning av uppdraget

Till stöd för utredarens arbete med förslagen skall en referensgrupp med representanter för riksdagspartierna inrättas.

Utredaren skall beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet och inom EU.

Utredaren skall hålla sig informerad om arbetet i andra länder med att genomföra direktivet och i lämplig utsträckning samråda med berörda departement samt med kommissionen. Genomförandet i övriga nordiska länder skall uppmärksammas särskilt.

Utredaren skall vidare följa arbetet i den kommitté som kommer att biträda kommissionen vid antagandet av regler som kompletterar direktivet.

Utredaren skall i ett delbetänkande senast den 10 september 2007 redovisa de lagändringar som är nödvändiga för att genomföra direktivet.

Uppdraget skall i övrigt redovisas senast den 10 september 2008.

(Justitiedepartementet)

Kommittédirektiv



Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (2006:96) Dir. 2006:128

Beslut vid regeringssammanträde den 14 december 2006

Sammanfattning

Den dåvarande regeringen beslutade den 7 september 2006 om kommittédirektiv Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (dir. 2006:96). Med ändring av vad som i de direktiven sägs om revision av små företag ges utredaren nu i uppdrag att

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger överträdelser av t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna.

Utredaren skall redovisa resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008.

Uppdraget enligt de tidigare beslutade kommittédirektiven

I de tidigare beslutade kommittédirektiven anges att utredaren skall lämna förslag till hur Europaparlamentet och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt. Utredaren skall vidare utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter. Nödvändiga författningsförslag skall utarbetas.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

Den internationella utvecklingen

Av de tidigare beslutade kommittédirektiven framgår att den internationella utvecklingen går mot en mindre omfattande revisionsplikt, och efter det att direktiven beslutades beslutade den finska regeringen om en proposition med förslag till en ny revisionslag (RP 194/2006). Enligt propositionens förslag skall revisionsplikten i Finland – i samband med att den s.k. lekmanrevisionen upphör – inte omfatta små aktieföretag. Med små aktieföretag avses i sammanhanget, något förenklat, företag som inte uppfyller mer än ett av tre följande villkor: 1. balansslutning över 100 000 euro, 2. omsättning över 200 000 euro och 3. antal anställda i genomsnitt fler än tre personer. Förslaget syftar till att hålla nere den administrativa bördan för små företag. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Komplettering och justering av uppdraget

De tidigare beslutade kommittédirektiven innebär att utredaren skall överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen. Något lagförslag behöver inte utarbetas i denna del, om utredaren kommer fram till att någon förändring av revisionspliktens omfattning inte bör ske.

Regeringen annonserade i budgetpropositionen för 2007 att den – som en av många åtgärder inom ramen för regelförenklings-

arbetet – avser att föreslå ett slopande av revisionsplikten för små företag. Därför är det angeläget att utredaren tillhandahåller ett fullständigt beslutsunderlag. För att säkerställa detta bör uppdraget nu justeras så att utredaren skall utarbeta ett lagförslag som innebär att revisionsplikten för små företag tas bort. Enligt de tidigare beslutade direktiven skall en samlad analys göras av hur stort revisionens värde är för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. En sådan analys bör fortfarande göras. Visar analysen att ett slopande av revisionsplikten för små företag får negativa konsekvenser i dessa eller andra avseenden bör utredaren föreslå andra åtgärder som kan motverka sådana konsekvenser. Uppdraget bör också justeras i några andra avseenden, bl.a. i fråga om framtagnandet av alternativa former av lagstadgad granskning.

Utredaren skall alltså, med delvis ändring av tidigare beslutade direktiv,

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Förslagen skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, med beaktande av andra viktiga intressen och skyddet för ägarminoriteten.

Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall, såsom angavs i de tidigare beslutade direktiven, vara klart senast den 10 september 2007. Därutöver skall utredaren, med ändring av de tidigare beslutade direktiven, i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008 redovisa

resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen. Återstoden av uppdraget skall redovisas senast den 1 september 2008.

(Justitiedepartementet)

Statens offentliga utredningar 2008

Kronologisk förteckning

1. Barlastvattenkonventionen – om Sveriges anslutning. N.
2. Immunitet för stater och deras egendom. UD.
3. Skyddet för den personliga integriteten. Bedömningar och förslag. Ju.
4. Omreglering av apoteksmarknaden. S.
5. Könsdiskriminerande reklam. Kränkande utformning av kommersiella meddelanden. IJ.
6. Fastighetsmäklaren och konsumenten. Ju.
7. Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska forskningen. U.
8. Bidrag på lika villkor. U.
9. Transportinspektionen. En myndighet för all trafik. + Bilagor. N.
10. 21+1→2. En ny myndighet för tillsyn och effektivitetsgranskning av socialförsäkringen. S.
11. Frihet för studenter – om hur kår- och nationsobligatoriet kan avskaffas. U.
12. Finansiella sektorn bär frukt. Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt perspektiv. Fi.
13. Bättre kontakt via nätet – om anslutning av förnybar elproduktion. + Annex: Grid issues for electricity production based on renewable energy sources in Spain, Portugal, Germany, and United Kingdom. N.
14. Timmar, kapital och teknologi – vad betyder mest? En analys av produktivitetsutvecklingen med hjälp av tillväxtbokföring. Fi.
15. LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. S.
16. Förtursförklaring i domstol. Ju.
17. Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. U.
18. Evidensbaserad praktik inom social tjänsten – till nytta för brukaren. S.
19. Att slutförvara långlivat farligt avfall i undermarksdeponi i berg. M.
20. Patentskydd för biotekniska uppfinningar. Ju.
21. Permanent förändring. Globalisering, strukturomvandling och sysselsättningsdynamik. Fi.
22. Ett stabsstöd i tiden. Fi.
23. Konsulär katastrofinsats. UD.
24. Svensk klimatpolitik. M.
25. Ett energieffektivare Sverige + Bilaga. N.
26. Värna språken – förslag till språklag. Ku.
27. Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola + Bilagedel. U.
28. Apoteksdatalagen. S.
29. Yrkehögskolan. För yrkeskunnande i förändring. U.
30. Forskningsfinansiering – kvalitet och relevans. U.
31. Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering – handlägningsregler. M.
32. Avskaffande av revisionsplikten för små företag. Ju.
33. Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel. S.
34. Lättare att samverka – förslag om förändringar i samtjänstlagen. Fi.
35. Digital-TV-övergången. + Engelsk översättning. Ku.
36. Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. Fi.
37. Vårdval i Sverige. S.
38. EU, allmännyttan och hyrorna. + Bilagor. Fi.
39. Framtidens polisutbildning. Ju.
40. Bredband till hela landet. N.
41. Människohandel och barnåktenskap – ett förstärkt straffrättsligt skydd + bilaga. Ju.
42. Normgivningsmakten. Expertgruppsrapport. Ju.

43. Tre rapporter till Grundlagsutredningen.
Ju.
44. Transportinspektionen.
Ansvarslag för vägtrafiken m.m. N.
45. Rapporter från en mr-verkstad. IJ.
46. Handel med läkemedel för djur. S.
47. Frågor om hyra och bostadsrätt. Ju.
48. En utvecklad havsmiljöförvaltning. M.
49. Aktiekapital i privata aktiebolag. Ju.
50. Skyddet för samhällsviktig verksamhet.
Fö.
51. Värddigt liv i äldreomsorgen. S.
52. Legitimation och skärpta behörighetsregler. U.
53. Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets organisation. N.
54. Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. A.
55. Kustbevakningens rättsliga befogenheter. Fö.
56. Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad integration på landsbygden. Jo.
57. Skattelättnader för hushållstjänster. Fi.
58. Egenansvar – med professionellt stöd. IJ.
59. Föreningsfostran och tävlingsfostran.
En utvärdering av statens stöd till idrotten. Ku.
60. Personnummer och samordningsnummer.
Fi.
61. Krisberedskapen i grundlagen.
Översyn och internationell utblick.
Expertgruppsrapport Ju.
62. Myndighet för miljön
– en granskning av Naturvårdsverket. M.
63. Förstärkt skydd för företagshemligheter.
Ju.
64. Kontinuitet och förändring. + Lättläst + Daisy. Ku.
65. Sekretess och offentliga biträden i utlänningsärenden. Ju.
66. Arbetsförmåga?
En översikt av bedömningsmetoder i Sverige och andra länder. S.
67. Enklare redovisning. Ju.
68. Bygg – helt enkelt! M.
69. Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för rationella utbildningsval. Fi.
70. Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2007. M.
71. Uppföljning av kriminalvårdens effektiviseringsarbete. Ju.
72. Effektivare signaler. N.
73. Kemikalietillsyn
– organisation och finansiering. M.
74. Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Fi.
75. Ägande och förvaltning av hyreshus. Ju.
76. F-skatt åt flera. Fi.
77. Möjlighet att leva som andra. Ny lag om stöd och service för vissa personer med funktionsnedsättning. + Bilagor + Lättläst + Daisy. S.
78. Eftersök av trafikskadat vilt. En kostnad för trafikförsäkringen? S.
79. Revisorers skadeståndsansvar. Ju.

Statens offentliga utredningar 2008

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Skyddet för den personliga integriteten.
Bedömningar och förslag. [3]
- Fastighetsmäklaren och konsumenten. [6]
- Förtursförklaring i domstol. [16]
- Patentskydd för biotekniska uppfinningar.
[20]
- Avskaffande av revisionsplikten för små
företag. [32]
- Framtidens polisutbildning. [39]
- Människohandel och barnåktenskap – ett för-
stärkt straffrättsligt skydd+ bilaga. [41]
- Normgivningsmakten.
Expertgruppsrapport XI. [42]
- Tre rapporter till Grundlagsutredningen. [43]
- Frågor om hyra och bostadsrätt. [47]
- Aktiekapital i privata aktiebolag. [49]
- Krisberedskapen i grundlagen.
Översyn och internationell utblick.
Expertgruppsrapport. [61]
- Förstärkt skydd för företagshemligheter. [63]
- Sekretess och offentliga biträden i utlännings-
ärenden. [65]
- Enklare redovisning. [67]
- Uppföljning av kriminalvårdens effektiviser-
ingsarbete. [71]
- Ägande och förvaltning av hyreshus. [75]
- Revisorers skadeståndsansvar. [79]

Utrikesdepartementet

- Immunitet för stater och deras egendom. [2]
- Konsulär katastrofinsats. [23]

Försvarsdepartementet

- Skyddet för samhällsviktig verksamhet. [50]
- Kustbevakningens rättsliga befogenheter. [55]

Socialdepartementet

- Omreglering av apoteksmarknaden. [4]

- 21+1→2. En ny myndighet för tillsyn
och effektivitetsgranskning av social-
försäkringen. [10].
- LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. [15]
- Evidensbaserad praktik inom socialtjänsten
– till nytta för brukaren. [18]
- Apoteksdatalagen. [28]
- Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel.
[33]
- Vårdval i Sverige. [37]
- Handel med läkemedel för djur. [46]
- Värdigt liv i äldreomsorgen. [51]
- Arbetsförmåga?
En översikt av bedömningsmetoder i
Sverige och andra länder. [66]
- Möjlighet att leva som andra. Ny lag om stöd
och service för vissa personer med
funktionsnedsättning. + Bilagor + Lättläst
+ Daisy. [77]
- Eftersök av trafikskadat vilt. En kostnad för
trafikförsäkringen. [78]

Finansdepartementet

- Finansiella sektorn bär frukt.
Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt
perspektiv. [12]
- Timmar, kapital och teknologi
– vad betyder mest?
En analys av produktivitetsutvecklingen
med hjälp av tillväxtbokföring. [14]
- Permanent förändring.
Globalisering, strukturomvandling
och sysselsättningsdynamik. [21]
- Ett stabsstöd i tiden. [22]
- Lättare att samverka
– förslag om förändringar i samtjänstlagen.
[34]
- Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. [36]
- EU, allmännyttan och hyrorna.
+ Bilagor. [38]
- Skattelättnader för hushållstjänster. [57]

Personnummer och samordningsnummer. [60]
Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för rationella utbildningsval. [69]
Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. [74]
F-skatt åt flera. [76]

Utbildningsdepartementet

Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska forskningen. [7]
Bidrag på lika villkor. [8]
Frihet för studenter – om hur kår- och nationsobligatoriet kan avskaffas. [11]
Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. [17]
Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola + Bilagedel. [27]
Yrkeshögskolan. För yrkeskunnande i förändring. [29]
Forskningsfinansiering – kvalitet och relevans. [30]
Legitimation och skärpta behörighetsregler. [52]

Jordbruksdepartementet

Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad integration på landsbygden. [56]

Miljödepartementet

Att slutförvara långlivat farligt avfall i undermarksdeponi i berg. [19]
Svensk klimatpolitik. [24]
Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering – handläggningsregler. [31]
En utvecklad havsmiljöförvaltning. [48]
Myndighet för miljön – en granskning av Naturvårdsverket. [62]
Bygg – helt enkelt! [68]
Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2007. [70]
Kemikalietillsyn – organisation och finansiering. [73]

Näringsdepartementet

Barlastvattenkonventionen – om Sveriges anslutning. [1]
Transportinspektionen. En myndighet för all trafik. + Bilagor. [9]

Bättre kontakt via nätet – om anslutning av förnybar elproduktion.
+ Annex: Grid issues for electricity production based on renewable energy sources in Spain, Portugal, Germany, and United Kingdom. [13]
Ett energieffektivare Sverige + Bilaga. [25]
Bredband till hela landet. [40]
Transportinspektionen. Ansvarslag för vägtrafiken m.m. [44]
Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets organisation. [53]
Effektivare signaler. [72]

Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Könsdiskriminerande reklam.
Kränkande utformning av kommersiella meddelanden. [5]
Rapporter från en mr-verkstad. [45]
Egenansvar – med professionellt stöd. [58]

Kulturdepartementet

Värna språken – förslag till språklag. [26]
Digital-TV-övergången.
+ Engelsk översättning. [35]
Föreningsfostran och tävlingsfostran.
En utvärdering av statens stöd till idrotten. [59]
Kontinuitet och förändring. + Lättläst + Daisy. [64]

Arbetsmarknadsdepartementet

Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. [54]