

# Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 7 september 2006 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över bl.a. reglerna om revision för små företag. 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 delbetänkandet *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (SOU 2007:56).

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden.

Utredningsuppdraget fortsätter med sikte på ett slutbetänkande i september 2008.

Stockholm i mars 2008

Bo Svensson

/Helene Agélii  
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  
Kanslirådet Gabriella Johansson  
Ämnesrådet Stefan Pärnhem  
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  
Generalsekreteraren Dan Brännström  
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén  
Verksamhetsutvecklaren Annette Dahlberg

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

Bitr. chefsjuristen Katarina Holmberg

Chefsjuristen Per Nordström

#### *Sekreterare*

Avdelningsdirektören Helene Agélii, fr.o.m. den 1 januari 2007

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

# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>13</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>27</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>29</b>
<b>1 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>69</b>
<b>2 Frågornas tidigare behandling</b> .....	<b>71</b>
2.1 Aktiebolag .....	71
2.2 Ekonomiska föreningar .....	77
2.3 Handelsbolag och vissa andra företagsformer .....	79
2.4 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna .....	80
2.5 Börsnoterade företag .....	84
<b>3 Nuvarande förhållanden</b> .....	<b>85</b>
3.1 Internationella åtaganden .....	85
3.1.1 EG-rättsliga bestämmelser om revision .....	85
3.1.2 Andra internationella åtaganden .....	95
3.2 Det svenska regelverket .....	103
3.2.1 Grundläggande bestämmelser om revision .....	103
3.2.2 Revisorsskyldigheten .....	105
3.2.3 Särskilda kompetenskrav .....	106
3.2.4 Hur revisor utses .....	108
3.2.5 Revisionsuppdraget .....	109

<b>4</b>	<b>Företagen, revisorer och redovisningskonsulter.....</b>	<b>119</b>
4.1	Företagen .....	119
4.1.1	Antal företag i Sverige och företagens storlek .....	119
4.1.2	Antal företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor .....	122
4.1.3	Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag .....	126
4.1.4	Särskilt om aktiebolag.....	127
4.1.5	Företagens kostnader för revision .....	129
4.1.6	Frivillig revision .....	131
4.2	Revisorer och redovisningskonsulter.....	132
<b>5</b>	<b>Skattekontroll och ekonomisk brottslighet .....</b>	<b>137</b>
5.1	Skattekontroll.....	137
5.1.1	Företagens skatter.....	137
5.1.2	Skatteverkets granskning.....	138
5.1.3	Skattefel.....	141
5.1.4	Revisionens betydelse för skattekontrollen .....	144
5.2	Ekonomisk brottslighet .....	148
<b>6</b>	<b>Utländska förhållanden .....</b>	<b>153</b>
6.1	Allmänt .....	153
6.2	Danmark .....	154
6.2.1	Inledning.....	154
6.2.2	Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport om revisionspligten for B-virksomheder.....	155
6.2.3	Tiden efter lagens ikraftträdande .....	158
6.2.4	Alternativa kontrollåtgärder.....	160
6.2.5	Övriga konsekvenser .....	160
6.3	Finland .....	161
6.4	Norge .....	165
6.4.1	Revisorns roll för skattekontrollen.....	166
6.5	Nederländerna .....	167
6.6	England .....	168

6.6.1	Inledning .....	168
6.6.2	Alternativa kvalitetskontroller.....	172
6.6.3	Allmänna synpunkter .....	174
6.7	Tyskland .....	175
<b>7</b>	<b>Utredningens överväganden.....</b>	<b>177</b>
7.1	Revisionsplikten.....	177
7.1.1	Inledning .....	177
7.1.2	Gränsvärden för revisionsplikt .....	181
7.1.3	Aktiebolag.....	188
7.1.4	Noterade företag.....	189
7.1.5	Publika och privata bolag .....	190
7.1.6	Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna m.fl. ....	190
7.1.7	Koncerner.....	192
7.1.8	Övriga företagsformer.....	193
7.2	Associationsrättsliga frågor.....	195
7.2.1	Allmänna utgångspunkter .....	195
7.2.2	Förvaltningsrevision .....	197
7.2.3	Ansvarsfrihet.....	201
7.2.4	Åtgärder vid misstanke om brott m.m. ....	203
7.2.5	Revisorns mandattid.....	211
7.2.6	Jävsbestämmelser m.m. vid frivillig revision .....	213
7.2.7	Minoritetsrevisor .....	214
7.2.8	Revisors rätt att agera m.m. ....	215
7.2.9	Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist .....	216
7.2.10	Skyddet för bolagets kapital.....	219
7.2.11	Övriga bestämmelser om revisors medverkan .....	221
7.3	Uppdrag enligt avtal.....	222
7.4	Årsredovisning/årsbokslut .....	222
7.5	Lekmannarevision .....	224
7.6	Åtgärder mot skattefel och ekonomisk brottslighet .....	224
7.6.1	Revisionens betydelse för skattekontroll och kampen mot ekonomisk brottslighet .....	224
7.6.2	Förslag till åtgärder mot skattefel.....	230
7.6.3	Åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet...	237

7.7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	239
7.7.1	Ikraftträdandetidpunkt .....	239
7.7.2	Övergångsreglering.....	239
7.7.3	Äldre bolagsordningsbestämmelser.....	242
<b>8</b>	<b>Förslagets konsekvenser .....</b>	<b>245</b>
8.1	Inledning.....	245
8.2	Reviderade företag.....	247
8.3	Ägare och kapitalplacerare.....	252
8.4	Kreditgivare .....	253
8.5	Leverantörer .....	254
8.6	Kunder .....	255
8.7	Anställda .....	256
8.8	Det allmänna.....	256
8.9	Revisorer och redovisningskonsulter.....	259
8.9.1	Revisorer.....	259
8.9.2	Redovisningskonsulter m.fl.....	263
8.10	En samlad bedömning.....	263
<b>9</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>265</b>
9.1	Allmänt .....	265
9.2	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen .....	267
9.3	Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen.....	275
9.4	Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen .....	276
9.5	Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar.....	277
9.6	Förslaget till lag om ändring i lagen om utländska filialer m.m.....	279
9.7	Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker ....	279

9.8	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen.....	280
9.9	Förslaget till lag om ändring i lagen om utgivning av elektroniska pengar.....	282
9.10	Förslaget till lag om ändring i lagen om investeringsfonder.....	283
9.11	Förslaget till lag om ändring i lagen om bank- och finansieringsrörelse.....	283
9.12	Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden.....	284
9.13	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen.....	284
9.14	Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.....	286
9.15	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen.....	286
9.16	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen.....	287
	<b>Särskilda yttranden.....</b>	<b>289</b>
	<b>Bilagor</b>	
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv.....	313
	<i>Bilaga 2</i> Tilläggsdirektiv.....	331



# Sammanfattning

- I dag har alla aktiebolag skyldighet att ha en kvalificerad revisor. Utredningen föreslår att bara knappt 4 procent av aktiebolagen ska ha revisionsplikt. Detta innebär i stort sett en återgång till den ordning som gällde före år 1988.
- I dag är revisorn skyldig att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Utredningen föreslår att förvaltningsrevisionen avskaffas.
- I dag är revisorn skyldig att granska hur revisionsklienten fullgjort sin skyldighet att betala skatt och om det förekommit brott i revisionsklientens verksamhet. I förekommande fall ska revisorn anmärka på eller anmäla missförhållanden. Utredningen föreslår att dessa bestämmelser upphävs.
- I dag väljs en revisor för en period av fyra år. Utredningen föreslår att mandattiden kortas till ett år.
- I dag måste det finnas bestämmelser om revision i bolagsordningen. Utredningen föreslår att revisorn ska kunna väljas av bolagsstämman utan stöd i bolagsordningen och att de gamla bolagsordningsbestämmelserna om revision ska upphöra att gälla utan att bolagsstämman behöver fatta beslut om detta.
- Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 juni 2010.
- Utredningens förslag beräknas leda till att företagets kostnader för revision minskar med 5,8 miljarder kronor om året.

De positiva effekterna för de företag som helt eller delvis befrias från den nuvarande revisionsplikten och därigenom får möjlighet till väsentliga kostnadsbesparingar är väl belagda. När revisionsplikten avskaffas får de små företagen frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden för dessa tjänster kommer till följd härav att bli mera varierat och

priserna på tjänsterna lägre än i dag. Det ger de svenska företagen bättre förutsättningar att möta den hårdnande konkurrensen från företag som i dag inte har revisionsplikt eller har lägre kostnader än de svenska för bl.a. revision.

De negativa effekterna är däremot svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med att avskaffa revisionsplikten präglas mycket av den oro revisorerna känner inför utsikterna att förlora en monopolställning och utsättas för en hård konkurrens på en marknad i snabb förändring. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten pekar också på möjligheten att skattefelet ökar och den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten avskaffas. Utredningen anser att farhågorna för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna men lägger för säkerhets skull fram förslag i skattelagstiftningen om kompensatoriska åtgärder.

### EU trycker på

Inom EU pågår för närvarande ett arbete med regelförenkling. Vid ett möte i mars 2007 betonade Europeiska rådet att kraftfulla gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna är nödvändiga för att minska de administrativa bördorna, ge de europeiska företagen möjlighet att bli mera konkurrenskraftiga och stimulera Europas ekonomi. Kommissionen har föreslagit att företagens administrativa bördor ska minskas med 25 procent fram till år 2012<sup>1</sup>. Därvid har betonats att små och medelstora företags kostnader för revision och redovisning är särskilt betungande och att dessa företag skulle gagnas av förenklade regler.

Den svenska regeringen har förklarat att den vill genomföra den 25-procentiga kostnadsreduktionen redan till år 2010. I Sverige och övriga medlemsstater i EU pågår således ett omfattande arbete med regelförenklingar inom bolagsrätt, redovisning och revision.

Inom EU finns föreskrifter i bl.a. det fjärde bolagsrättsliga direktivet, som ålägger inte bara alla börsnoterade utan också onoterade företag skyldighet att upprätta årsredovisning och i förekommande fall koncernredovisning som ska granskas av kvalificerade revisorer. Direktivet medger emellertid att det görs undantag för mindre och medelstora onoterade företag. Det gäller

---

<sup>1</sup> Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt Regionkommittén – En strategisk översyn av programmet "Bättre lagstiftning" inom Europeiska unionen, KOM(2006) 689.

såväl möjligheten att tillämpa förenklade redovisningsregler som möjligheten att göra undantag från revisionsplikt.

Undantag får sålunda göras för onoterade företag som överstiger högst ett av tre gränsvärden avseende balansomslutning, nettoomsättning respektive antal anställda. Från den 5 september 2008 kommer gränsvärdet att vara 4 400 000 euro för balansomslutningen, 8 800 000 euro för nettoomsättningen och 50 för antalet anställda.

Av allt att döma går nu utvecklingen inom EU snabbt mot en ännu mera markerad tudelning av företagen än i dag. Å ena sidan ställs högre och mer sofistikerade krav på den redovisning som ska upprättas av stora företag eller företag som förekommer på finans- och försäkringsmarknaderna, och denna redovisning ska granskas av kvalificerade revisorer enligt krav som är i motsvarade mån höga och sofistikerade. Å andra sidan ges små och medelstora företag en ökad laglig valfrihet när det gäller att utforma sin redovisning och revision. Avsikten är tydligen att överlämna åt dessa företag att själva bestämma hur mycket de vill köpa av redovisnings- och revisionstjänster på en fri marknad.

För att lätta på bördan av EU:s regelverk utnyttjar många EU-länder de möjligheter till undantag som erbjuds i direktiv och andra rättsakter. I detta sammanhang kan nämnas att det fjärde bolagsrättsliga direktivets undantagsbestämmelser utnyttjats maximalt i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Holland.

Om Sverige vidhåller sin ovilja att utnyttja undantagsmöjligheterna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, kommer vi av allt att döma snart att ställas inför EU-krav på redovisning och revision som utformats för stora, börsnoterade företag men som i Sverige i så fall måste – låt vara i anpassad form – tillämpas också på små företag.

I länder som inte anpassar sin bolagsrätt, redovisning och revision till internationellt gångbara nivåer har företagen att välja mellan att gå under i konkurrensen med företag i länder med mindre betungande regler eller flytta till något av dessa länder och driva verksamhet i ursprungslandet genom filial. De svenska reglerna på dessa områden måste därför anpassas till den internationella miljö i vilken de svenska företagen arbetar och det måste ske snabbt.

### Gränsen för revisionsplikt ska sättas vid EU:s maximivärden

Utredningens uppdrag är hårt styrt genom regeringens direktiv och går ut på att undanta de "små" företagen från revisionsplikt. Det gäller därför för Utredningen att finna mått på storleken som är lätta att tillämpa, svåra att manipulera, ger möjlighet att jämföra med företag i andra länder och enkelt kan justeras om EU:s gränsvärden ändras.

Utredningen menar att om företagens kostnader för administration med anknytning till revision ska reduceras med en fjärdedel på tre år, kretsen av företag som undantas från revisionsplikt inte får vara för snäv. De lägsta gränsvärdena som förtjänar att övervägas i detta sammanhang är följande:

- balansomslutning 1,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 3 miljoner kronor,
- antal anställda 3.

Sätts gränsvärdena på detta sätt kommer revisionsplikten att omfatta omkring 95 000 aktiebolag, vilket inte är mer än drygt en tredjedel av de omkring 260 000 aktiva aktiebolag som i dag finns i Sverige. Motsatsvis kommer omkring 165 000 aktiva aktiebolag och drygt 70 000 vilande aktiebolag som i dag har revisor att få välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte.

Med gränsen satt på denna nivå försvagas betänkligheterna mot att sätta gränsen högre. De företag som ligger därefter i storleksordning har mer än tre anställda, mer än 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och mer än 3 miljoner kronor i nettoomsättning. Siffrorna, framför allt antalet anställda, ger vid handen att företaget nått en viss kritisk massa och måste organisera sin redovisning, skattedeklarationer och skatteinbetalningar på ett betryggande sätt. Sådana företag vill vanligtvis också växa, kanske med förhoppningen att så småningom bli sålt till något annat företag. I detta läge har företaget ett starkt eget intresse av att ha sina räkenskaper i ordning och få hjälp med deklarerationer och skatterådgivning. Om revisionsplikten avskaffas för dessa företag, kan man därför räkna med att flertalet under alla omständigheter kommer att upphandla de ekonomiska tjänster som de anser sig behöva och därvid ofta välja att ha revision på det sätt som de vant sig vid. Betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar således ju större aktiebolag det är fråga om.

Eftersom betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar ju större aktiebolag det är fråga om, finns det för Utredningen inte skäl att närmare analysera gränsvärden som ligger över de gränsvärden som Utredningen funnit vara de lägsta tänkbara, men under de maximivärden som det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver. Den avgörande frågan blir i stället om det är direktivets maximivärden som bör väljas.

I jämförelse med de jätteföretag vars värdepapper är noterade på de amerikanska och europeiska börserna och som undantagslöst är skyldiga att tillämpa US GAAP eller IFRS och låta redovisningen granskas av kvalificerade revisorer i enlighet med omfattande revisionsstandarder, framstår företag med en balansomslutning på högst 4 400 000 euro, en nettoomsättning på högst 8 800 000 euro och högst 50 anställda som små. Vid denna jämförelse framstår det som begripligt att länder som Storbritannien och Holland erbjuder förenklad redovisning och befrielse från revisionsplikt åt alla bolag som på balansdagen inte överskrider två av de nämnda gränsvärdena.

Svenska företag befinner sig redan i dag i ett konkurrensmässigt underläge i förhållande till företag i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Holland genom att de svenska företagen tvingas ha en mera kostnadskrävande redovisning och revision. Detta underläge kommer att förvärras om Sverige nu väljer lägre gränsvärden för revisionsplikten än de som används i ledande länder inom EU. Utvecklingen inom EU kommer med stor sannolikhet innebära att gränserna för revisionsplikten kommer att höjas ytterligare och att fler länder än tidigare väljer maximivärdena för undantag från revisionsplikten.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att alla företag som ligger under mer än ett av det fjärde bolagsrättsliga direktivets gränsvärden år 2008, nämligen för balansomslutningen 4 400 000 euro, för nettoomsättningen 8 800 000 euro och för antalet anställda 50, undantas från revisionsplikt. Med tillämplig växlingskurs och beaktande av EU:s omräkningsmarginal blir gränsvärdena följande:

- balansomslutning 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 83 miljoner kronor,
- antal anställda 50.

Utredningen föreslår att samma gränsvärden ska gälla för alla associationsformer och för alla koncerner. Dessutom föreslås att alla börsnoterade företag samt de flesta företag inom finans- och försäkringsmarknaderna ska vara skyldiga att ha minst en kvalificerad revisor.

### **Frivillig revision ska uppmuntras**

Utredningens förslag om en kraftig begränsning av den nuvarande revisionsplikten bygger inte på uppfattningen att revision är något onyttigt. Tvärtom menar Utredningen att revision typiskt sett tillför revisionsklienten ett värde. Det går emellertid inte att försvara tvånget till revision med att denna sker i företagets eget intresse. Tvånget innebär att revisionsklienterna inte själva kan välja när de vill köpa tjänster av revisionsbolagen och vilka tjänster de vill köpa. I stället måste de revisionspliktiga företagen varje år betala för en revision med det innehåll som lagstiftaren fastställt och som i princip är detsamma för alla företag som omfattas av revisionsplikten, stora som små.

Tvånget innebär att företag som inte behöver någon revision alls belastas med onödiga kostnader. Det gäller för att ta ett exempel de drygt 70 000 vilande aktiebolagen. Det finns dessutom många aktiebolag som visserligen driver rörelse men som ändå inte behöver revision. Det kan för att ta ett annat exempel gälla aktiebolag utan anställda som ägs av en enda person som erbjuder ekonomisk eller juridisk rådgivning genom bolaget.

Lika vanligt eller vanligare torde vara att svenska aktiebolag visserligen behöver tjänster som en kvalificerad revisor kan ge, men inte hela det revisionspaket som den svenske lagstiftaren i dag föreskriver utan delar av det och inte varje år.

Utredningen menar att om revisionsplikten avskaffas i den omfattning som nu föreslås, de företag som därmed får möjlighet att välja om de vill ha revision eller inte, bör lockas att köpa redovisnings- och revisionstjänster så att den nuvarande höga svenska redovisningsstandarden bevaras och farhågorna om ökat skattefusk och omfattande ekonomisk brottslighet kommer på skam.

## **Förvaltningsrevisionen avskaffas**

Till skillnad från EG-rättens definition av lagstadgad revision omfattar en svensk lagstadgad revision inte bara räkenskapsrevision utan även förvaltningsrevision.

Utredningen ser svårigheter med en ordning som innebär att företag, som undantas från revisionsplikt men som önskar exempelvis räkenskapsrevision, inte skulle kunna slippa förvaltningsrevisionen. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att det blir för dyrt om förvaltningsrevisionen ska vara med. Utredningen föreslår därför att förvaltningsrevisionen avskaffas.

## **Revisorn ska inte yttra sig i frågan om huruvida bolagsledningen ska beviljas ansvarsfrihet**

Som en följd av att förvaltningsrevisionen föreslås avskaffad föreslår Utredningen att revisorer i aktiebolag inte längre ska uttala sig i revisionsberättelsen om huruvida bolagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet. Denna fråga får i stället bedömas på grundval av de uppgifter som styrelsen lämnar i förvaltningsberättelsen och på årsstämman.

## **Skyldigheten att vidta åtgärder mot vissa brottsmisstankar, m.m. avskaffas**

I ett svenskt revisionsuppdrag ingår att granska och i revisionsberättelsen rapportera om huruvida bolaget fullgjort sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen samt att vidta vissa åtgärder vid misstanke om brott. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att de inte vill riskera anmälan till åklagare, om granskningen leder till misstankar om brott i företaget. Utredningen föreslår därför att den nuvarande skyldigheten för en vald revisor att dels granska om revisionskunden fullgjort vissa skyldigheter enligt skattelagstiftningen, dels vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott, utmönstras ur lagstiftningen.

För att vissa svenska åtaganden gentemot OECD ska fullgöras föreslår Utredningen att bestämmelser om skyldighet för revisorn att självant anmäla misstanke om bestickning och mutbrott införs i lag. Utredningen föreslår att denna skyldighet ska gälla oavsett uppdragsgivarens associationsform. Bestämmelsen ska därför intas i revisorslagen. Vidare föreslår Utredningen att bestämmelser i olika lagar om revisorers skyldighet att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare i brottmål överförs till revisorslagen.

### **Minoritetsrevisor**

Utredningen föreslår en ny bestämmelse som ska ge möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar 10 procent av samtliga aktier i bolaget eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädda vid stämman att genomdriva lagstadgad revision av bolaget.

Är det tydligt att en aktieägarminoritet av tillräcklig storlek önskar lagstadgad revision och föreslår att en viss person eller ett visst revisionsbolag utses till revisor, ska enligt Utredningens förslag styrelsen i stället för länsstyrelsen kunna utse personen eller bolaget till revisor, om inte särskilda skäl talar emot det.

### **Aktiebolag utan kvalificerad revisor**

Utredningens förslag innebär att det i vissa aktiebolag inte kommer att finnas en revisor som utför lagstadgad revision av bolaget. Några reservationer för att bolaget kan sakna revisor förs emellertid inte in i lagtexterna. Revisorn behandlas i detta hänseende på samma sätt som exempelvis verkställande direktören. De flesta aktiebolag har inte en verkställande direktör men aktiebolagslagen förbigår detta förhållande med tystnad. Bestämmelser som innehåller ordet verkställande direktör är inte tillämpliga om bolaget inte har någon och detsamma kommer att gälla bestämmelser i aktiebolagslagen med ordet revisor.

Det sagda får betydelse för tillämpningen av bl.a. bestämmelserna i 12 kap. 7 §, 13 kap. 6 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 8 §, 18 kap. 6 §, 19 kap. 24 §, 20 kap. 12 § och 25 kap. 4 §, som alla behandlar den kompletterande information om bolagets resultat och ställning som ska lämnas på (en extra) bolagsstämma som inte ska behandla



årsredovisningen, men pröva frågor om emission av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler, vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet och frivillig likvidation. Till denna information hör ett yttrande av bolagets revisor över styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senaste årsredovisningen lämnades. Om bolaget inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor, blir de nämnda bestämmelserna inte tillämpliga och aktieägarna får på stämman fatta beslut utan tillgång till revisorsyttrande.

Denna ordning överensstämmer med vad som gällde i små aktiebolag före år 1988.

### Åtgärder mot skattefel

Utredningen har gjort en analys av vad förslaget att slopa revisionsplikten för de små företagen kan få för effekt på skatteintäkternas storlek. Sambandet mellan revisionsplikt och kvaliteten på företagens uppgiftslämnande vid beskattningen är emellertid oviss och effekten av revisionspliktens slopande på skatteintäkterna är därför oklar. Det råder dessutom osäkerhet om i vilken mån de små företagen kommer att välja frivillig revision.

Utredningen menar emellertid att försiktigheten bjuder att lagstiftaren inte avvaktar med åtgärder till dess det står klart att skattefelet ökat på grund av revisionspliktens avskaffande. Utredningen lämnar därför två förslag till åtgärder som kan kompensera för den "skattekontroll" som faller bort när det inte längre finns en kvalificerad revisor i varje aktiebolag.

För det första föreslås att Skatteverket ska få möjlighet att under löpande beskattningsår göra en allmän kontroll av företagets bokföring och annan räkenskapsinformation. Genomförs förslaget kan Skatteverket göra en snabb, billig och effektiv kontroll av att centrala regler på redovisningsområdet följs. Den kan exempelvis innebära att företaget företer grund- och huvudbokföringen och visar att alla affärshändelser är löpande bokförda. Kontrollen kan genomföras i samband med ett förannmält besök på företaget eller ett avtalat möte i Skatteverkets lokaler. Skatteverket föreslås kunna förelägga företaget att medverka i kontrollen vid äventyr av vite.

För det andra föreslår Utredningen att det införs en bestämmelse om att alla näringsidkare ska lämna uppgift i sin skatte-

deklaration om huruvida deras årsbokslut upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare samt om årsredovisningen granskas eller granskats av revisor. I förekommande fall ska även namn på uppdragstagaren och revisorn lämnas.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det första räkenskapsår som börjar löpa efter den 30 juni 2010. Bestämmelserna om revisorers mandattid föreslås dock träda i kraft redan den 1 juli 2009.

Enligt Utredningens förslag avskaffas revisionsplikten bl.a. i mer än 300 000 registrerade aktiebolag. Utredningen är medveten om att revisorerna behöver tid att ställa om till den nya ordningen. De behöver bl.a. utveckla nya tjänster som kan attrahera de företag som så småningom kan fritt välja om de önskar revision eller någon annan form av service som erbjuds dem. Även företagen själva och deras intressenter behöver tid för att anpassa sig till det förhållandet att små företag i vårt land inte längre kommer att omfattas av revisionsplikt.

Ett sätt att mildra övergången är att genomföra reformen i två steg. En tvåstegslösning är emellertid betydligt dyrare än en enstegs. Många gränsdragningsproblem försvinner också om reformen genomförs i ett steg med de högre gränsvärdena. Avgörande för Utredningen är emellertid att det är angeläget för de svenska små företagen att det nuvarande revisionsmonopolet snarast avskaffas och ersätts med fri konkurrens. Reformen bör därför genomföras i ett slag.

Ett annat sätt att mildra övergången som Utredningen övervägt är att kombinera den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämman att bolaget inte vidare ska revideras enligt lag. Erfarenheterna från andra länder visar emellertid att en sådan lösning ger upphov till problem av olika slag. Den strider dessutom mot en grundtanke bakom utredningsuppdraget och Utredningens förslag, nämligen att de små företagen inom loppet av ett par år ska befrias från 25 procent av sina administrativa kostnader. Om det målet ska uppnås bör lagstiftaren inte skapa svårigheter för de företag som önskar

utnyttja de möjligheter till kostnadsbesparingar som den nya lagstiftningen ger. Utredningen avvisar därför tanken på en s.k opt-out-lösning.

Den övergångsreglering som Utredningen föreslår innebär följande.

Om bolaget vid ikraftträdandet har ett löpande avtal om revision, gäller avtalet till dess avtalstiden löpt till ända. När avtalet löpt till ända ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § om att revisorns uppdrag upphört. Vill bolaget ha revision även i fortsättningen, kan bolagsstämman utse den gamle revisorn eller en ny revisor för en ny period. Även detta ska anmälas till Bolagsverket enligt 9 kap. 48 § och kräver därför ändrade rutiner hos Bolagsverket. I samband med den första anmälan enligt 9 kap. 48 § som görs efter ikraftträdandet av den nya lagstiftningen, ska bolaget ge in en kopia av bolagsordningen i dess senaste lydelse. De bestämmelser som behandlar bolagets revisor ska markeras på ett sådant sätt att det framgår att bestämmelserna har upphört att gälla på grund av lag.

Om bolaget säger upp det löpande revisionsavtalet att upphöra i förtid, ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § och därvid bifoga den nämnda bolagsordningen, om det inte redan har skett. Det förtjänar att påpekas att den nya lagstiftningen ska tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter ikraftträdandet. Det innebär att om bolaget omedelbart vill säga upp avtalet i förtid, det bör ske med verkan tidigast från slutet av den årsstämma som har att behandla årsredovisningen för det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet. Den årsredovisningen ska nämligen alltid granskas av en kvalificerad revisor enligt de äldre bestämmelserna.

### Förslagets konsekvenser

Med Utredningens förslag kommer cirka 240 000 aktiva och 70 000 ej aktiva aktiebolag att befrias från revisionsplikt och därmed från tvånget att betala revisionskostnader.

Den sammanlagda besparingen i form av revisionskostnader för de aktiebolag som befrias från revisionsplikt kan uppskattas till i vart fall 5,8 miljarder kronor per år. För de bolag som omfattas av revisionsplikt resulterar avskaffandet av förvaltningsrevisionen i en

sammanlagd kostnadsbesparing på försiktigt räknat 300 miljoner kronor.

Utredningen har gjort en analys av hur förslaget att slopa revisionsplikten för små företag påverkar de icke revisionspliktiga företagens intressenter, främst då ägare, kapitalplacere, kreditgivare, leverantörer, anställda och det allmänna. Resultatet av analysen är inte alarmerande.

Förslaget om slopad revisionsplikt begränsar endast marginellt aktieägarnas insyn i företagen bl.a. därför att de ofta aktivt deltar i bolagets verksamhet som styrelseledamöter, verkställande direktörer eller anställda. Utredningen föreslår dessutom att en aktieägarminoritet ska kunna genomdriva revision av aktiebolaget. För aktieägarna i de små företagen bedöms förslagen få ringa eller inga konsekvenser

Det råder avtalsfrihet i vårt land och den som inte vill investera i eller rättshandla med ett företag som saknar revisor kan avstå eller försöka kompensera sig för den förhöjda risk som kan antas följa med att företaget inte revideras genom höjt pris, högre räntor, kortare kredittid, säkerhet av företaget i form av borgen eller pant, etc. Om företaget till följd av de förhöjda kostnader som de nu nämnda avtalsvillkoren innebär, finner att det blir för dyrt att stå utan kvalificerad revision kommer företaget att välja revisor. För leverantörer, kunder och anställda bedöms förslagen få ringa eller inga konsekvenser.

Skattekontrollen är i dag riskorienterad och mycket effektiv och ett avskaffande av revisionsplikten för de små företagen får enligt Utredningens bedömning effekter på skatteintäkterna som blir knappt märkbara. Att revisionsplikten avskaffas för de små företagen kan därför inte i sig motivera en generellt utökad kontroll av samma företag. Utredningen lägger följaktligen inte fram några förslag om att Skatteverkets kontroller totalt sett ska utökas men föreslår två andra kompensatoriska åtgärder, nämligen utökad uppgiftsskyldighet rörande bokföringen och uppgift i deklARATIONENS näringsbilaga om den skattskyldige är föremål för bl.a. revision.

Utredningen bedömer att den föreslagna begränsningen av revisionsplikten inte heller kommer att leda till någon märkbart ökad ekonomisk brottslighet av annat slag. Enligt Utredningens mening föreligger det därför inte något behov av ökade anslag till Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten, Bolagsverket, Finansinspektionen eller det allmänna i övrigt.

I fråga om förslagets konsekvenser för revisorer gör Utredningen följande bedömning. Många revisionsklienter kommer att säga upp sina revisionsavtal. Det kommer att leda till ett överskott på revisorer och detta överskott kommer att bestå under några år till dess utbud och efterfrågan på revisionsmarknaden har kommit i balans. I detta läge måste revisorerna söka sig till eller skapa nya uppgifter på en friare och större revisions- och redovisningsmarknad än i dag. På denna marknad kommer revisorerna att konkurrera inte bara med varandra utan också med redovisningskonsulter, bokföringsbyråer och andra som tillhandahåller ekonomiska tjänster.

På den nya marknaden som öppnar sig för revisorerna bör de kunna kompensera sig i det närmaste fullt ut för det intäktsbortfall som kan följa med avskaffandet av revisionsplikten, bl.a. genom att marknadsföra frivillig revision och nya produkter på marknaden.

Vissa revisorer kommer att i stället för lagstadgad revision specialisera sig och erbjuda t.ex. kvalificerad skatterådgivning eller biträde med affärsrådgivning som riskhantering, verksamhetsutveckling, företagsöverlåtelser, omstruktureringar och finansiering. Några revisorer kommer att övergå till andra anställningar, t.ex. inom ekonomiavdelningar på företag eller statliga myndigheter. På sikt kommer antalet revisorer att minska.

Det är oklart hur stor minskningen kan komma att bli. Revisorer på små revisionsbyråer i glesbygd kan antas vara mest sårbara. Deras möjlighet att erbjuda andra tjänster till de få företag som finns på orten kan vara begränsad.

För redovisningskonsulter och andra rådgivare som biträder företag i ekonomiska frågor innebär Utredningens förslag utökade möjligheter att erbjuda sina tjänster till företag som i dag är tvungna att anlita revisor. Å andra sidan kan konsulter och rådgivare räkna med att på sina traditionella verksamhetsområden möta en ökad konkurrens från revisorer.

# Förkortningar

2006 års ändrings- direktiv	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag
AADP	Accountancy and Actuarial Discipline Board
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
APB	Auditing Practices Board
ASB	Accounting Standards Board
ATF	Accounting Task Force
BAS	Board of Actuarial Standards
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
dBERR dir	Department of Business and Regulatory Reform Kommittédirektiv
DnR	Den norske Revisorforening
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen, numera EG
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFAA	The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FASB	Financial Accounting Standards Board
FATF	Financial Action Task Force on Money Laundering
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FN	Förenta Nationerna
FRC	Financial Reporting Council
FRR	Foreningen Registrerede Revisorer
FRRP	Financial Reporting Review Panel

FRSSE	Financial Reporting Standards for Smaller Entities
IAIS	International Association of Insurance Supervisors
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
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
IFRS	International Financial Reports Standards
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
ISA	International Standards of Auditing
KOM	Kom-dokument, dokument från Europeiska kommissionen
LU	Lagutskottet
MiFID	Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG
MTF	Multilateral Trading Facility
NHO	Näringslivets hovedorganisasjon
NRF	Nordiska Revisorsförbundet
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
POB	Professional Oversight Board
Prop.	Proposition
RS	Revisionsstandard i Sverige, utgivna av FAR SRS
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SGCG	Steering Group of Corporate Governance
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
Revisorsdirektivet	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
WGB	the Working Group on Bribery
XBRL	Extensive Business Reporting Language

# Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen dels att 9 kap. 14, 33, 34, 37 och 42–44 §§ ska upphöra att gälla, dels att 2 kap. 5 §, 3 kap. 1 §, 7 kap 34 §, 9 kap. 1, 3, 8, 13, 21, 35 och 46 §§, 25 kap. 33 § och 29 kap. 2 § ska ha följande lydelse och dels att det ska införas en ny paragraf, 9 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 kap.

#### 5 §<sup>1</sup>

I stiftelseurkunden *skall* stiftarna ange

1. hur mycket som *skall* betalas för varje aktie (teckningskursen), och

2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt postadress för styrelseledamot *och revisor* samt, i förekommande fall, styrelsesuppleant, revisorssuppleant och lekmannarevisor. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *skall* dess organisationsnummer anges.

I förekommande fall *skall* det

I stiftelseurkunden *ska* stiftarna ange

1. hur mycket som *ska* betalas för varje aktie (teckningskursen), och

2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt postadress för styrelseledamot samt, i förekommande fall, *revisor*, styrelsesuppleant, revisorssuppleant och lekmannarevisor. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *ska* dess organisationsnummer anges.

I förekommande fall *ska* det

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:137.



även anges om

1. en aktie *skall* kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med annan egendom än pengar,

2. en aktie *skall* kunna tecknas med rätt eller skyldighet för bolaget att överta egendom mot någon annan ersättning än aktier,

3. en aktie *skall* kunna tecknas med andra villkor,

4. bolaget *skall* ersätta kostnader för bolagets bildande, och

5. någon på något annat sätt *skall* få särskilda rättigheter eller förmåner av bolaget.

En sådan bestämmelse som avses i andra stycket *skall* återges i sin helhet i stiftelseurkunden.

Teckningskursen enligt första stycket 1 får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet *skall* därvid beräknas på grundval av bolagsordningens uppgifter om aktiekapital och antal aktier. Om det i bolagsordningen föreskrivs ett minimikapital och ett maximikapital och ett lägsta och högsta antal aktier, *skall* beräkningen ske genom att det högsta angivna aktiekapitalet divideras med det högsta antalet aktier eller det lägsta angivna aktiekapitalet med det lägsta antalet aktier.

även anges om

1. en aktie *ska* kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med annan egendom än pengar,

2. en aktie *ska* kunna tecknas med rätt eller skyldighet för bolaget att överta egendom mot någon annan ersättning än aktier,

3. en aktie *ska* kunna tecknas med andra villkor,

4. bolaget *ska* ersätta kostnader för bolagets bildande, och

5. någon på något annat sätt *ska* få särskilda rättigheter eller förmåner av bolaget.

En sådan bestämmelse som avses i andra stycket *ska* återges i sin helhet i stiftelseurkunden.

Teckningskursen enligt första stycket 1 får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet *ska* därvid beräknas på grundval av bolagsordningens uppgifter om aktiekapital och antal aktier. Om det i bolagsordningen föreskrivs ett minimikapital och ett maximikapital och ett lägsta och högsta antal aktier, *ska* beräkningen ske genom att det högsta angivna aktiekapitalet divideras med det högsta antalet aktier eller det lägsta angivna aktiekapitalet med det lägsta antalet aktier.

## 3 kap.

1 §<sup>2</sup>

<p>Bolagsordningen <i>skall</i> ange</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. bolagets firma,</li> <li>2. den ort i Sverige där bolagets styrelse <i>skall</i> ha sitt säte,</li> <li>3. föremålet för bolagets verksamhet, angivet till sin art,</li> <li>4. aktiekapitalet eller, om detta utan ändring av bolagsordningen <i>skall</i> kunna bestämmas till ett lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varvid minimikapitalet inte får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet,</li> <li>5. antalet aktier eller, om det i bolagsordningen har angetts ett minimikapital och ett maximikapital, ett motsvarande lägsta och högsta antal aktier,</li> <li>6. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelseledamöter,</li> <li>7. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelsesuppleanter, om sådana <i>skall</i> finnas,</li> <li>8. antalet eller lägsta och högsta antalet revisorer,</li> <li>9. hur bolagsstämma <i>skall</i> sammankallas, och</li> <li>10. den tid som bolagets räkenskapsår <i>skall</i> omfatta.</li> </ol> <p>När antalet styrelseledamöter och styrelsesuppleanter anges enligt första stycket 6 och 7, <i>skall</i> arbetstagarrepresentanter som utses enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda</p>	<p>Bolagsordningen <i>ska</i> ange</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. den ort i Sverige där bolagets styrelse <i>ska</i> ha sitt säte,</li> <li>4. aktiekapitalet eller, om detta utan ändring av bolagsordningen <i>ska</i> kunna bestämmas till ett lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varvid minimikapitalet inte får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet,</li> <li>bolagsordningen har angetts ett</li> <li>7. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelsesuppleanter, om sådana <i>ska</i> finnas,</li> <li>8. antalet eller lägsta och högsta antalet revisorer, <i>om bolaget ska ha revisor enligt 9 kap. 1 § första stycket 1–3 eller andra stycket denna lag.</i></li> <li>9. hur bolagsstämma <i>ska</i> sammankallas, och</li> <li>10. den tid som bolagets räkenskapsår <i>ska</i> omfatta.</li> </ol> <p>När antalet styrelseledamöter och styrelsesuppleanter anges enligt första stycket 6 och 7, <i>ska</i> arbetstagarrepresentanter som utses enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda</p>
---	---

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:137.



omsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

3. bolaget har

a) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,

b) tillstånd att bedriva rörelse eller verksamhet enligt 2 kap., 13 kap. eller 19 kap. lagen (2007:1528) om värdepappersmarknaden,

c) tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,

d) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder, eller

e) registrerats att bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.

4. bolagsordningen innehåller föreskrift om att bolaget ska ha revision,

5. bolaget enligt beslut av bolagsstämman med stöd av 9 kap. 8 § första stycket ska ha revision, eller

6. bolaget efter förslag av aktieägare i fall som avses i 9 kap. 9 a § första stycket andra

*meningen ska ha revision.*

*Vad som sägs i första stycket 1 gäller även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där.*

*Vid tillämpningen av andra stycket ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Det samma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.*

*I försäkringsrörelselagen (1982:713) finns bestämmelser om skyldighet för försäkringsaktiebolag att ha revisor.*

### 3 §

Revisorn *skall* granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen *skall* vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

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

Revisorn *ska* granska bolagets årsredovisning och bokföring. Granskningen *ska* vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

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

### 8 §

En revisor väljs av bolagsstämman.

Om bolaget *skall* ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall*

Om bolaget *ska* ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska*

utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

I ett bolag som avses i 2 § 4 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen utse en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

I 9, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att *länsstyrelsen* i vissa fall *skall utse en revisor*.

utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

I 9, 9 a, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att *revisor* i vissa fall *kan utses på annat sätt*.

#### 9 a §

*I ett bolag som saknar revisor kan en aktieägare föreslå att länsstyrelsen ska utse en revisor för revision av bolaget. Har aktieägaren föreslagit viss person eller visst revisionsbolag till revisor, får styrelsen besluta i enlighet med förslaget, om särskilda skäl inte talar emot det.*

*Bestämmelserna i 9 § andra och tredje styckena tillämpas på förslaget.*

#### 13 §<sup>3</sup>

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor *skall* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om

1. *bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:*

a) *medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

b) *bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner*

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor *ska* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om *bolaget är skyldigt att ha revisor enligt 1 § första stycket 1 eller 2 eller andra stycket.*

*Bestämmelser om krav på revisorns kompetens i bolag som avses i 1 § första stycket 3 och fjärde stycket finns i andra lagar.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:566.

kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

#### 21 §

Uppdraget som revisor gäller till slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet

Om samma revisor skall utses på nytt i anslutning till att tiden enligt första stycket löper ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.

I de fall som avses i 24 § får styrelsen utse en ny revisor för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid.

Ett uppdrag som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I bolagsordningen får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. Uppdrags-tiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.

#### 35 §

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

Utöver vad som följer av 29–32 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

46 §<sup>4</sup>

Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

*Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.*

Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, landstinget eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i.

Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen.

## 25 kap.

## 33 §

När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, *skall* styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen *skall* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. denna lag. Redovisningen *och revisionsberättelsen skall* läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna i

När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, *ska* styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen *ska* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas *av bolagets revisor* enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. denna lag. Redovisningen *ska* läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna i

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2006:373.



7 kap. 11 § 3 och 25 § om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet och om tillhandahållande av handlingar inför stämman *skall* tillämpas.

Om den tid som redovisningen *skall* avse omfattar även föregående räkenskapsår, *skall* det upprättas en särskild redovisning för det året och, om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, en särskild koncernredovisning.

7 kap. 11 § 3 och 25 § om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet och om tillhandahållande av handlingar inför stämman *ska* tillämpas.

Om den tid som redovisningen *ska* avse omfattar även föregående räkenskapsår, *ska* det upprättas en särskild redovisning för det året och, om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, en särskild koncernredovisning.

## 29 kap.

### 2 §

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskar är ersättningskyldig 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 skälig 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 ersättningskyldig.

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskar är ersättningskyldig 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. 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.

---

1. Denna lag träder i kraft, såvitt avser 9 kap. 21 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

2. I ett aktiebolag som inte enligt aktiebolagslagen är skyldigt att ha en revisor upphör bestämmelserna i bolagsordningen om revisorer att gälla vid ikraftträdandet. Detta gäller dock inte bestämmelser som har beslutats enligt 9 kap. 21 § i dess nya lydelse.

3. När ett bolag första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret enligt 9 kap. 48 § om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor valts, ska bolaget samtidigt ge in en kopia av bolagsordningen med markering som visar att bolagsordningens bestämmelser om revisor upphört att gälla enligt punkten 2 i dessa övergångsbestämmelser.

## 2 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:7138)

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen  
*dels* att 10 kap. 11 c § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 10 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 8 §<sup>5</sup>

Revisorerna *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska försäkringsbolagets årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*.

Om försäkringsbolaget är ett moderbolag, *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

Revisorerna *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska försäkringsbolagets årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om försäkringsbolaget är ett moderbolag, *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

---

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

---

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1991:1767.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen dels att 4 a kap. 14 och 15 §§ ska upphöra att gälla, dels att 4 a kap. 1 och 9 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 4 a kap.

##### 1 §<sup>6</sup>

Sparbanker *skall* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *skall* ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Uppdraget* som revisor upphör vid slutet av den *ordinarie stämma* som hålls under det *fjärde räkenskapsåret* efter revisorsvalet.

Sparbanker *ska* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *ska* ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Ett uppdrag* som revisor upphör vid slutet av den *första årsstämma* som hålls efter det år då revisorn utsågs.

*I sparbankens stadgar* får föreskrivas att *uppdraget* som revisor *ska* gälla för en längre tid än som anges i *andra stycket*. *Uppdragstiden* ska dock upphöra senast vid slutet av den *årsstämma* som hålls under det *fjärde räkenskapsåret* efter det då revisorn valdes.

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter.

Bestämmelserna i denna lag och lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:304.

9 §<sup>7</sup>

Revisorerna i en sparbank *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens förvaltning*.

Om en sparbank är moderföretag (moderbank), *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, reglementet eller god revisionssed.

Revisorerna i en sparbank *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om en sparbank är moderföretag (moderbank), *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, reglementet eller god revisionssed.

---

Denna lag träder i kraft, såvitt avser 4 a kap. 1 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2004:304.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om ekonomiska föreningar

dels att 8 kap. 13 a § ska upphöra att gälla,

dels att 8 kap. 5, 10, 13 och 16 §§, 11 kap. 17 § samt 13 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 8 kap.

##### 5 §<sup>8</sup>

Minst en revisor *skall* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Minst en revisor *ska* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2006:868.

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 *skall* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket *skall* en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval *skall* ske.

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 *ska* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket *ska* en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval *ska* ske.

*Ett uppdrag som revisor enligt första–tredje stycket upphör vid slutet av den första föreningsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.*

*I föreningens stadgar får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i sjätte stycket. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den föreningsstämma som hålls under det*

*fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.*

## 10 §

Revisorerna *skall* i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens och verkställandes direktörens förvaltning.*

Om föreningen är en moderförening, *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorerna *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionsredovisning.

Revisorerna *ska* i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om föreningen är en moderförening, *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorerna *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionsredovisning.

13 §<sup>9</sup>

Revisorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen *skall* överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna *skall* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen *skall* innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag.

Revisorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen *ska* överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna *ska* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen *ska* innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2002:389.



Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som *skall* lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, *skall* revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

*Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.*

*I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet*

*1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),*

*2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,*

*3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller*

*4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av*

Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som *ska* lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, *ska* revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Revisorerna kan i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

1 kap. 1, 1 b och 2 §§ skattebetalningslagen.

Revisionsberättelsen *skall* innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening *skall* revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid *skall* första- *tredje och femte* styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, *skall* revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

Revisionsberättelsen *ska* innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening *ska* revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid *ska* första- *fjärde* styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, *ska* revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

#### 16 §<sup>10</sup>

Revisorerna får inte obehörigen lämna upplysningar till enskilda medlemmar eller utomstående om sådana föreningens angelägenheter som de har fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag, om det kan vara till nackdel för föreningen.

Revisorerna är skyldiga att

1. till föreningsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle vara till väsentlig nackdel för föreningen,

2. till medrevisor, granskare som avses i 17 §, ny revisor och, om föreningen har försatts i konkurs, konkursförvaltare lämna erforderliga upplysningar om

Revisorerna är skyldiga att

1. till föreningsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle vara till väsentlig nackdel för föreningen, *samt*

2. till medrevisor, granskare som avses i 17 §, ny revisor och, om föreningen har försatts i konkurs, konkursförvaltare lämna erforderliga upplysningar om

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2004:1184.

föreningens angelägenheter, föreningens angelägenheter.  
samt

3. på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorerna i en förening som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldiga att på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

## 11 kap.

### 17 §<sup>11</sup>

Om en förening har trätt i likvidation på grund av föreningsstämmans beslut, kan stämman sedan *revisorerna* har avgett yttrande besluta att likvidationen *skall* upphöra och föreningens verksamhet återupptas. Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det finns anledning till likvidation på grund av denna lag eller stadgarna eller om utskiftning har ägt rum.

När beslut enligt första stycket fattas, *skall* en styrelse samtidigt väljas.

Föreningsstämmans beslut om likvidationens upphörande och val av styrelse *skall* likvidatorerna genast anmäla för registrering. Beslutet får inte verkställas förrän registrering har skett.

Om ett likvidationsbeslut har blivit upphävt genom en

Om en förening har trätt i likvidation på grund av föreningsstämmans beslut, kan stämman sedan *föreningens revisorer* har avgett yttrande besluta att likvidationen *ska* upphöra och föreningens verksamhet återupptas. Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det finns anledning till likvidation på grund av denna lag eller stadgarna eller om utskiftning har ägt rum.

När beslut enligt första stycket fattas, *ska* en styrelse samtidigt väljas.

Föreningsstämmans beslut om likvidationens upphörande och val av styrelse *ska* likvidatorerna genast anmäla för registrering. Beslutet får inte verkställas förrän registrering har skett.

Om ett likvidationsbeslut har blivit upphävt genom en

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2003:865.

dom eller ett beslut av domstol som har vunnit laga kraft, *skall* likvidatorerna genast anmäla detta för registrering samt, om det upphävda likvidationsbeslutet är sådant som avses i 1, 3, 4 eller 4 a §, kalla till föreningsstämma för val av styrelse.

När likvidationen har upphört enligt denna paragraf, *skall* 14 § tillämpas.

dom eller ett beslut av domstol som har vunnit laga kraft, *ska* likvidatorerna genast anmäla detta för registrering samt, om det upphävda likvidationsbeslutet är sådant som avses i 1, 3, 4 eller 4 a §, kalla till föreningsstämma för val av styrelse.

När likvidationen har upphört enligt denna paragraf, *ska* 14 § tillämpas.

### 13 kap.

#### 2 §<sup>12</sup>

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. I 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.

---

Denna lag träder i kraft, såvitt avser 8 kap. 5 § sjätte och sjunde stycket, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2004:1184.

## 5 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om utländska filialer att 12 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses. Verkställande direktören skall se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.*

12 §<sup>13</sup>

Filialens räkenskaper ska granskas av auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt *revisorsexamen*, om verksamheten i Sverige uppfyller mer än ett av de villkor som anges i 2 § första stycket 3 eller 4 revisionslagen (1999:1079) eller är av sådan art som avses i punkten 2 i nämnda stycke eller 9 kap. 1 § första stycket 2 eller 3 aktiebolagslagen (2005:551). Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses.

Verkställande direktören ska se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.

---

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

---

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1995:538.

## 6 Förslag till lag om ändring av lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om medlemsbanker dels att 7 a kap. 14 och 15 §§ ska upphöra att gälla, dels att 7 a kap. 1 och 9 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 7 a kap.

#### 1 §<sup>14</sup>

Medlemsbanker *skall* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *skall* ha flera revisorer, får det i stadgarna föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Uppdraget* som revisor upphör vid slutet av den *ordinarie stämma* som hålls *under det fjärde räkenskapsåret* efter *revisorsvalet*.

Medlemsbanker *ska* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *ska* ha flera revisorer, får det i stadgarna föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Ett uppdrag* som revisor upphör vid slutet av den *första årsstämma* som hålls *efter det då revisorn utsågs*.

*I medlemsbankens stadgar får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i andra stycket. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter.

Bestämmelserna i denna lag och lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2004:318.

9 §<sup>15</sup>

Revisorerna i en medlemsbank *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens förvaltning*.

Om en medlemsbank är moderföretag (moderbank), *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

Revisorerna i en medlemsbank *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om en medlemsbank är moderföretag (moderbank), *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

---

Denna lag träder i kraft såvitt avser 7 a kap. 1 § den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2004:318.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen dels att 29, 30 och 32 a §§ ska upphöra att gälla, dels att 2, 5, 12, 31, 36 och 37 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

Lagen är, med undantag för företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag, tillämplig på

1. handelsbolag i vilka samtliga bolagsmän är juridiska personer,

2. stiftelser som enligt 6 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta räkenskapsåret med en årsredovisning,

3. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

4. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i



*koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

*b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,*

*c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.*

*Vid tillämpningen av första stycket 4 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.*

## 5 §

Revisorn *skall* granska företagets årsredovisning och bokföring *samt företagsledningens förvaltning*. Granskningen *skall* vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om företaget är moderföretag, *skall* revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

Revisorn *ska* granska företagets årsredovisning och bokföring. Granskningen *ska* vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om företaget är moderföretag, *ska* revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

12 §<sup>16</sup>

En revisor *skall* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

En revisor *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2006:875.

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

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

1. ett handelsbolag *som en eller flera* juridiska personer är *delägare i*, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I företag som avses i 6 kap. 1 § första stycket 6 eller 7 bokföringslagen (1999:1078) skall minst en revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

1. ett handelsbolag *i vilket samtliga bolagsmän är* juridiska personer, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I företag som avses i 2 § 3 och 4 ska minst en revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

### 31 §

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 28 § får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

### 36 §

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

*Revisorn är dessutom skyldig*

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

att på begäran lämna upplysningar om företagens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett handelsbolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

37 §<sup>17</sup>

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 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.

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget *ska* ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I 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 registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

---

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2004:1189.

---

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

## 8 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om utgivning av elektroniska pengar att 6 kap. 7 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 6 kap.

#### 7 §<sup>18</sup>

En revisor *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett institut för elektroniska pengar får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar institutets verksamhet,

2. kan påverka institutets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs eller till *anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktieföretagslagen (2005:551) eller 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.*

En revisor *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett institut för elektroniska pengar får kännedom om förhållanden som

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag i ett instituts moderföretag eller ett dotterföretag som har en likartad förbindelse med institutet.

---

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

---

<sup>18</sup> Senaste lydelse 2005:929.

## 9 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om investeringsfonder

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om investeringsfonder att 10 kap. 17 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 17 §<sup>19</sup>

En revisor *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett fondbolag får kännedom om förhållanden som kan

En revisor *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett fondbolag får kännedom om förhållanden som kan

1. utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar fondbolagets verksamhet,

2. påverka fondbolagets fortsatta drift negativt, eller

3. leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs *eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551).*

3. leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringsskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag som revisorn har i fondbolagets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med fondbolaget.

Rapporteringsskyldigheten gäller också en sådan särskild granskare i ett institut för elektroniska pengar som avses i 10 kap. 21 § aktiebolagslagen eller 8 kap. 17 § lagen om ekonomiska föreningar.

---

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

---

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2005:931.

## 10 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om bank- och finansieringsrörelse att 13 kap. 10 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 13 kap.

#### 10 §<sup>20</sup>

En revisor eller en särskild granskare *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett kreditinstitut får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar institutets verksamhet,

2. kan påverka institutets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs *eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktieföretagslagen (2005:551), 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 14 och 15 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 7 a kap. 14 och 15 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.*

En revisor eller en särskild granskare *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett kreditinstitut får kännedom om förhållanden som

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn och granskaren har en motsvarande rapporteringskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag i kreditinstitutets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med institutet.

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2005:932.

---

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 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om värdepappersmarknaden att 23 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 23 kap.

#### 8 §

En revisor *skall* omedelbart rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett värdepappersbolag får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar bolagets verksamhet,

2. kan påverka bolagets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

En revisor *ska* omedelbart rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett värdepappersbolag får kännedom om förhållanden som

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringsskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag som revisorn har i värdepappersbolagets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med värdepappersbolaget.

---

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

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

Härigenom föreskrivs att det i revisorslagen ska införas en ny paragraf, 26 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### *26 a §*

*En revisor med uppdrag som föreskrivs i lag eller annan författning är skyldig att på begäran lämna upplysningar om uppdragsgivarens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.*

*Om en revisor med uppdrag som föreskrivs i lag eller annan författning finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för uppdragsgivarens verksamhet har gjort sig skyldig till bestickning enligt 17 kap. 7 § brottsbalken eller mutbrott enligt 20 kap. 2 § samma balk av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning, är revisorn skyldig att omedelbart underrätta detta till uppdragsgivarens ledning och anmäla till åklagare. En underrättelse ska dock inte göras till företagets ledning, om det skulle försvåra brottsutredningen.*

*En revisor som gjort anmälan enligt andra stycket, ska genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.*

---

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

### 13 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska införas en ny paragraf, 3 kap. 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 3 kap.

##### 5 a §

*Näringsidkare ska i självdeklaration lämna*

*1. a) uppgift om näringsidkarens årsbokslut upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare,*

*b) uppgift om näringsidkarens årsredovisning granskas eller granskats av en revisor i enlighet med 9 kap. aktieföretagslagen (2005:551), 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar eller revisionslagen (1999:1079) och*

*2. identifikationsuppgifter för uppdragstagare och revisor som avses i 1.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

## 14 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen att 3 kap. 5 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

#### 5 §<sup>21</sup>

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.

*Skatteverket får vidare förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Sådant föreläggande får dock inte meddelas ett dödsbo.*

*Skatteverket kan besluta att skyldighet som omfattas av föreläggande enligt andra stycket ska fullgöras vid ett möte mellan företrädare för verket och den förelagde.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

---

<sup>21</sup> Senaste lydelse 2003:655.

## 15 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen att 14 kap. 3 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 14 kap.

#### 3 §<sup>22</sup>

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller av annan uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Skatteverket får också förelägga den som *skall* utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen

Skatteverket får också förelägga den som *ska* utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen

Skatteverket får dessutom förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

*Skatteverket får vidare förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Sådant föreläggande får dock inte meddelas ett dödsbo.*

<sup>22</sup> Senaste lydelse 2003:664.

*Skatteverket kan besluta att skyldighet som omfattas av föreläggande enligt fjärde stycket ska fullgöras vid ett möte mellan företrädare för verket och den förelagde.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

# 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 EU<sup>1</sup> ska genomföras i svensk rätt (SOU 2007:56).

I detta delbetänkande behandlas den andra delen av uppdraget, nämligen frågan om revisionsplikt för små företag. Enligt ett tilläggsdirektiv (dir. 2006:128), se *bilaga 2*, ska utredaren bl.a. föreslå de ändringar som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, ta ställning till vilka företag som ska omfattas av förändringen samt 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.

I den tredje och sista delen av uppdraget ingår att se över bl.a. behovet av skärpta regler om byråjäv i små företag, en begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet samt reglerna om disciplinära åtgärder i revisorslagen. Utredaren får även ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiserats under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt. Utredningen har i sitt första delbetänkande aviserat att bl.a. frågor om revisorers opartiskhet och självständighet samt utbildning kan komma att övervägas under uppdragets sista del. Ett slutbetänkande ska enligt direktiven lämnas i september 2008.

---

<sup>1</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.



Utredningen inledde sitt arbete rörande revisorsplikten i små företag i september 2007. Sammanträden med sakkunniga och experter har ägt rum vid fem tillfällen samt med den parlamentariska referensgruppen vid tre tillfällen.

Den särskilde utredaren och sekreterarna har genomfört studieresor i Danmark, Finland, England och Nederländerna.

I Danmark besöktes Ehrvervs- och Selskabsstyrelsen samt Foreningen Registrerede Revisorer (FRR). Vid det först nämnda besöket deltog även företrädare för det danska skatteministeriet SKAT och vid besöket hos FRR deltog även företrädare för Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

I Finland besöktes Handels- och Industriministeriet.

I England besöktes Department of Business and Regulatory Reform (dBERR), Financial Reporting Council (FRC) och The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Dessutom ägde ett sammanträffande rum med Dr Jill Collis, Kingston University.

I Nederländerna arrangerades ett möte på Ministerie van Financiën med företrädare för det ministeriet, Ministerie van Justitie, Autoriteit Financiële Markten (tillsynsmyndighet för finansmarknaden och revisorer) och Verbond van Nederlandse Ondernemingen en het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond VNO-NCW (förening för nederländsk industri och arbetsgivare).

Den särskilde utredaren och sekreterarna har vidare i Stockholm träffat det norska Udvalget om revisjonsplikt for små foretak. Särskild utredare i udvalget är professorn vid Bergens universitet Rune Sæbø.

Samråd har ägt rum med NUTEK samt Utredningen om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna (Ju 2007:7) och Utredningen om ett enklare aktiebolag (Ju 2007:15).

Sekretariatet har besökt Ekobrottsmyndigheten i Stockholm, Skatteverket i region Södra och FAR SRS.

## 2 Frågornas tidigare behandling

### 2.1 Aktiebolag

Regler om revision infördes för första gången i svensk rätt genom 1895 års lag om aktiebolag. Samtliga aktiebolag ålades då att utse en lämplig person som granskade bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning. Några särskilda krav på granskningsmannens kompetens ställdes inte.

I 1910 års lag om aktiebolag infördes flera minoritetsskyddsregler. En aktieägarminoritet fick då möjlighet att kräva att en revisor utsågs för att tillsammans med övriga revisorer delta i granskningen av styrelsens förvaltning och bolagens räkenskaper.

Stockholms handelskammare beslöt år 1912 att auktorisera yrkesrevisorer och sju år senare auktoriserade även andra handelskamrar revisorer. År 1930 började handelskamrarna godkänna granskningsmän. De godkända granskningsmännen fick utföra revisionsuppdrag som bisyssla och det ställdes inte lika höga krav på dem som på auktoriserade revisorer.

I 1944 års lag om aktiebolag föreskrevs att revisorn bl.a. skulle granska bolagets räkenskaper samt tillse att bolagets organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen var tillfredsställande. I förarbetena (NJA II 1945 s. 596) uttalades att revisorerna hade till uppgift att kontrollera styrelsens och verkställande direktörs verksamhet i bolaget samt att de i första hand var aktieägarnas förtroendemän. Revisionen skulle utföras även med beaktande av en aktieägarminoritets samt av bolagsborgenärers, aktieköparens och det allmännas intressen. För bolag med aktiekapital eller maximikapital om minst 2 miljoner kronor och bolag vars aktier eller obligationer var noterade på fondbörs infördes krav på att minst en revisor skulle vara auktoriserad av en svensk handelskammare. Auktoriserad revisor skulle också utses om det var föreskrivet i bolagsordningen eller om det begärdes av

aktieägare med minst en tiondel av aktiekapitalet. För övriga bolag gällde att revisorn borde ha den erfarenhet rörande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordrades.

Uppgiften att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän överfördes år 1973 till Kammarkollegium.

Med 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) kom skyldigheten att ha kvalificerad revisor att omfatta alla aktiebolag med ett högre bundet eget kapital än en miljon kronor samt aktiebolag där ägare till en tiondel av aktierna begärt det vid bolagsstämma. Dessa bolag skulle ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Begreppet ”godkänd revisor” ersatte ”godkänd granskningsman”. Översteg tillgångarnas nettovärde 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda 200 skulle revisorn vara auktoriserad. Detsamma gällde vissa noterade aktiebolag.

I förarbetena (prop. 1975:103 s. 237 ff. och SOU 1971:15 s. 255 ff.) angavs att man ville trygga en sakkunnig och självständig revision i de större bolagen. Det ansågs inte nödvändigt att ha en auktoriserad eller godkänd revisor i mindre bolag. I små bolag med enkla affärsförhållanden ansågs revisionen kunna utföras tillfredsställande utan den teoretiska sakkunskap som auktoriserade och godkända revisorer hade. Ett krav på att ha sådana revisorer ansågs därför medföra en onödig kostnad för bolaget. Dessutom var antalet auktoriserade och godkända revisorer inte tillräckligt stort.

I 1975 års aktiebolagslag föreskrevs vidare att revisorn skulle i den omfattning som god revisionsredovisning, granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaper samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

I 1975 års lag angavs också att en aktieägare kunde väcka förslag om särskild granskning av bolagets förvaltning och räkenskaper under viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget. Om förslaget vid bolagsstämma biträdades av ägare till en tiondel av samtliga aktier, skulle länsstyrelsen efter anmälan förordna en eller flera granskare.

Under 1970-talet fördes en intensiv kriminalpolitisk debatt om ekonomisk brottslighet. Det hävdades att den ekonomiska brottsligheten omfattar mångdubbelt större belopp än traditionell brottslighet, att samhällets åtgärder i förebyggande syfte hade en delvis felaktig inriktning och framstod som otillräckliga samt att samhällets kontroll- och sanktionssystem inte var ändamålsenligt utformat för kampen mot ekonomisk brottslighet.

I en promemoria från en arbetsgrupp inom BRÅ (PM 1978:2 *Revisorers verksamhet*) tillbakavisades påståenden om att revisorer medverkade i ekonomisk brottslighet och i stället undersöktes om ekonomisk brottslighet kunde motverkas genom insatser av kunniga och seriösa revisorer. Några av de förslag som därvid presenterades ledde till lagstiftning år 1981, bl.a. att revisorn skulle ha upplysningsskyldighet i förhållande till medrevisor, särskild granskare, ny revisor och konkursförvaltare. I en annan promemoria från BRÅ föreslogs skärpt likvidationsplikt när aktiekapitalet helt eller delvis gått förlorat så att det inte längre fanns full täckning för aktiekapitalet.

I 1978 års BRÅ-promemoria lämnade arbetsgruppen en rekommendation om att samtliga aktiebolag skulle vara skyldiga att ha minst en kvalificerad revisor, men det konstaterades samtidigt att detta inte kunde genomföras omedelbart eftersom de kvalificerade revisorerna var för få. Eftersom lägsta tillåtna aktiekapital skulle höjas till 50 000 kronor år 1981 antogs att antalet aktiebolag inom några år skulle minska kraftigt. Det föreslogs därför att en skyldighet för samtliga aktiebolag att ha minst en kvalificerad revisor skulle inträda först den 1 januari 1982. Arbetsgruppen fann vidare angeläget att skyldigheten att ha kvalificerad revision på sikt skulle omfatta all ekonomisk verksamhet av betydelse.

Förslaget om en allmän skyldighet att ha kvalificerad revision behandlades i ett lagstiftningsärende år 1980 (prop. 1979/80:143, LU 1980/81:4 och LU 1980/81:28). I propositionen anfördes att mindre bolag är mer utsatta när det gäller ekonomisk brottslighet och att en effektiv och sakkunnig revision även i de mindre aktiebolagen är av värde för att förhindra och motverka ekonomisk brottslighet. Med hänsyn till att de kvalificerade revisorerna ansågs vara för få fick frågan anstå till dess att antalet aktiebolag gått ned väsentligt. Däremot utvidgades med verkan från den 1 juli 1981 skyldigheten att ha kvalificerad revision till att omfatta även aktiebolag, vars senast fastställda balansräkning visade att full täckning inte fanns för aktiekapitalet.

Ett par år senare föreslogs på basis av en av Kommerskollegium gjord uppskattning av tillgången på antalet revisorer, att samtliga aktiebolag skulle ha en kvalificerad revisor (prop. 1981/82:171). Som skäl för detta anfördes att det är uppenbart att en effektiv och sakkunnig revision har betydelse för att bekämpa ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet som kan förekomma i samband med näringsverksamhet. I samband med riksdagens behandling av

lagförslaget (LU 1981/82:38 och LU 1981/82:42) bestämdes att reformen skulle träda i kraft för nybildade aktiebolag den 1 januari 1983 och för äldre aktiebolag från och med första ordinarie bolagsstämma som hölls efter utgången av år 1987. Vid riksdagsbehandlingen gav riksdagen till känna att revisorn borde ges en mer aktiv roll i kampen mot skattebrott och skatteflykt och att bl.a. frågan om ett från företaget fristående organ skulle utse revisor borde utredas.

Regeringen tillsatte en kommission mot ekonomisk brottslighet, som år 1983 presenterade ett delbetänkande om *Effektiva företagsrevision* (SOU 1983:36). Kommissionen anförde (s. 1):

Företagsrevisionen, som den utförs i dag, har ... sina naturliga begränsningar när det gäller att uppdaga och förhindra ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i företagen. Revisionen är till sin uppläggning huvudsakligen inriktad på den offentliga redovisningen av företagets resultat och ställning. Utifrån denna inriktning styrs revisionen av kriterier om väsentlighet och relativ risk. Revisionen är inte heller heltäckande utan sker i stor utsträckning stickprovsmässigt.

För att göra revision till ett mer verksamt medel mot ekonomisk brottslighet föreslog kommissionen att revisorerna vid sin granskning ska kontrollera hur företagen uppfyller sina åligganden enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar samt anmärka på brister i dessa hänseenden i revisionsberättelsen. Vid eventuell anmärkning skulle en avskrift av berättelsen skickas till länsstyrelsen. En granskningsskyldighet ansågs kunna få betydande positiva effekter för bekämpningen av skattefuskar och annan ekonomisk brottslighet och av skatteflykt. Kommissionen ansåg att det inte fanns skäl att införa en ordning där samhället utser revisorer. De flesta företag ansågs fungera i stort sett bra och en ordning med offentliga revisorer skulle ta stora resurser i anspråk. I stället föreslogs att samhället, genom länsstyrelserna, under vissa omständigheter, t.ex. när företaget ej sköter sina löpande betalningar, skulle ha rätt att utse revisor. Kommissionen föreslog också att en revisor på begäran skulle vara skyldig att i vissa fall lämna uppgifter till polis och åklagare samt skattemyndigheten.

Kommissionens förslag om revisorsgranskning av bolagets skyldigheter i fråga om skatter och avgifter ledde under hösten 1984 till lagstiftning. Någon lagstadgad uppgiftsskyldighet till skattemyndigheterna infördes emellertid inte. I förarbetena (prop. 1984/85:30 s. 13 f.) uttalades bl.a. att förtroendeförhållandet mellan

företagsledningen och revisorn allvarligt kan rubbas, om revisorn åläggs en självständig upplysningsplikt gentemot skattemyndigheterna och att en minskad öppenhet kan resultera i en sämre revision. Kommissionens förslag om offentlig revisor begränsades, men länsstyrelserna gavs möjlighet att när det fanns skäl för det förordna en viss revisor eller låta bolaget välja en.

Antalet aktiebolag ökade kraftigt under 1980-talet, men det gjorde också antalet kvalificerade revisorer. Övergången till den nya ordningen med kvalificerad revision i samtliga aktiebolag förefaller därför inte ha vållat några problem (jfr LU 1987/88:35).

Under 1980-talet avklingade den kriminalpolitiska debatten om ekonomisk brottslighet. I vågsvallet efter finanskrisen i början av 1990-talet tog dock debatten ny fart och krav på en samordning av samhällets resurser gentemot ekonomisk brottslighet ställdes.

I en skrivelse till riksdagen från Riksdagens revisorer (1994/95: RR4) konstaterades att den ekonomiska brottsligheten – brott som utnyttjar företagsformen – ändrat karaktär och blivit ett stort och växande samhällsproblem. För att förebygga och förhindra brott ansåg Riksdagens revisorer att det var viktigt bl.a. att öka risken för upptäckt och samtidigt stärka det gemensamma ansvaret för regelbrottsligheten i samhället. Det konstaterades att bolagens revisorer inte har kunnat hindra de bokföringsbrott som ingår i ekonomisk brottslighet samt att kombinationen rådgivning och kontroll är komplicerad och kan påverka revisorns förtroendeställning i förhållande till företagsledning och externa intressenter. Vidare anfördes följande:

Många har påpekat att revisorerna har små möjligheter att upptäcka fel som görs medvetet. ... Det har hävdats att om en företagare (eller ekonomichef e. dyl.) vill lura en revisor så har han goda möjligheter att lyckas med det ... Det är i dessa sammanhang vanligt att man talar om ett förtroendegap mellan vad allmänheten väntar att revisorerna skall göra och vad revisorerna faktiskt har möjlighet att göra.

Riksdagens revisorer ansåg bl.a. att frågan om införande av sanktionsavgifter för bokföringsbrott borde utredas. Vidare sades att revisorerna hade en nyckelroll när det gäller att förebygga ekonomisk brottslighet. Samtidigt konstaterades att revisorernas uppdrag tidigare övervägts utan att ha den ekonomiska brottsligheten i fokus. Det borde därför göras en sådan översyn. Därvid borde behandlas om revisorernas roll i förhållande till företagen

borde stärkas och ett förslag från en arbetsgrupp hos Riksåklagaren om bl.a. skyldighet att anmäla brott borde genomföras.

Regeringen anförde i en skrivelse om samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten (skr. 1994/95:217) att en revisor ofta är den utomstående som har bäst insyn i ett företags interna förhållanden och att revisorerna därför är en viktig resurs för att motverka ekonomisk brottslighet också från ledande personer inom företagen. Inte minst kan revisorerna förebygga brottslighet genom att påpeka oegentligheter som de upptäckt vid granskningen.

Revisorsnämnden inrättades den 1 juli 1995 för prövning och tillsyn av kvalificerade revisorer enligt den nya revisorslag (1995:665) som trädde i kraft vid samma tidpunkt. Syftet med inrättandet av den nya myndigheten var bl.a. att markera verksamhetens betydelse för samhället och revisionens roll i kampen mot ekonomisk brottslighet.

Efter behandling av Aktiebolagskommittén (SOU 1995:44) och i en promemoria upprättad år 1997 inom Justitiedepartementet (*Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott i bolaget*) infördes den 1 januari 1999 skyldighet för revisorer att lämna sitt uppdrag och anmäla till åklagare, om en styrelseledamot eller den verkställande direktören gjort sig skyldig till vissa typer av brott.

Aktiebolagskommittén tog även upp frågan om revisionsplikten för små aktiebolag borde inskränkas. I lagstiftningsärendet (prop. 1997/98:99) fann regeringen inte skäl att föreslå någon inskränkning av revisionsplikten och uttalade bl.a. följande:

Regeringen anser för sin del att bestämmelserna om revision fyller en viktig funktion i det associationsrättsliga regelverket. För aktieägarna är det viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även för bolagets borgenärer, anställda och det allmänna finns ett intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt. Skälen för revision gör sig gällande även beträffande mindre bolag. Att undanta mindre aktiebolag från revisionsplikt skulle dessutom påtagligt öka risken för ekonomisk brottslighet i sådana bolag.

Som skäl för att inskränka revisionsplikten för mindre aktiebolag anförs ofta att revisionen innebär en kostnad för bolaget. Enligt regeringens uppfattning är detta – mot bakgrund av revisionens positiva betydelse i övrigt – inte något tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om revision. En annan sak är att revisionen i mindre bolag inte ska behöva göras mer omfattande och kostnads-

krävande än vad som verkligen är motiverat. Revisionen bör, liksom i dag, utföras enligt god revisionssed, något som ger utrymme för att låta den få växlande omfattning efter förhållandena i de bolag som ska granskas.

Ett annat argument för att inskränka revisionsplikten i mindre bolag är att behovet av kontroll i dessa bolag ur aktieägarnas synvinkel inte är så påtagligt, eftersom delägarna ofta själva är verksamma i bolaget. Som regeringen tidigare har varit inne på ska revisionen tillgodose även andra intressen än delägarnas.

Den nya aktiebolagslag (2005:551) som trädde i kraft den 1 januari 2006 medförde inte någon ändring i sak beträffande revisionsplikens omfattning, revisorns uppgifter eller minoritetsrevisor.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

Någon närmare utvärdering av revisorernas roll för skatteintäkter och skattekontroll samt kampen mot ekonomisk brottslighet har inte ägt rum. I en BRÅ-rapport från 2004 (*Revisorernas anmälningskyldighet*) behandlas dock skyldigheten att anmäla brott till polis och åklagare som infördes år 1999, se vidare avsnitt 5.

Som framgått av det anförda har med åren revisorernas skyldigheter vidgats och tillsynen över dem stärkts. För att anpassa svenska regler till bl.a. EG-rätten samt stärka revisorers opartiskhet och självständighet har det på senare tid också införts nya regler. En kort redogörelse om detta finns på s. 88–89 i Utredningens första delbetänkande (SOU 2007:56). I det betänkandet lämnas också förslag om skärpta regler vid revision av aktiebolag.

Beträffande aktiebolag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt noterade aktiebolag, se nedan under avsnitt 2.4–2.5.

## 2.2 Ekonomiska föreningar

I likhet med 1895 års aktiebolag infördes i lagen den 28 juni 1895 om registrering av föreningar för ekonomisk verksamhet en bestämmelse om att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skulle granskas av en eller flera revisorer. Dessa skulle



utses på föreningsstämma eller på annat i stadgarna angivet sätt. Några krav på att revisorn skulle ha särskild kompetens fanns inte.

På samma sätt som för aktiebolag infördes i 1911 års lag om ekonomiska föreningar bestämmelser om minoritetsrevisor. Däremot kom det att dröja innan regler med krav på revisorer med särskild kompetens infördes.

I förarbetena (prop. 1951:34 s. 152 ff.) till 1951 års lag om ekonomiska föreningar framhölls att det inte borde finnas något krav på kvalificerade revisorer i ekonomiska föreningar. Som skäl för detta anfördes att ett sådant krav skulle medföra en brytning av utvecklingen med revision av anställda hos centralorganisationer eller särskilda revisorsorgan som av formella skäl inte kunde kvalificeras som revisorer. Den kontroll som förekom ansågs tillfredsställande och det hänvisades till att krav på kvalificerade revisorer kunde uppställas i föreningens stadgar.

Först år 1980 infördes krav på auktoriserad revisor, dock endast om tillgångarnas nettovärde i föreningen översteg 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda var över 200. Kretsen av föreningar som var skyldiga att ha kvalificerad revision kom därmed att sammanfalla med den krets av föreningar som skulle upprätta årsredovisning. I andra föreningar skulle en auktoriserad eller godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begärde det vid en föreningsstämma. Skyldigheten för stora föreningar att ha auktoriserad revisor förenades med flera undantag. Reglerna om revision av ekonomiska föreningar utformades med aktiebolagens bestämmelser som förebild.

Enligt den nu gällande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska en ekonomisk förening alltid ha minst en revisor. Något krav på kvalificerad revisor finns inte, med undantag för de stora föreningarna. Det tidigare införda kravet på auktoriserad revisor för sådana föreningar överfördes nämligen oförändrat till den nya lagen.

I samband med införande av 2001 års revisorslag jämfördes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer och stora föreningar tilläts använda även sådana revisorer.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha en auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

Beträffande ekonomiska föreningar inom finans- och försäkringsmarknaderna, se avsnitt 2.4–2.5.

## 2.3 Handelsbolag och vissa andra företagsformer

Bestämmelser om handelsbolag och enkla bolag infördes samtidigt som för aktiebolag och ekonomiska föreningar, dvs. år 1895. Några bestämmelser om revision infördes dock inte för handelsbolagens och de enkla bolagens del. Inte heller i 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag infördes några sådana regler. I förarbetena uttalades att det inte är nödvändigt att ha särskilda regler om olika bolagsorgan i bolag som till sin karaktär har ett begränsat antal ägare.

I den samtidigt införda lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag infördes en generell bestämmelse om skyldighet att ha en eller flera revisorer för bokföringspliktiga företag som var skyldiga att upprätta årsredovisning. Det gällde bl.a. företag som hade minst tio anställda eller vars tillgångar uppgick till minst 1 000 gånger basbeloppet. I företag med tillgångar som översteg 1 000 gånger basbeloppet eller minst 200 anställda skulle minst en revisor vara auktoriserad. Bestämmelserna gällde även företag som var moderbolag i en koncern om gränsvärdena överskreds för hela koncernen.

Bestämmelserna om revisionsplikt i 1980 års årsredovisningslag fortsatte att gälla parallellt med den nya årsredovisningslagen som infördes år 1995. Genom 1995 års årsredovisningslag (1995:1554) utökades skyldigheten att upprätta årsredovisning – och därmed revisionsplikten – för handelsbolag, nämligen för dem i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare direkt eller indirekt är aktiebolag. Lagändringen var föranledd av Sveriges inträde i EG och innebar en anpassning till tillämpningsområdet för det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag om skyldighet att ha revisor överfördes i stort sett oförändrade i sak till revisionslagen (1999:1079). Revisionsplikten för handelsbolag ändrades på så sätt att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i. Den förenkling som ändringen innebar gjordes av främst lagtekniska skäl. Regleringen av revision anslöt i huvudsak till aktiebolagens regler om detta.

I samband med införande av 2001 års revisorslag jämställdes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer och större företag tilläts använda även sådana revisorer.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha kvalificerad revisor utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

## 2.4 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna

### Banker och hypoteksinstitut

Lagstiftningen för företag inom finans- och försäkringsmarknaderna har i alla år anpassats efter aktiebolagslagstiftningen och i viss mån även till de lagar som reglerat ekonomiska föreningar. Hänsyn har därvid tagits till att företag på dessa marknader bedrivit rörelse av speciell karaktär och att verksamheten ska vara underkastad särskild offentlig tillsyn. Detta har haft betydelse vid utformningen av regler om revision.

Bank- och finansieringsverksamhet har traditionellt bedrivits i aktiebolagsform. Redan i 1910 års lag om bankrörelse fanns särskilda krav på revision i *bankaktiebolag* (affärsbanker). I bankaktiebolag skulle aktieägarna utse minst två revisorer och dessutom skulle en tillsynsmyndighet utse en eller flera revisorer i varje bank och ge revisorn en särskild instruktion. År 1933 infördes bestämmelser om att revisorerna skulle granska styrelsens förvaltning och i revisionsberättelsen skulle bl.a. redogöras för bankbolagets inre kontroll. Dessa regler överfördes i stort sett oförändrade till 1955 års lag om bankrörelse. Då infördes också, i enlighet med en redan etablerad praxis, krav på att minst en av de två stämмоvalda revisorerna skulle vara auktoriserad.

De nu redovisade reglerna har genom åren tjänat som förebild för revision av företag inom finansmarknaden. Det gäller t.ex. bankverksamhet som bedrivits i andra former än aktiebolag. Under 1800-talet och början av 1900-talet bildades föreningsbanker (*jordbrukskassor*), *lands- och stadshypotek samt skeppshypotekskassan* som gav krediter till jordbruket, fastighetsägare i städer respektive rederinäringen. Härutöver har det länge funnits sparbanker som en gång i tiden bildades för att befördra sparsamhet utan något enskilt vinstintresse.

Den 1 juli 1987 trädde nya lagar i kraft för bankaktiebolag, föreningsbanker respektive sparbanker. Samtidigt infördes gemen-

samma regler för revision i en ny lag om bankrörelse. Bestämmelserna innebar en anpassning till 1975 års aktiebolagslag. En minoritet av ägarna fick möjlighet att begära särskild granskning och utseende av medrevisor. Krav infördes på att sparbanker och centrala föreningsbanker skulle ha minst en auktoriserad revisor. Lokala föreningsbanker skulle ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

I början av 1990-talet ombildades, efter lagändringar, alla lands- och stadshypotek till aktiebolag<sup>1</sup> och de flesta föreningsbanker till bankaktiebolag. Riksdagen beslutade år 1996 att möjligheten att bedriva bankverksamhet i ekonomisk förening skulle vara kvar och utfärdade lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Även medlemsbankerna ansågs böra ha en auktoriserad revisor.

Den 1 januari 1999 avskaffades bankaktiebolagslagen och i stället skulle aktiebolagslagen reglera verksamheten i bankaktiebolag. Reglerna om revision i bankrörelselagen kom därmed inte längre att gälla för bankaktiebolag och kravet på att det ska finnas minst två revisorer togs bort. Däremot behölls kravet på att minst en revisor ska vara auktoriserad. Kravet på att det ska finnas två revisorer togs bort ett år senare även för spar- och medlemsbanker.

I samband med att den nya revisorslagen infördes den 1 januari 2002 jämfördes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer.

År 2004 sammanfördes bankrörelselagen och en lag om finansieringsrörelse i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Kravet på särskild kompetens hos revisorn i bankaktiebolag överfördes till den nya lagen. Bestämmelserna om revision i sparbanker och medlemsbanker flyttades i stort sett oförändrade över till nya kapitel i sparbankslagen och lagen om medlemsbanker. Tillsynsmyndighetens skyldighet att utse revisor i banker togs bort och i stället infördes en möjlighet för tillsynsmyndigheten att utse revisor i kreditinstitut.

Finansinspektionen utövar sedan 1911 tillsyn över banker och hypoteksinstitut.

---

<sup>1</sup> I lagen (1994:759) om Sveriges allmänna hypoteksbank ges hypoteksbanken i uppdrag att fullfölja ombildningen av landshypoteksinstitutionen. Svenska skeppshypotekskassan regleras i lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan. Båda dessa lagar innehåller särskilda regler om revision i hypoteksinstitutet. Reglerna innebär bl.a. att regeringen i skeppshypotekskassan och Finansinspektionen i hypoteksbanken ska utse två revisorer i varje institut. I förordningen (1970:68) om tillsyn över hypoteksinstitutet finns bestämmelser som ger Finansinspektionen rätt att vid behov utse medrevisor i båda hypoteksinstitutet. Efter ombildningen av Stadshypotek till aktiebolag, har bolaget sålts till Svenska Handelsbanken AB.

## Andra företag på finansmarknaden

Bankerna hade länge monopol på att inlåna pengar från allmänheten. Antalet aktörer i övrigt på finansmarknaden var begränsat till mellanhandsinstitut, kreditaktiebolag och finansbolag som tillhandahöll finansierings- och kreditjänster utan att inlåna pengar från allmänheten. Vidare förekom fondkommissionärer som medverkade vid handel med värdepapper.

Mot slutet av 1900-talet började emellertid en ökad konkurrens tillåtas på finansmarknaden. Kapitalmarknader avreglerades och valutarestriktionerna avskaffades. Nya finansiella instrument tillkom, data- och informationsteknologi utvecklades och internationaliseringen ökade. De omfattande och detaljerade regler för finansmarknaderna som utarbetats inom EU har vidare ställt krav på ändrad svensk lagstiftning. Allt detta har medfört ett omfattande och intensivt förändringsarbete som resulterat i bl.a. nya regelverk för finansmarknadens aktörer.

Bankernas inlåningsmonopol avskaffades den 1 juli 2004 och aktiebolag (kreditmarknadsbolag) och ekonomiska föreningar (kreditmarknadsföreningar) kan enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse få tillstånd att inlåna pengar från allmänheten. Även icke-finansiella aktiebolag och ekonomiska föreningar kan efter registrering få bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet. Lagen om bank- och finansieringsrörelse omfattar även kreditverksamhet och vissa finansiella institut.

Från den 1 november 2007 gäller enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden att aktiebolag (värdepappersbolag) kan få tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. I lagen regleras också börs- och clearingverksamhet och särskilda regler finns om regelbunden finansiell information för svenska företag som agerar på reglerade marknader utomlands och för utländska företag som agerar på en svensk reglerad marknad.

Lagen (2004:46) om investeringsfonder reglerar sedan den 1 april 2004 förvaltning av värdepappers- och specialfonder (investeringsfonder), försäljning och inlösen av andelar i fonden och därmed sammanhängande verksamhet. Aktiebolag (fondbolag) kan få tillstånd att bedriva sådan fondverksamhet. Även vissa kreditinstitut samt utländska företag kan få tillstånd för sådan verksamhet.

Regleringen av revision i nu nämnda lagar har följt samma mönster som banklagstiftningen. Det innebär i princip att revisionsplikten för aktiebolag inom finansmarknaden reglerats i aktiebolagslagen, som ju innehåller bestämmelser om att kvalificerad revisor ska finnas i alla aktiebolag. För ekonomiska föreningar finns inte något generellt krav på kvalificerad revisor i lagen om ekonomisk förening. Regler om att ekonomiska föreningar inom finansmarknaden ska ha kvalificerad revisor har därför införts i finanslagstiftningen.

Kravet på att minst en revisor i såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar inom finansmarknaden ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen har också reglerats i finanslagstiftningen. Samma sak gäller möjligheten för tillsynsmyndigheten att utse en eller flera medrevisorer med särskild instruktion och skyldighet för revisor att underrätta tillsynsmyndigheten om vissa förhållanden.

Finansinspektionen är tillsynsmyndighet även för dessa företag.

### Försäkringsföretag

Utvecklingen mot en öppnare finansmarknad har medfört att försäkringsföretag tillåtits att verka där. Gränsen mellan försäkrings- och finansmarknaderna har därmed suddats ut något.

Även för företag inom försäkringsmarknaden har det länge funnits särskilda regler om revision. Även om reglerna de senaste åren anpassats till EG-rättens krav, har de inte ändrats i samma utsträckning som lagarna på finansmarknaden. För försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag gäller försäkringsrörelselagen (1982:713), som innehåller en komplett associationsrättslig lagstiftning baserad på 1975 års aktiebolagslag. För bl.a. vissa begravnings-, sjuk- och pensionskassor gäller lagen (1972:262) om understödsföreningar, med hänvisningar till 1951 års lag om ekonomiska föreningar.

Bestämmelserna om revision i de två lagarna är inte helt i fas med den rättsliga utvecklingen på finansmarknaden. Sålunda är Finansinspektionen alltjämt skyldig att utse en eller flera revisorer i försäkringsbolagen. Inspektionen kan dock underlåta att utse revisor om det anses obehövt. Vidare gäller fortfarande att minst en av revisorerna i försäkringsbolag ska vara auktoriserad om tillgångarnas bruttovärde överstiger 1 000 gånger basbeloppet. I

understödsföreningar ska det väljas minst två revisorer. De behöver inte vara kvalificerade, om inte tillsynsmyndigheten bestämt det.

Försäkringsföretagsutredningen presenterade i maj 2006 (SOU 2006:55) förslag till en ny försäkringsrörelselag. I likhet med vad som gäller för företag inom finansmarknaden ska den associationsrättsliga lagstiftningen utgöra grunden för försäkringsföretag. Aktiebolagslagen föreslås bli tillämplig för försäkringsaktiebolag samt lagen om ekonomiska föreningar för ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Understödsföreningarna föreslås i fortsättningen benämnas försäkringsföreningar och vissa särregler föreslås för de små understödsföreningarna.

Den associationsrättsliga lagstiftningen föreslås kompletteras med särregler i den nya försäkringsrörelselagen. Samma reglering om revision som ovan redovisats för företag inom finansmarknaden föreslås gälla även för försäkringsföretagen. Dock ska tillsynsmyndigheten vara skyldig att förordna en eller flera revisorer, om det inte med hänsyn till rörelsens ringa omfattning eller andra skäl anses obehövligt. Förslagen bereds inom Finansdepartementet.

Finansinspektionen är tillsynsmyndighet också för företagen på försäkringsmarknaden.

## 2.5 Börsnoterade företag

Som redan nämnts infördes med 1944 års aktiebolag en regel om att aktiebolag vars aktier eller obligationer var noterade på en fondbörs skulle ha en auktoriserad revisor. Denna regel överfördes i stort sett oförändrad till 1975 års aktiebolagslag. När kravet på revisionsplikt för samtliga aktiebolag infördes på 1980-talet kvarstod skyldigheten att ha en auktoriserad revisor för bolag som är noterade vid Stockholms fondbörs.

Med lagen om värdepappersmarknaden kom kravet i 2005 års aktiebolagslag på ett börsnoterat bolag att ha minst en kvalificerad revisor att justeras något. Från den 1 november 2007 gäller krav på auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

## 3 Nuvarande förhållanden

### 3.1 Internationella åtaganden

#### 3.1.1 EG-rättsliga bestämmelser om revision

##### Räkenskapsrevision m.m.

I det fjärde bolagsdirektivet<sup>1</sup> finns bestämmelser om lagstadgad revision. De samordningsåtgärder som direktivet föreskriver ska vidtas genom bestämmelser i medlemsstaternas författningar rörande de associationsformer som uttryckligen anges i direktivet.

För svensk del gäller direktivet alla aktiebolag. Även handelsbolag omfattas om alla obegränsat ansvariga delägare är svenska aktiebolag, utländska företag som omfattas av direktivet eller jämförbara associationsformer som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning. Detsamma gäller om alla de obegränsat ansvariga delägarna själva är sådana bolag som nu nämnts, t.ex. om de obegränsat ansvariga delägarna i ett handelsbolag är två handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare.

I artikel 51 finns bestämmelser om revisionsplikt. Av artikeln framgår att bolagens årsbokslut ska granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt revisorsdirektivet. Revisorerna ska även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslut för samma räkenskapsår eller inte.

Det är värt att i detta sammanhang framhålla att artikel 51 innebär att lagstadgad revision bara får utföras av kvalificerade revisorer och att lekmanrevisorer alltså inte får utföra sådan revision. Som redovisas i det följande får medlemsstaterna befria vissa företag från revisionsplikten. De företag som på detta sätt befrias från revisionsplikt behöver inte ha någon revisor alls.

---

<sup>1</sup> Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG).



Ingenting hindrar emellertid ett företag som inte omfattas av revisionsplikt att frivilligt välja en kvalificerad revisor för att utföra lagstadgad revision. Ett sådant företag är också oförhindrat att välja en lekman till ”revisor”, men denne får i så fall inte uttala sig om den granskning han utfört på ett sådant sätt att det ger sken av att ha varit fråga om en lagstadgad revision.

Medlemsstaterna får enligt artikel 51 befria vissa företag från revisionsplikten. Det gäller små företag som på balansdagen inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutning: 3 650 000 euro,
- nettoomsättning: 7 300 000 euro,
- medelantalet under räkenskapsåret anställda: 50.

För de medlemsstater som inte har infört euro, gäller motsvarande belopp i nationell valuta med tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i EU:s officiella tidning på dagen för direktivets ikraftträdande. Rådet kommer vart femte år på förslag av kommissionen att se över och vid behov ändra beloppen.

Den nu aktuella bestämmelsen infördes genom rådets direktiv 2003/39/EEG av den 13 maj 2003 och offentliggjordes i tidningen den 15 maj 2003. I tidningen denna dag (EUT 2003/C115/02) angavs växelkursen för en euro till 9,1785 svenska kronor. Detta innebär att gränsvärdena uttryckta i svenska kronor blir 33 501 250 kronor för balansomslutning och 67 003 050 kronor för nettoomsättning. Vid omräkningen får beloppen ökas med högst 10 procent, vilket innebär att gränsvärdena maximalt får sättas till 36 851 375 kronor respektive 73 703 355 kronor.

Gränsvärdena höjs genom 2006 års ändringsdirektiv den 5 september 2008 till 4 400 000 euro (41 019 000 kronor) respektive 8 800 000 euro (82 038 000 kronor).<sup>2</sup>

Om ett företag på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida två av gränsvärdena inverkar tillämpningen av undantagsbestämmelsen på bedömningen endast om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

---

<sup>2</sup> Artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Direktivet trädde i kraft den 5 september 2006. Växelkursen för en euro var denna dag 9,3225 kronor. De inom parentes angivna beloppen får avrundas uppåt med högst 10 procent.

Undantag med stöd av artikel 51 får inte medges för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i MiFID<sup>3</sup>.

Enligt det fjärde bolagsdirektivet ska det i medlemsstaternas författningar finnas bestämmelser om berörda företags skyldigheter i fråga om årsbokslut och förvaltningsberättelse. Om en medlemsstat har medgivit undantag från revisionsplikten, är den staten skyldig att införa lämpliga påföljder i sin lagstiftning, om ett berört bolag underlåter att upprätta årsbokslut eller förvaltningsberättelse enligt kraven i direktivet. Det finns möjlighet för medlemsstaterna att tillåta företag under ovan angivna gränsvärden att upprätta årsbokslut i förkortad form och undanta dem från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

I artikel 51a första stycket anges vad den lagstadgade revisionsberättelsen ska innehålla:

- a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för det årsbokslut som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när årsbokslutet har utarbetats,
- b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
- c) ett revisorsuttalande i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas uppfattning om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts och, när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven. Det ska framgå om revisionsberättelsen lämnas utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller, om de lagstadgade revisorerna inte kunnat uttala sig, ett uttalande om att tillräckligt underlag för ett uttalande saknas,
- d) en hänvisning till varje förhållande som de lagstadgade revisorerna fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsberättelsen lämnats med reservation, och
- e) ett uttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet för samma räkenskapsår.

Revisionsberättelsen ska enligt artikel 51 a andra stycket dateras och undertecknas av de kvalificerade revisorerna.

---

<sup>3</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG.

Sverige har valt att inte införa något undantag från revisionsplikten enligt det fjärde bolagsdirektivet. Samtliga aktiebolag samt de handels- och kommanditbolag som nämnts ovan omfattas således av direktivets föreskrifter om lagstadgad revision.

I 2006 års ändringsdirektiv anges att företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska ta med en årsberättelse om företagsstyrningen i sin förvaltningsberättelse. I berättelsen ska beskrivas bl.a. de viktigaste inslagen i företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen. Vidare ska information om uppköpserbjudanden lämnas. Enligt artikel 1.7.2 i ändringsdirektivet ska artikel 51.1 andra stycket tillämpas för nämnda bestämmelse. Det innebär att bolagets revisorer ska granska berättelsen i nämnda delar. Revisorn ska också kontrollera att rapporten upprättats såvitt avser viss annan information.

Direktivets implementering i svensk rätt har behandlats i Ds 2008:5.

### Revision av koncernredovisning

Regler om lagstadgad revision av koncernredovisning finns i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.<sup>4</sup> Medlemsstaterna ska föreskriva att berörda företag ska upprätta koncernredovisning och ett koncernårsbokslut. Medlemsstaterna får också kräva att företagen lämnar en förvaltningsberättelse för koncernen.

Enligt artikel 37 ska berörda företags koncernredovisning granskas av en eller flera personer som godkänts av den medlemsstat vars lagstiftning moderbolaget lyder under för att utföra lagstadgad revision enligt 1984 års revisorsdirektiv. Den eller de som ansvarar för revisionen ska även lämna ett uttalande om förvaltningsberättelsen för koncernen överensstämmer med koncernredovisningen för samma räkenskapsår eller inte. I direktivet finns också bestämmelser om vad den lagstadgade revisionsberättelsen ska innehålla. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av de kvalificerade revisorerna.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivet är tillämpligt på koncerner där moderföretaget eller något av dess dotterföretag är ett bolag som omfattas av det fjärde bolagsdirektivet. Medlemsstaterna kan

---

<sup>4</sup> Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

dock medge undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och koncernårsbokslut, om moderföretaget inte är vare sig ett bolag som omfattas av fjärde bolagsdirektivet eller – under vissa förutsättningar – ett finansiellt holdingbolag.

Vidare får, enligt artikel 6, undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och koncernårsbokslut medges om på moderföretagets balansdag de företag som skulle omfattas av en koncernredovisning tillsammans, enligt sina senaste årsbokslut, inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutning: 14 600 000 euro,
- nettoomsättning: 29 200 000 euro,
- medelantalet under räkenskapsåret anställda: 250.

Omräknat till nationell valuta på motsvarande sätt som ovan redovisats, inklusive ökning av beloppen med högst 10 procent, blir gränsvärdena uttryckta i svenska kronor 147 406 710 kronor respektive 294 813 420 kronor. Gränsvärdena höjs den 5 september 2008 till 17 500 000 euro respektive 35 000 000 euro.<sup>5</sup>

Om ett bolag på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida två av de gränsvärdena, inverkar tillämpningen av undantagsbestämmelsen på bedömningen endast om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

En medlemsstat får tillåta eller fordra att viss avräkning av egna aktier och eliminering av transaktioner mellan koncernbolagen ska företas. I sådana fall höjs gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning med 20 procent.

Undantag får inte medges om ett av företagen är ett bolag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i MiFID.

Särskilda bestämmelser finns om undantag för moderföretag, som själva är dotterföretag med moderföretag lydande under ett annat lands lagstiftning. Vidare får företag undantas om koncernredovisningen ändå ger en rättvisande bild av koncernens tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

---

<sup>5</sup> Artikel 1.3 i 2006 års ändringsdirektiv.

## Revision i banker och andra finansiella institut

För de institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet<sup>6</sup> gäller reglerna om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll i det fjärde bolagsdirektivet (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet). Även reglerna om revision av koncernredovisning och koncernens förvaltningsberättelse i det sjunde bolagsdirektivet är tillämpliga på dessa institut (artikel 43 i bankredovisningsdirektivet). Däremot gäller inte de bestämmelser i fjärde och sjunde bolagsdirektivet som ger möjlighet att undanta vissa företag från revisionsplikt. De finansiella institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet kan således inte undantas från revisionsplikt.

De institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet är:

- kreditinstitut; företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning (artikel 2.1. i det första banksamordningsdirektivet, 77/780/EG) och
- finansiella institut som driver verksamhet i någon av de bolagsformer som anges i det fjärde bolagsdirektivet (för svensk del aktiebolag och vissa handelsbolag).

Någon definition av begreppet finansiella institut ges inte. I det andra banksamordningsdirektivet (89/646/EEG av den 15 september 1989) avses därmed företag som inte är kreditinstitut men vars huvudsakliga verksamhet består i att förvärva aktier eller andelar eller att utföra en eller flera av de verksamheter som är upptagna i punkterna 2–12 i en bilaga till direktivet.<sup>7</sup>

Medlemsstaterna behöver inte tillämpa bankredovisningsdirektivet beträffande institut som är underställda en central företagsenhet i samma medlemsstat, om företagsenheten avger koncernredovisning. Vidare har medlemsstaterna möjlighet att i fråga om kreditinstitut avvika från direktivets redovisningsregler

---

<sup>6</sup> Rådets direktiv av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (86/635/EEG).

<sup>7</sup> Det gäller utlåning, finansiell leasing, betalningsförmedling, utställande och administration av betalningsmedel (t.ex. kreditkort, resecheckar och bankväxlar), medverkan i värdepappersemissioner och tillhandahållande av tjänster i samband därmed, rådgivning till företag angående kapitalstruktur, industriell strategi och liknande angelägenheter samt tjänster knutna till fusioner och företagsförvärv, penningmarknadsmäkling, portföljförvaltning och – rådgivning samt förvaring och förvaltning av värdepappersgarantiförbindelser och ställande av säkerhet. Vidare omfattas handel för egen eller kunders räkning med a) penningmarknadsinstrument (checkar, växlar, depåbevis m.m.) b) utländsk valuta c) finansiella terminer och optioner d) valuta- och ränteinstrument och e) överlåtbara värdepapper.

när det gäller andra företagsformer än, såvitt är av svenskt intresse, aktiebolag och vissa handelsbolag. En förutsättning för detta är dock att institutens företagsform gör sådana avvikelser nödvändiga. Avvikelser får också göras i fråga om specialiserade kreditinstitut, om den särskilda verksamhetsinriktningen gör det nödvändigt med sådana avvikelser.

Artikel 45 i bankredovisningsdirektivet gav vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande möjlighet att undanta sparbanker från kravet på att kvalificerad revisor ska utses. Sverige utnyttjade inte denna möjlighet (jfr. SOU 1994:17 del II s. 221 och prop. 1995/96:10 s. 167).

Enligt *UCIT-direktivet*<sup>8</sup> ska berörda fondföretags räkenskaper granskas av revisorer.

### Revision i försäkringsföretag

Även försäkringsföretag omfattas av reglerna i det fjärde bolagsdirektivet om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet) samt i det sjunde bolagsdirektivet om revision av koncernredovisning och koncernens förvaltningsberättelse (artikel 1 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet<sup>9</sup>). I likhet med finansiella institut omfattas försäkringsföretagen inte av undantagsmöjligheten i fjärde och sjunde bolagsdirektiven.

Med försäkringsföretag förstås företag som omfattas av det första skadeförsäkringsdirektivet (73/239/EEG). Det gäller t.ex. företag som bedriver försäkringsverksamhet i följande försäkringsklasser; olycksfall, sjukdom, landfordon, spårbundna fordon, luftfartyg, fartyg, godstransport, brand och andra naturkrafter, annan egendomsskada, motorfordonsansvar, luftfartygsansvar, fartygsansvar, allmän ansvarighet, kredit, borgen, ekonomiska förluster och rättsskydd. Undantagna är vissa ömsesidiga institut och vissa namngivna utländska institut.

Vidare förstås med försäkringsföretag sådana företag som avses i artikel 1 i det första livförsäkringsdirektivet (79/267/EEG). Det gäller t.ex. företag som bedriver försäkringsverksamhet med följande

<sup>8</sup> Artikel 31 i Rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper.

<sup>9</sup> Rådets direktiv av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (91/674/EEG).

de avtalade försäkringsformer; livförsäkring (även sjukförsäkring som meddelas uteslutande eller huvudsakligen efter livförsäkrings-tekniska principer), livräntor, tilläggförsäkring som invaliditetsförsäkring meddelad av livförsäkringsbolag.

Även återförsäkringsföretag omfattas av begreppet försäkringsföretag.

### Sakkunnigutlåtanden

I det andra<sup>10</sup>, tredje<sup>11</sup> och sjätte<sup>12</sup> bolagsrättsliga direktivet finns bestämmelser om att oberoende sakkunniga ska avge vissa utlåtanden. Dessutom finns sådana bestämmelser i det nya direktivet om gränsöverskridande fusioner<sup>13</sup>. Sakkunnigutlåtandena kan avges av revisorer.

I det *andra bolagsrättsliga direktivet* finns regler om aktier som getts ut mot apportegendom vid ett företags bildande. Enligt artikel 10 ska en eller flera oberoende sakkunniga avge ett utlåtande om apportegendom innan ett aktiebolag bildas eller får tillstånd att börja sin verksamhet. Sakkunnigutlåtandet ska beskriva bl.a. apportegendomen, värderingsmetoder samt om beräknat värde motsvarar nominellt eller bokfört värde.

Bestämmelserna om sakkunnigutlåtande behöver inte implementeras i vissa särskilt angivna fall.<sup>14</sup>

Det *tredje bolagsrättsliga direktivet* föreskriver att det vid fusion av aktiebolag ska upprättas en fusionsplan. Enligt artikel 10 ska för varje fusionerande bolag en eller flera oberoende sakkunniga

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> Rådets tredje direktiv (78/855/EEG) av den 9 oktober 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om fusioner av aktiebolag.

<sup>12</sup> Rådets sjätte direktiv (82/891/EEG) av den 17 december 1982 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om delning av aktiebolag.

<sup>13</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.

<sup>14</sup> Om samtliga aktier till 90 procent av sitt värde utges mot apportegendom från ett eller flera bolag och vissa andra villkor är uppfyllda behöver något sakkunnigutlåtande inte avges. Detsamma gäller om apportegendomen avser:

1. överlåtbara värdepapper eller penningmarknadsinstrument som är föremål för handel på en reglerad marknad och dessa värderas till det vägda genomsnittspris som de handlas för på den reglerade marknaden under en viss tidsperiod, eller

2. annan egendom som redan varit föremål för ett utlåtande från en erkänd oberoende sakkunnig, eller

3. annan egendom än värdepapper och penningmarknadsinstrument och vars verkliga värde erhålls från reviderad lagstadgad redovisning (årsredovisning).

granska fusionsplanen. Dock får en sakkunnig förordnas för alla fusionerande bolag. De sakkunniga ska lämna en redogörelse och ange om enligt deras uppfattning utbytesförhållandet är rimligt och sakligt grundat. Vidare ska anges vissa förhållanden rörande metoder och värderingsprinciper. Sakkunnigutlåtandet ska offentliggöras. Har ett bolag minst 90 procent av rösträtterna i det bolag som ska övertas behöver under vissa förutsättningar en fusionsplan inte upprättas.

Det *sjätte bolagsrättsliga direktivet* föreskriver att det vid delning av aktiebolag ska upprättas en delningsplan. Enligt artikel 8 ska för vart och ett av de bolag som deltar i delningen en eller flera oberoende sakkunniga granska delningsplanen och lämna ett skriftligt utlåtande till aktieägarna.

I samtliga direktiv anges att de sakkunniga, som kan vara fysiska eller juridiska personer, ska utses eller godkännas av en förvaltningsmyndighet eller domstol.

Bestämmelserna omfattar de associationsformer i medlemsstaterna som särskilt anges i direktiven. I de flesta medlemsstater omfattas endast publika företag med begränsat ansvar. Enligt direktivtexterna finns inte någon motsvarande inskränkning till svenska publika aktiebolag, utan direktiven ska gälla alla svenska aktiebolag.

Direktiven har i nu aktuella delar genomförts genom att det i 23 kap. 11 § och 24 kap. 13 § aktiebolagslagen anges att en eller flera auktoriserade eller godkända revisorer eller ett registrerat revisionsbolag ska granska en fusions- eller delningsplan och lämna ett yttrande över granskningen. Vad gäller apportegendom ska enligt 2 kap. 19 §, 13 kap. 8 och 23 §§, 14 kap. 10 § samma lag (jfr även 2 kap. 13 och 13 a §§ försäkringsrörelselagen) en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag avge yttrande över bl.a. betalning av aktier med apportegendom.

I ett nytt direktiv<sup>15</sup>, som ska vara genomfört senast den 31 december 2008, anges att en fusionsplan eller plan för delning inte behöver granskas och att det inte behöver lämnas en redogörelse av sakkunnig, om alla aktieägare i bolagen är eniga om detta.

---

<sup>15</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (2007/63/EG) av den 13 november 2007 om ändring av rådets direktiv 78/855/EEG och 82/89/EEG med avseende på kravet på ett utlåtande från en oberoende sakkunnig vid en fusion eller en delning av aktiebolag.



Det nya *direktivet om gränsöverskridande fusioner*<sup>16</sup> föreskriver att det ska upprättas en gemensam plan för en gränsöverskridande fusion. Enligt artikel 7 och 8 ska både styrelsen och oberoende sakkunniga utarbeta rapporter riktade till bolagsstämman. Bolagsstämman ska efter att ha tagit del av rapporterna besluta i fråga om godkännande av fusionsplanen.

Direktivet har den 15 februari 2008 anpassats till svensk lagstiftning genom nya bestämmelser i 23 kap. 36–52 §§ aktiebolagslagen och ett nytt kapitel 12 i lagen om ekonomiska föreningar. Reglerna innebär att revisorernas granskning vid fusion utsträcks att gälla även vid en gränsöverskridande fusion och omfatta även den rapport som styrelsen i sådana fall ska upprätta. Bestämmelserna om revisorsgranskning ska dock inte tillämpas, om samtliga aktieägare i deltagande bolag är ense. I stället ska en mer begränsad revisorsgranskning utföras.

### Anmälningsskyldighet

I 1995 års *BCCI-direktiv*<sup>17</sup> anges i artikel 5 att varje kvalificerad revisor, som i ett finansiellt företag utför lagstadgad revision enligt ovan nämnda EG-direktiv eller annat lagstadgat uppdrag, omgående ska rapportera till behörig myndighet, om han eller hon vid uppdragets utförande fått kännedom om vissa uppgifter eller beslut om företaget. Det gäller uppgifter eller beslut som är ägnade att

- utgöra en påtaglig överträdelse av lagar, förordningar eller bestämmelser som reglerar villkoren för auktorisation eller som särskilt reglerar finansiella företags verksamhet,
- påverka det finansiella företagets fortsatta drift, eller
- leda till att reservationer framställs.

Med finansiellt företag avses företag som omfattas av första banksamordningsdirektivet, första skadeförsäkringsdirektivet och första livförsäkringsdirektivet, se ovan under rubrikerna Revision i

---

<sup>16</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (2005//56/EG) av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.

<sup>17</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (95/26/EG) av den 29 juni 1995 om ändring av direktiv 77/780/EEG och 89/646/EEG om kreditinstitut, direktiv 73/239/EEG och 92/49/EEG om andra direkta försäkringar än livförsäkringar, direktiv 79/267/EEG och 92/96/EEG om direkta livförsäkringar, direktiv 93/22/EEG om tjänster inom värdepappersområdet och direktiv 85/611/EEG om företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) i syfte att stärka tillsynen på dessa områden.

banker och andra finansiella institut samt Revision i försäkringsföretag.

Bestämmelserna om rapporteringsskyldighet anpassades till svensk rätt den 1 juli 1996 genom införande av bestämmelser om rapporteringsskyldighet till Finansinspektionen i finans- och försäkringslagstiftningen.

I *bedrägerikonventionen*<sup>18</sup> och *korruptionskonventionen*<sup>19</sup> finns bestämmelser om åtgärder mot bl.a. bedrägeri och korruption. Några bestämmelser om skyldighet för revisorer att anmäla brott finns dock inte i dessa instrument. Däremot har bl.a. OECD lämnat riktlinjer om detta, se nästa avsnitt.

I *penningtvättsdirektiven* finns bestämmelser om anmälningskyldighet för revisorer. En närmare redogörelse för dessa direktiv och det internationella arbetet mot penningtvätt redovisas i nästa avsnitt.

### 3.1.2 Andra internationella åtaganden

#### Inledning

Olika internationella organisationer arbetar sedan länge med att bekämpa korruption av offentliganställda tjänstemän, penningtvätt, terroristbrott och annan gränsöverskridande allvarlig brottslighet. Denna brottslighet begås ofta inom ramen för ett företags verksamhet, något som emellertid kan förebyggas, upptäckas och beivras genom att företagen har sina räkenskaper i ordning och låter en kvalificerad revisor granska dem. Redovisning och revision samt bolagsledningens interna kontroll av företagets verksamhet anses vara viktiga inslag i det brottsförebyggande arbetet.

Internationellt pågår också ett arbete med att främja internationell handel och ekonomisk tillväxt i världen. De stora multinationella företagen på varu-, finans- och försäkringsmarknaderna spelar en viktig roll i världsekonomin. Olika internationella organisationer har därför utarbetat instrument som ställer krav på företagen bl.a. vad avser redovisning och revision samt bolagsledningens interna kontroll och ansvar.

---

<sup>18</sup> Rådets akt (95/C 316/03) av den 26 juli 1995 om utarbetandet av konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen.

<sup>19</sup> Rådets akt (97/C 195/01) av den 26 maj 1997 om utarbetande på grundval av artikel K 3.2c i Fördraget om Europeiska unionen av konvention om kamp mot korruption som tjänstemän i EG eller EU:s medlemsstater är delaktiga i.

## Bekämpande av korruption

Sverige är en av trettio medlemmar i *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Enligt OECD-konventionen av den 14 december 1960, ska organisationen arbeta bl.a. för att utveckla världsekonomin och öka världshandeln. I konventionen anges att OECD kan fatta för medlemsstaterna bindande beslut och lämna rekommendationer. Inom OECD finns en arbetsgrupp för bekämpning av korruption (The Working Group on Bribery – WGB).

OECD lämnade den 27 maj 1994 en rekommendation (C/94/75) om bekämpande av korruption inom internationell handel. Rekommendationen ändrades den 23 maj 1997. Av rekommendationen framgår att medlemsstaterna bör se över sina regler om extern och intern revision samt vidta konkreta åtgärder för att upptäcka, förebygga och bekämpa korruption av utländska offentliganställda tjänstemän i samband med internationella affärstransaktioner. I avsnitt V.B. anges

- att medlemsstaterna bör överväga om kraven för att tvingas ha extern revision är tillräckliga,
- att medlemsstater och professionella organisationer bör ha lämpliga regler för att säkra externa revisorers självständighet och ge dem möjlighet att erbjuda en objektiv bedömning av företagets redovisning, finansiella rapporter och interna kontroll,
- att medlemsstaterna bör kräva att revisorer som upptäcker förhållanden som ger anledning att misstänka korruption ska meddela detta till bolagets ledning och, när det är lämpligt, till bolagets övervakningsorgan (jfr revisionsutskott),
- att medlemsstaterna bör överväga krav på att revisorer ska underrätta behöriga myndigheter när det finns tecken på korruption.

Medlemsstaterna rekommenderas också att utarbeta riktlinjer för intern kontroll.

OECD antog den 21 november 1997 en konvention om bekämpande av bestickning av utländska offentliga tjänstemän i internationella affärsförhållanden. Enligt artikel 8 i konventionen ska varje konventionspart, bl.a. i regelverk om revision, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa korruption av

utländska tjänstemän. Sverige har tillträtt konventionen (se prop. 1998/99:32).

Enligt konventionen ska staterna regelbundet kontrolleras i fråga om vilka steg som har tagits för att genomföra konventionen. Sverige var föremål för kontroll av WGB i september 2005. I den rapport som utarbetades sägs bl.a. följande. Revisorer i Sverige har inte i något fall bidragit till att upptäcka korruption. Sverige rekommenderas att införa krav på att revisorer ska anmäla misstänkt korruption till det reviderade bolagets styrelse oavsett vem inom företaget som kan misstänkas för brottet. Samma anmälningsskyldighet bör föreligga gentemot behörig myndighet även om skadan har ersatts eller avhjälppts eller om brottet är av mindre allvarlig karaktär.

En uppföljning av 2005 års översyn ägde rum år 2007 och en rapport presenterades den 9 oktober samma år. I rapporten konstateras att Sverige inte har genomfört rekommendationerna, men att det har tillsatts en utredning som ska överväga revisorers skyldighet att anmäla korruptionsbrott.

I januari 2008 presenterade WGB en studie om konventionsparternas arbete med att bekämpa korruption (Consultation Paper, Review of the OECD Instruments on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions Ten Years after Adoption). I studien sägs bl.a. följande. De flesta konventionsparter uppmuntrar inte företagen att frivilligt ha interna kontrollmekanismer för att upptäcka korruption. Små och medelstora företag är som regel inte börsnoterade och omfattas därför inte av regler om interna kontrollmekanismer, t.ex. att ha revisionsutskott. Små och medelstora företag saknar ofta resurser för att hantera korruption och det finns därför särskild risk för korruption i sådana företag. Vidare sägs att internrevisionen inte är reglerad, men att internrevisorer kan vara skyldiga att ha viss kompetens till följd av yrkesetiska regler och att de har särskild möjlighet att stötta bolagsledningen i dess kamp mot korruption. Det sägs även att korruption i mycket få fall har upptäckts av externa revisorer. Få stater har följt rekommendationen att föreskriva skyldighet för revisorer att anmäla misstänkt korruption. Några har tillåtit anmälningsskyldighet, men i många stater är det förbjudet till följd av krav på tystnadsplikt. I praktiken anser sig de flesta revisorer förhindrade att göra anmälningar. Detta anses vara en följd av ISA 240, som innebär att en revisor är förhindrad att överväga om bedrägeri och andra felaktigheter har begåtts samt att

anmäla brott till externa parter om inte detta följer av nationell lag. Även om en sådan nationell regel finns förefaller inte revisorer, som är ansvariga inför aktieägarna, att agera som varningsklockor. Motviljan att anmäla brott förefaller påverka även andra varningsklockor, såsom rapportering till bolagsstämman och underlåtelse att avgå i förtid. Detta sker genom att revisorn begränsar sin undersökning eller genom att ledningen begränsar revisorns tillgång till information.

*Förenta Nationerna (FN)* antog år 2003 en konvention mot korruption. Enligt artikel 12 ska staterna se till att privata företag – med beaktande av deras storlek och struktur – har tillräcklig intern kontroll för att förebygga och upptäcka korruption och att de låter sina redovisningshandlingar och finansiella rapporter bli föremål för lämpliga revisions- eller attesteringsförfaranden. I konventionen finns också bestämmelser om penningtvätt och regler om finansiella institutioners skyldighet att efterforska och anmäla misstänkta transaktioner. Sverige har tillträtt konventionen och svensk rätt anses uppfylla konventionens krav (se prop. 2006/07:74).

*Europarådet* har antagit ett flertal instrument om korruption. I 1999 års civilrättsliga konvention om korruption (Civil Law Convention on Corruption) anges i artikel 10 att varje stat i sin nationella rätt ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkra att företagets årsredovisning ger en riktig och rättvis bild av företagets ekonomiska ställning samt, för att förebygga korruption, att externa eller interna<sup>20</sup> revisorer intygar detta. Vid Sveriges tillträde till denna konvention ansågs artikeln inte kräva några lagstiftningsåtgärder (prop. 2003/04:70). Europarådet har också antagit bl.a. en straffrättslig konvention om korruption och dess ministerkommitté en resolution (97/24) med tjugo riktlinjer för kampen mot korruption.

### **Bekämpande av penningtvätt och finansiering av terrorism**

I samband med ett G-7 möte 1989 tillsattes en arbetsgrupp för finansiella åtgärder mot penningtvätt, *FATF – Financial Action Task Force on Money Laundering*. Arbetsgruppen bestod till en början av 15 medlemsstater och Europeiska kommissionen, men har under åren utökats och består år 2008 av 32 medlemsstater, bl.a.

---

<sup>20</sup> Se punkten 76 i Explanatory Report.

Sverige, jämte EU-kommissionen och GULF-staternas samarbetsråd. Arbetsgruppen är inte permanent, utan har fått sin mandattid förlängd vid flera tillfällen. Den löper nu till utgången av år 2012.

I april 1990 presenterade FATF 40 rekommendationer för att motverka penningtvätt. Under år 2001 fick FATF i uppdrag att även motverka terrorismfinansiering och år 2001 presenterades åtta särskilda rekommendationer om terrorismfinansiering. En översyn av de 40 rekommendationerna gjordes år 2003 och de är nu tillämpliga även beträffande terrorismfinansiering. Ytterligare en särskild regel om terrorismfinansiering tillkom år 2004. IMF och Världsbanken har erkänt rekommendationerna som internationella regler för att bekämpa penningtvätt och finansiering av terrorism.

Enligt rekommendation 12 d) och 16 a) ska "accountants" vara skyldiga att bl.a. bevara vissa uppgifter och anmäla misstänkta transaktioner till "the financial intelligence unit" (i Sverige Finanspolisen). Alla länder uppmanas att utvidga anmälningsskyldigheten till alla områden inom redovisning och revision. Revisorer ska dock inte vara skyldiga att göra en anmälan, om informationen erhöles under förhållanden då de omfattas av sekretess eller rättsligt skydd enligt yrkesetiska regler.

Enligt den fjärde särskilda rekommendation om terrorismfinansiering ska alla företag som är skyldiga att agera mot penningtvätt omedelbart göra en anmälan till behörig myndighet, om det finns misstanke eller skäligen grund att misstänka att medel har anknytning till eller kan komma att användas för terrorism, terroristdåd eller av terroristorganisationer.

Det arbete som FATF:s medlemmar lägger ner på att motverka penningtvätt och terrorismfinansiering utvärderas regelbundet. Sverige har utvärderats vid tre tillfällen. Den senaste utvärderingen utfördes av FATF och MONEYVAL (en enhet inom Europarådet) år 2005 och redovisades i en omfattande rapport som presenterades den 17 februari 2006. I rapporten anges bl.a. att skyldigheten att agera mot penningtvätt bör utvidgas till att gälla även redovisningskonsulter och företagsrådgivare samt att den nuvarande möjligheten att efter 24 timmar avgå och röja informationen för sin klient slopas. Vidare anges att det i Sverige inte finns någon anmälningsskyldighet alls vid misstanke om finansiering av terrorism.

Inom FN pågår sedan länge ett omfattande arbete mot terrorism. I en konvention från år 1999 om bekämpning av finansiering av terrorism (International Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism) anges i artikel 18.1 b att stater ska

vidta åtgärder för att yrkesgrupper som är involverade i finansiella transaktioner använder effektiva metoder för att identifiera sina kunder samt uppdaga och anmäla ovanliga eller misstänkta transaktioner som kan härledas till brott.

Inom *EU* antog Europaparlamentet och rådet den 10 juni 1991 ett direktiv (91/308/EEG) om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för tvättning av pengar. I direktivet ålades kreditinstitut och finansiella institut bl.a. att kontrollera kunders identitet, anmäla förhållanden som kunde tyda på penningtvätt, bevara vissa handlingar och uppgifter samt att införa rutiner för att hindra att den egna verksamheten utnyttjas för penningtvätt. Genom det andra penningtvättsdirektivet (2001/97/EG) av den 4 december 2001 utvidgades tillämpningsområdet till att gälla revisorer och vissa andra yrkesgrupper. Det tredje penningtvättsdirektivet (2005/60/EG) av den 26 oktober 2005 bygger på FATF:s 40 rekommendationer och gäller även åtgärder mot finansiering av terrorism. Direktivet skulle ha varit genomfört den 15 december 2007.

I svensk rätt är penningtvätt kriminaliserat som penninghäleri eller penninghäleriförseelse enligt 9 kap. 6 a och 7 a §§ brottsbalken. Reglerna i EG:s två första penningtvättsdirektiv om åtgärder som ska vidtas av vissa verksamhetsutövare, är genomförda i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt. Bestämmelserna gäller fysiska och juridiska personer som bl.a. driver verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor eller som skatterådgivare. Dessa personer ska företa identitetskontroll och ha kundkännedom samt bevara vissa handlingar. De ska vidare granska transaktioner som kan utgöra penningtvätt och lämna uppgifter till Rikspolisstyrelsen eller Finanspolisen beträffande omständigheter som kan tyda på penningtvätt. Uppgifter om granskning eller lämnade uppgifter får inte röjas för utomstående. Röjandeförbudet gäller i 24 timmar för advokater och biträdande jurister på advokatbyrå och dessutom för godkända och auktoriserade revisorer, när de har vidtagit åtgärder som har anknytning till revisionsverksamhet.

Finansiering av terrorism är kriminaliserat genom lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet. Det är genom denna lag som den ovan nämnda FN-konventionen genomförts.

Utredningen om åtgärder mot penningtvätt och terrorismfinansiering har i ett betänkande (SOU 2007:23) föreslagit att lagen

om åtgärder mot penningtvätt ändras i flera avseenden och att lagens rubrik ändras till lag om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Lagen föreslås omfatta även yrkesmässig revisionsverksamhet, verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla bokföringstjänster och yrkesmässig verksamhet som består i bildande av bolag eller andra juridiska personer eller försäljning av nybildade aktiebolag. Kraven på rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt lyfts fram och en särskild regel om att det ska finnas rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt samt information och utbildning till anställda föreslås. Vidare föreslås en regel om att utövaren ska avstå från att utföra transaktioner i vissa fall. Godkända och auktoriserade revisorer samt skatterådgivare ska, i likhet med advokater och biträdande jurister på advokatbyrå, inte vara skyldiga att lämna uppgifter när det gäller information som avser en klient och som de har fått medan de bedömer klientens rättsliga situation. Den nu gällande 24-timmarsfristen för bl.a. revisorer föreslås upphävd.

Utredningen föreslår också en ny lag om vissa verksamhetsutövare som omfattas av penningtvättslagen. Lagen ska gälla bl.a. den som yrkesmässigt driver revisionsverksamhet, tillhandahåller bokföringstjänster och yrkesmässig verksamhet som består i bildande av bolag eller andra juridiska personer eller försäljning av nybildade aktiebolag. Godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag omfattas inte av den föreslagna lagen. Bestämmelserna i den nya lagen innebär anmälningsskyldighet till Finansinspektionen, som ska föra ett särskilt register över dem som omfattas av lagen och utöva tillsyn i syfte att kontrollera att verksamheten drivs i enlighet med penningtvättslagen. Finansinspektionen ska kunna förelägga den som inte är registrerad att upphöra med verksamhet som omfattas av lagen. Särskilda krav på ägare och ledning föreslås i vissa fall.

Utredningen föreslår vidare ändringar i 9 kap. 42 och 43 §§ aktiebolagslagen. Om revisorn finner att en anmälan bör göras enligt penningtvättslagen till följd av misstanke om att styrelseledamot eller verkställande direktören har gjort sig skyldig till brott, ska han eller hon inte underrätta styrelsen och inte heller avgå från sitt uppdrag.

Utredningens förslag bereds för närvarande inom Finansdepartementet.



## Företagsstyrning

Inom OECD finns en beredningsgrupp för bolagsstyrning (Steering Group on Corporate Governance – SGCG). OECD organiserade år 2006 ett expertmöte om bolagsstyrning i noterade företag och ett globalt nätverk bildades (The Global Network for Corporate Governance of Non-Listed Companies).

OECD:s ministrar utfärdade år 2004 Principer om bolagsstyrning (OECD Principles of Corporate Governance). Enligt preambeln tar principerna sikte på publika bolag, men kan tjäna som vägledning även för privata och statsägda företag. I avsnitt V.C-D anges att en självständig, kompetent och kvalificerad revisor ska utföra en årlig revision i syfte att tillhandahålla en extern och objektiv försäkran till styrelsen och aktieägare om att finansiella rapporter ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat i alla materiella delar. Revisorn bör vara ansvarig inför aktieägarna och gentemot bolaget vara skyldig att utföra revisionen enligt vederbörlig professionell omsorg. Enligt avsnitt VI.D7 bör styrelsen ansvara för att det finns lämpliga kontrollsystem, i synnerhet vad gäller riskhantering, finansiell kontroll, styrning samt efterlevnad av lagar och andra regler.

I EU:s ändringsdirektiv från 2006 finns bestämmelser om att finansiella företag ska upprätta en av revisor i viss mån granskad företagsstyrningsrapport, se avsnitt 3.1.1.

## Internationella regler på finans- och försäkringsområdet

Det finns flera organisationer som utarbetar internationella regler av betydelse för företag inom finans- och försäkringsmarknaderna. Dessa regler behandlar bl.a. revision och internkontroll.

Baselkommittén (The Basel Committee on Banking Supervision) bildades år 1974 av riksbankscheferna i G10-länderna (där Sverige är medlem) och består i dag av företrädare för dessa länders samt Luxemburgs och Spaniens banktillsynsmyndigheter. Kommittén utarbetar ej några för medlemsstaterna bindande regler men det är tänkt att kommitténs riktlinjer och rekommendationer ska genomföras i medlemsstaterna för att skapa enhetliga regler över gränserna. Även om riktlinjerna och rekommendationerna inte är bindande är de normgivande för de flesta tillsynsmyndigheter.

Inom Baselkommittén finns the Accounting Task Force (ATF), som ska se till att internationella redovisnings- och revisionsregler främjar finansiella företags riskhantering och öppenhet samt stärker säkerhet och sundhet i banksystemet. År 2004 presenterades Basel II, ett omfattande regelverk för att varje banks kapitaltäckning bättre ska styras av risknivån i bankens utlåning. I regelverket betonas ledningens ansvar för intern kontroll, bl.a. genom oberoende intern och extern granskning av systemet för intern kontroll. Baselkommittén har presenterat andra dokument om intern och extern granskning av bankernas system för intern kontroll. I ett dokument från år 2001, "Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors", anges att det bör finnas en oberoende internrevision och att extern revision av den interna kontrollen kan vila på lag eller avtal. Vidare klargörs förhållandet mellan intern- och externrevisionen.

Internationella organisationen för försäkringstillsynsmyndigheter (International Association of Insurance Supervisors, IAIS) och Internationella Organisationen för värdepapperstillsyn (International Organisation of Securities Commissions, IOSCO) är motsvarande organisationer inom försäkrings- och värdepappersområdena.

## 3.2 Det svenska regelverket

### 3.2.1 Grundläggande bestämmelser om revision

De grundläggande bestämmelserna om revision återfinns i associationsrättsliga regelverk. Sålunda finns bestämmelser om revisionsplikt beträffande

aktiebolag	i 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551),
ekonomiska föreningar	i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
europabolag	i EU:s stadga om europabolag,
europakooperativ	i EU:s stadga om europakooperativ,
stiftelser	i 4 a kap. stiftelselagen (1994:1220), och
andra företagsformer	i revisionslagen (1999:1079)

På vissa områden finns grundläggande bestämmelser i särskilda lagar. Sålunda finns bestämmelser om revisionsplikt beträffande:

sparbanker	i 4 a kap. sparbankslagen (1987:619) ,
medlemsbanker	i 7 a kap. lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
Svenska skeppshypotekskassan	i lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan,
Sveriges allmänna hypoteksbank	i lagen (1994:759) om Sveriges allmänna hypoteksbank,
försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag	i 10 kap. försäkringsrörelselagen (1982:713), och
understödsföreningar	i lagen (1972:262) om understödsföreningar

Särskilda bestämmelser som rör revisionsplikten finns för:

pensions- och personalstiftelser	i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
utländska filialer	i lagen (1992:160) om utländska filialer,
utländska försäkringsgivare	i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige,
centrala värdepappersförvarare	i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument,
utgivare av elektroniska pengar	i lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,
förvaltningsbolag och fondföretag	i lagen (2004:46) om investeringsfonder,
kreditinstitut och finansiella institut	i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
företag som driver inlåningsverksamhet	i lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet,
försäkringsförmedlare	i lagen (2005:405) om försäkringsförmedling, och
värdepappersbolag, börser och clearingorganisationer	i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

För bostadsrätter, kooperativa hyresrätter och sambruksföreningar finns hänvisningar i bostadsrättslagen (1991:614), lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt och lagen (1975:417) om sambruksföreningar till åttonde kapitlet lagen om ekonomiska föreningar.

### 3.2.2 Revisorsskyldigheten

Samtliga aktiebolag<sup>21</sup>, europabolag med säte i Sverige<sup>22</sup>, ekonomiska föreningar<sup>23</sup>, europakooperativ med säte i Sverige<sup>24</sup>, sparbanker<sup>25</sup>, medlemsbanker<sup>26</sup>, försäkringsföretag<sup>27</sup>, pensions- och personalstiftelser<sup>28</sup> samt andra stiftelser<sup>29</sup> är skyldiga att ha minst en revisor. Vidare är handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare<sup>30</sup> skyldiga att ha minst en revisor. Detsamma gäller handelsbolag, enkla bolag, ideella föreningar samt enskilda näringsidkare som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor.
- den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Svenska skeppshypotekskassan och Sveriges allmänna hypoteksbank ska ha minst två revisorer.<sup>32</sup>

Utländska företag kan bedriva näringsverksamhet här i riket genom en filial. En sådan filial ska ha en revisor.<sup>33</sup> Utredningen har i sitt tidigare delbetänkande (SOU 2007:56) föreslagit att emittenter från ett land utanför EES och vars värdepapper är upptagna till

<sup>21</sup> 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

<sup>22</sup> Artikel 61–62 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag jämförd med 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

<sup>23</sup> 8 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar.

<sup>24</sup> Artikel 68 rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar.

<sup>25</sup> 4 a kap. 1 § sparbankslagen.

<sup>26</sup> 7 a kap. 1 § lagen om medlemsbanker.

<sup>27</sup> 10 kap. 1 § försäkringsrörelselagen och 31 § lagen om understödsföreningar.

<sup>28</sup> 17 b och 30 §§ lagen om tryggnad av pensionsutfästelse.

<sup>29</sup> 1 kap. 1 §, 4 kap. 9 § och 11 kap. 2 § stiftelselagen Det övergripande syftet bakom redovisning och revision av stiftelserna är ett annat än för företag som driver näringsverksamhet, nämligen att säkerställa att stiftelserna verkar för det ändamål som angetts i stiftelseförordnandet. Revisionsplikten, som sammanfaller med skyldighet att lämna årsredovisning, baseras också som regel på en helt annan grund än den för näringsdrivande företag, nämligen om värdet på tillgångarna överstiger tio basbelopp.

<sup>30</sup> 2–3 §§ revisionslagen jämförd med 6 kap. 1 § första stycket 3 bokföringslagen.

<sup>31</sup> 2–3 §§ revisionslagen jämförd med 6 kap. 1 § första stycket bokföringslagen.

<sup>32</sup> 26 § lagen om Svenska skeppshypotekskassan och 4 § lagen om Sveriges allmänna hypoteksbank.

<sup>33</sup> 12 § lagen om utländska filialer.

handel på en reglerad marknad i Sverige ska ha sin årsredovisning och koncernredovisning granskad av en hos Revisorsnämnden registrerad revisor.<sup>34</sup>

I koncernförhållanden gäller särskilda bestämmelser.

### 3.2.3 Särskilda kompetenskrav

#### Särskilda krav på alla revisorer

För många associationsformer gäller att alla revisorer i bolaget måste ha en särskild kompetens.

En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets eller föreningens verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

I aktiebolag gäller att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.<sup>35</sup> Ett motsvarande krav finns för kreditmarknadsföreningar<sup>36</sup>, sparbanker<sup>37</sup>, medlemsbanker<sup>38</sup>, försäkringsbolag<sup>39</sup>, företag som bedriver inlåningsverksamhet<sup>40</sup> och utländska filialer<sup>41</sup>. Detsamma gäller handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i samt Svenska skeppshypotekskassan.<sup>42</sup> Även i europakooperativ ska revisorn vara auktoriserad eller godkänd.<sup>43</sup> I Sveriges allmänna hypoteksbank ska revisorn vara auktoriserad.<sup>44</sup>

Till revisor kan som regel utses ett registrerat revisionsbolag.<sup>45</sup> Bestämmelserna om särskilda kompetenskrav gäller då den fysiska person som utsetts till huvudansvarig revisor.

---

<sup>34</sup> Se SOU 2007:56 s. 73, förslag till ändring av 16 kap. 11 § i lagen om värdepappersmarknaden.

<sup>35</sup> 9 kap. 12 § aktiebolagslagen.

<sup>36</sup> 12 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>37</sup> 4 a kap. 3 § sparbankslagen.

<sup>38</sup> 7 a kap. 3 § lagen om medlemsbanker.

<sup>39</sup> 10 kap. 3 § försäkringsrörelselagen.

<sup>40</sup> 12 § lagen om inlåningsverksamhet.

<sup>41</sup> 12 § lagen om utländska filialer.

<sup>42</sup> 12 § revisionslagen.

<sup>43</sup> Artikel 71 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar.

<sup>44</sup> 4 § lagen om Sveriges allmänna hypoteksbank. Jfr 2 § och 12 § andra stycket 2 revisionslagen.

<sup>45</sup> Se t.ex. 9 kap. 19 § aktiebolagslagen och 19 § revisionslagen.

## Särskilda krav på minst en av de stämموvalda revisorerna

Utöver krav på att alla revisorer ska vara kvalificerade på visst sätt gäller för vissa företag att minst en av dem ska ha särskilt hög kompetens.

I såväl aktiebolag som handelsbolag, ekonomiska föreningar och stiftelser ska minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen om bolaget eller föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:<sup>46</sup>

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Detsamma gäller aktiebolag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.<sup>47</sup> Bolagsverket kan tillåta att en godkänd revisor utses i ett aktiebolag i stället för en auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen. Samma sak gäller för ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Länsstyrelsen får fatta beslut om att bl.a. andra handelsbolag än som nämnts i föregående stycke, enkla bolag, ideella föreningar och enskilda näringsidkare ska ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

Vissa företag inom finansmarknaden är skyldiga att ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen. Det gäller bankaktiebolag<sup>48</sup>, kreditmarknadsföreningar<sup>49</sup>, sparbanker<sup>50</sup> och medlemsbanker<sup>51</sup>. Samma sak gäller företag som bedriver inlåningsverksamhet.<sup>52</sup>

I försäkringsbolag ska minst en av revisorerna vara auktoriserad, om tillgångarnas bruttovärde (balansomslutningen) enligt fast-

<sup>46</sup> 9 kap. 13 § aktiebolagslagen, 12 § tredje stycket revisionslagen och 6 kap. 1 § bokföringslagen samt 4 kap. 4 § stiftelselagen.

<sup>47</sup> 9 kap. 13 § aktiebolagslagen.

<sup>48</sup> 10 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>49</sup> 12 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>50</sup> 4 a kap. 4 § sparbankslagen.

<sup>51</sup> 7 a kap. 4 § lagen om medlemsbanker.

<sup>52</sup> 12 § lagen om inlåningsverksamhet.

ställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp som gällde under sista månaden av respektive räkenskapsår.<sup>53</sup> Finansinspektionen, eller i principiella fall regeringen, får besluta att viss godkänd revisor utses i stället för en auktoriserad. Finansinspektionen kan föreskriva att minst en av revisorerna i en understödsförening ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, om föreningens verksamhet är av stor omfattning eller särskilda skäl föreligger.

Stiftelser som enligt bokföringslagen är skyldiga att upprätta årsredovisning är skyldiga att ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.<sup>54</sup> Minst en av de revisorer i institut för elektroniska pengar som utses av stämman ska vara auktoriserad revisor.<sup>55</sup>

### 3.2.4 Hur revisor utses

Revisorer i aktiebolag ska väljas av bolagsstämman. I aktiebolag ska det i bolagsordningen anges antalet revisorer eller lägsta eller högsta antalet revisorer. Om ett aktiebolag har flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera, men inte alla, utses på annat sätt än genom stämмоval. I ekonomiska föreningar väljer föreningsstämman revisorer, om inte annat anges i stadgarna. För sparbanker och medlemsbanker gäller att om banken ska ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera, men inte alla, utses på annat sätt än genom stämмоval.

I företag som bedriver inlåningsverksamhet och kreditmarknadsföreningar ska minst en revisor väljas av bolagsstämman eller föreningsstämman. Regeringen utser revisorer i Sveriges allmänna hypoteksbank och Finansinspektionen i Svenska skeppshypotekskassan.

I försäkringsbolag ska bolagsstämman välja minst en revisor. Dessutom ska Finansinspektionen förordna en eller flera revisorer, om inte inspektionen med hänsyn till rörelsens ringa omfattning eller av andra skäl finner det obehövligt.<sup>56</sup> I understödsföreningar

---

<sup>53</sup> 10 kap. 4 § försäkringsrörelselagen.

<sup>54</sup> 4 kap. 4 § stiftelselagen.

<sup>55</sup> 2 kap. 10 § lagen om utgivning av elektroniska pengar.

<sup>56</sup> 10 kap. 2 § försäkringsrörelselagen.

ska det finnas minst två revisorer.<sup>57</sup> För utländska filialer ska den verkställande direktören se till att revisor utses.

Om någon revisor inte är utsedd eller om kompetenskraven inte är uppfyllda, ska länsstyrelsen som regel utse revisor. I vissa fall kan länsstyrelsen utse en minoritetsrevisor som ska delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Finansinspektionen kan inom ramen för sin tillsynsverksamhet utse en s.k. inspektionsrevisor<sup>58</sup> som deltar i revisionen tillsammans med andra revisorer. Finansinspektionen har utfärdat allmänna råd för förordnade inspektionsrevisorer och lämnar även särskilda instruktioner. Av råden och instruktionerna följer som regel att den interna kontrollen och koncerninterna transaktioner ska granskas. Inspektionsrevisorerna avger rapport skriftligen minst en gång per år. Av rapporten ska även framgå om företagets finansiella rapportering till externa intressenter och Finansinspektionen varit korrekt.

### 3.2.5 Revisionsuppdraget

#### Grundläggande uppgifter

Revisorns uppgifter omfattar granskning av företagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision) samt företagsledningens förvaltning (förvaltningsrevision). Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Om företaget är moderföretag ska revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

Revisorn i ett aktiebolag ska följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget eller, såvitt avser aktiebolag, bolagsstämman. Revisionsberättelsen ska innehålla uppgift om bl.a.:

- vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget tillämpat (gäller inte ekonomiska föreningar),

---

<sup>57</sup> 31 § lagen om understödsföreningar.

<sup>58</sup> 13 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 23 kap. 7 § lagen om värdepappersmarknaden, 7 kap 6 § lagen om försäkringsförmedling, 10 kap. 16 § lagen om investeringsfonder, 9 kap. 1 § lagen om kontoföring av finansiella instrument, samt 6 kap. 5 § lagen om utgivande av elektroniska pengar.



- vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn tillämpat (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från företagsledningens (i aktiebolag styrelsen) eller annan revisors (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning,
- om någon i företagsledningen (i aktiebolag och ekonomiska föreningar styrelseledamöter eller verkställande direktör) har vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra ersättningskyldighet,
- om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att uttala sig om årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att uttala sig om någon i företagsledningen har vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra ersättningskyldighet (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om företaget inte fullgjort vissa skyldigheter enligt skattelagstiftningen.

En revisor får också i revisionsberättelsen lämna uppgifter om omständigheter som tredje man eller såvitt avser aktiebolag, aktieägarna, bör få kännedom om. Om en tidigare revisor har gjort en anmälan om förtida avgång, ska den bifogas revisionsberättelsen.

I aktiebolag ska revisionsberättelsen innehålla uttalande om bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkningen och besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt om styrelsen och den verkställande direktören har upprättat en förteckning över vissa lån och säkerheter. Revisionsberättelsen ska också innehålla uppgift om styrelseledamöter handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Vidare ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Om revisorn anser sig sakna underlag för att göra sådana uttalanden som nu sagts, ska detta anges i revisionsberättelsen.

I försäkringsföretag ska revisionsberättelsen innehålla motsvarande uppgifter som för aktieföretag. Detsamma gäller ekonomiska föreningar, sparbanker och medlemsbanker, med den skillnaden att uppgift inte ska lämnas om huruvida en förteckning över lån och säkerheter upprättats. I fråga om ansvarsfrihet gäller uppgifterna enbart styrelseledamöter.

I aktieföretag med särskild vinstutdelningsbegränsning ska revisorn granska vissa värdeöverföringar från företaget och överföringar till ett annat företag inom samma koncern samt anmärka i revisionsberättelsen om företaget överträtt bestämmelser om detta.<sup>59</sup>

I stiftelser ska revisionsberättelsen innehålla uttalande i fråga om årsredovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen. Det ska anmärkas om revisorn har funnit att stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att förmögenheten är placerad i strid med bl.a. stiftelseförordnandet. Vidare ska anmärkas om någon åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i stiftelselagen eller årsredovisningslagen inte har följts. Det ska också anmärkas om styrelseledamot eller förvaltare enligt särskilda bestämmelser i stiftelselagen kan vara ersättningsskyldig eller bör entledigas. Om revisorerna finner att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig bör detta antecknas.

### Upplysnings- och rapporteringsskyldighet

En revisor i ett aktieföretag är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för företaget. En liknande upplysningsplikt gäller vid revision av ekonomiska föreningar och försäkringsföretag. När det gäller bankaktieföretag, kreditmarknadsföretag, sparbanker och medlemsbanker får uppgifter lämnas endast om det kan göras utan nämnvärd olägenhet för enskild person.

Oavsett företagsform gäller att revisor ska lämna behövliga upplysningar om företagets angelägenheter till medrevisor och ny revisor samt, om företaget gått i konkurs, till konkursförvaltaren.

I de associationsrättsliga lagarna finns också bestämmelser om uppgiftslämnande till myndigheter.

---

<sup>59</sup> 32 kap. 3, 5 och 8 §§ aktieföretagslagen.

En revisor ska på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.<sup>60</sup>

För att få bedriva finansiell verksamhet och försäkringsrörelse krävs som regel tillstånd från Finansinspektionen. Finansinspektionen är tillsynsmyndighet för sådana företag och revisorn har en skyldighet att ex officio rapportera till inspektionen, om han eller hon vid fullgörande av sitt uppdrag får kännedom om vissa förhållanden.<sup>61</sup> Det gäller förhållanden som kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar företagets verksamhet, påverka institutets fortsatta drift negativt eller leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller gör vissa anmärkningar i revisionsberättelsen. En sådan anmärkning kan exempelvis gälla om huruvida företagets ledning vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra skadeståndsskyldighet eller att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen. Beträffande revision av företag som kan bedriva ej registrerad inlåningsverksamhet gäller att sådana uppgifter som nu nämnts ska lämnas om Finansinspektionen begär det.<sup>62</sup>

Finansinspektionen har i en skrivelse den 4 december 2006 till FAR SRS konstaterat att de stämموvalda revisorerna inte har rapporterat till inspektionen i någon nämnvärd omfattning.

Vid misstanke om vissa brott<sup>63</sup> inom ramen för ett aktiebolags verksamhet ska revisorn underrätta styrelsen samt anmäla till Bolagsverket och åklagare att han eller hon avgår i förtid. Vid sin anmälan till Bolagsverket ska revisorn lämna en redogörelse för vad han eller hon funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av räkenskapsåret som granskningen omfattat. Vid anmälan till åklagare ska revisorn normalt redogöra för brottsmisstanken och de omständigheter som den grundar sig på.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> 9 kap. 46 § aktiebolagslagen, 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar, 36 § revisionslagen, 4 kap. 15 § stiftelselagen, 21 § sparbankslagen och 21 § lagen om medlemsbanker. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i försäkringsrörelselagen.

<sup>61</sup> 13 kap. 10 § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 10 kap. 17 § lagen om investeringsfonder, 23 kap. 8 § lagen om värdepappersmarknaden, 13 § lagen om inlåningsverksamhet och 6 kap. 7 § lagen om utgivande av elektroniska pengar.

<sup>62</sup> 15 § lagen om inlåningsverksamhet.

<sup>63</sup> Bedrägeri, grovt bedrägeri, penninghäleri, svindleri, förskingring, grov förskingring, olovligt förfogande, trolöshet mot huvudman, oredlighet mot borgenärer, grov oredlighet mot borgenärer, mannamån mot borgenärer, bokföringsbrott, bestickning, mutbrott, skattebrott, grovt skattebrott, vårdslös skatteuppgift och försvårande av skattekontroll.

<sup>64</sup> 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och 9 § lagen om åtgärder mot penningtvätt.

Enligt lagen om åtgärder mot penningtvätt ska fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor bl.a. lämna uppgifter om misstanke om brott till Finanspolisen, se avsnitt 3.1.2 under rubriken Bekämpande av penningtvätt och finansiering av terrorism.

En anmälan till Bolagsverket ska under alla förhållanden göras om revisorn avgår i förtid. Bolagsverket ska skicka en kopia av anmälan till Skatteverket. Skatteverket ska få underrättelser också i andra fall. En revisor är nämligen skyldig att skicka en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om den innehåller vissa anmärkningar eller uttalanden.

För europabolag gäller att revisorn ska underrätta europabolagets tillsynsorgan om erinringar och påpekanden som revisorn framställer till ledningsorganet och den verkställande direktören enligt 9 kap. 6 § aktiebolagslagen.<sup>65</sup> Beträffande europakooperativ ska på motsvarande sätt revisorn underrätta kooperativets tillsynsorgan om erinringar som revisorn framställer till ledningsorganet och den verkställande direktören enligt 8 kap. 14 § lagen om ekonomiska föreningar.<sup>66</sup>

### Lagstadgade tilläggsuppdrag

Den revisor som utsetts i ett företag kan ha en lagstadgad skyldighet att förutom räkenskaps- och förvaltningsrevision utföra vissa andra uppdrag.

I aktiebolag är styrelsen och den verkställande direktören skyldiga att vid bolagsstämma, på aktieägares begäran, lämna upplysningar om förhållanden som kan inverka på bedömningen av ett ärende på dagordningen och förhållanden som kan inverka på bolagets ekonomiska ställning. Finner styrelsen att detta inte kan ske utan väsentlig skada för bolaget, ska aktieägaren underrättas om detta. Om aktieägaren begär det ska upplysningen lämnas till bolagets revisor. Revisorn ska till styrelsen lämna ett skriftligt yttrande. Av yttrandet ska framgå om upplysningen borde ha föranlett ändring i revisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran. Detta ska i så fall anges i yttrandet.

---

<sup>65</sup> 21 § lagen om europabolagen.

<sup>66</sup> 25 § lagen om europakooperativ.

Revisorsyttrandet ska hålla tillgängligt för aktieägarna och skickas till den aktieägare som begärt upplysningen.<sup>67</sup>

I ett aktiebolag ska årsredovisningen fastställas på en årlig ordinarie bolagsstämma (årsstämman). Mellan årsstämmorna kan en eller flera ordinarie eller extra bolagsstämmor hållas. Om dessa stämmor ska fatta beslut som rör bolagets kapital, ska styrelsen lämna en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senaste årsredovisningen fastställdes. Det ankommer på bolagets revisor att lämna ett yttrande över redogörelsen. Detta gäller vid förslag om<sup>68</sup>

- fond- och nyemission av aktier,
- emission av teckningsoptioner,
- emission av konvertibler,
- vinstutdelning,
- förvärv av egna aktier,
- minskning av aktiekapitalet och
- likvidation.

Om årsredovisningen inte ska behandlas på stämman, ska vid förslag om vinstutdelning, förvärv av egna aktier och minskning av aktiekapitalet styrelsen även lämna uppgift om beslutade värdeöverföringar och förändringar i bolagets bundna kapital. Aktiebolagets revisor ska i dessa fall uttala sig om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med lämnat förslag.

Teckning av nya aktier med utnyttjande av optionsrätt ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. Till teckningslistan ska bifogas en redogörelse av styrelsen för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat sedan den senaste årsredovisningen fastställdes samt ett yttrande över redogörelsen av bolagets revisor.<sup>69</sup>

Styrelsen är skyldig att genast upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade kapitalet eller om bolaget vid utmätning visat sig sakna utmättningsbara tillgångar. Bolagets revisor ska granska kontrollbalansräkningen och lämna yttranden som ska läggas fram vid kontrollstämmor. Om det egna kapitalet inte uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet eller om

<sup>67</sup> 7 kap. 35 § aktiebolagslagen och 9 kap. 12 § försäkringsrörelselagen.

<sup>68</sup> 12 kap. 7 §, 13 kap. 6 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 8 §, 18 kap. 6 §, 19 kap. 24 §, 20 kap. 12 § och 25 kap. 4 § aktiebolagslagen.

<sup>69</sup> 14 kap. 32 § aktiebolagslagen.

kontrollstämmor inte hålls, ska allmän domstol på styrelsens begäran besluta att bolaget ska gå i likvidation. Om styrelsen underlåter att upprätta och låta revisor granska en kontrollbalansräkning, att hålla kontrollstämmor inom föreskriven tid eller begära bolaget i likvidation, svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid underlåtenheten består.<sup>70</sup>

Om ett bolag är försatt i likvidation, ska bolagets revisor yttra sig över styrelsens och verkställande direktörens redovisning över sin förvaltning och likvidatorns slutredovisning.<sup>71</sup> I vissa fall kan stämman, efter yttrande från bolagets revisor, besluta att likvidationen ska upphöra och bolagets verksamhet fortsätta.<sup>72</sup>

I aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen varje år upprätta förslag till riktlinjer för bestämmande av lön m.m. till personer i företagens ledning. Beslut om detta ska fattas på ordinarie bolagsstämma. Bolagets revisor ska före bolagsstämman lämna yttrande om gällande riktlinjer har följts och, om så inte varit fallet, skälen för revisorns bedömning.<sup>73</sup>

Särskilda bestämmelser om lagstadgade tilläggsuppdrag finns för bl.a. försäkringsföretag och banker.

### Andra lagstadgade uppdrag till revisorer

Det finns ett flertal bestämmelser om att kvalificerade revisorer ska utföra granskning och lämna yttranden vid olika företagsförfaranden, utan att revisorn är anknuten till företaget. I dessa fall kan alltså vilken kvalificerad revisor som helst utföra uppdraget. Om någon särskild revisor inte utses av bolagsstämman, kan i vissa fall bolagets revisor utföra uppdraget.

I aktiebolag ska en eller flera auktoriserade eller godkända revisorer eller ett registrerat revisionsbolag granska fusions- eller delningsplan och lämna ett yttrande över granskningen.<sup>74</sup> Om revisorerna i fusions- eller delningsplanen uttalat att de inte har funnit att fusionen eller delningen medför någon fara för det övertagande bolagets borgenärer, behöver kända borgenärer i det

---

<sup>70</sup> 25 kap. 13 § samt 15–18 och 20 §§ aktiebolagslagen.

<sup>71</sup> 25 kap. 33 och 40 §§ aktiebolagslagen.

<sup>72</sup> 25 kap. 45 § aktiebolagslagen.

<sup>73</sup> 8 kap. 51–54 §§ aktiebolagslagen.

<sup>74</sup> 23 kap. 11 och 29 §§ samt 24 kap. 13 § aktiebolagslagen.

övertagande bolaget inte underrättas och Bolagsverket inte kalla bolagets borgenärer.<sup>75</sup>

En godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska vidare utföra en granskning av styrelsens redogörelse för omständigheter av betydelse vid förslag om betalning av aktier, teckningsrätter, konvertibler och publika bolags förvärv av egna aktier med apportegendom samt minskning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier med apportegendom. Revisorn ska avge ett yttrande över granskningen.<sup>76</sup>

Vid aktieteckning med utnyttjande av optionsrätt ska styrelsen inom viss tid för registrering i aktiebolagsregistret bl.a. anmäla hur många aktier som tecknats och betalats till fullo genom insättning på ett särskilt konto som bolaget öppnat. För registrering krävs att ett intyg från bank eller kreditinstitut visas upp om att full och godtagbar betalning har erlagts för de nya aktierna. I publika aktiebolag gäller i stället att en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska utfärda intyg om betalningen för samtliga tecknade och tilldelade aktier.<sup>77</sup> Motsvarande gäller för beslut om emission av konvertibler.<sup>78</sup>

Styrelsen ska, för registrering i aktiebolagsregistret, anmäla hur många aktier som tillkommit genom konvertering. För registrering krävs ett yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsföretag. Av yttrandet ska framgå att bolaget för varje aktie som har lämnats i utbyte har tillförts ett vederlag som motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.<sup>79</sup> Detta gäller såväl publika som privata bolag.

Motsvarande krav på revisorsyttrande finns vid registrering av fusion och delning av aktiebolag.<sup>80</sup> Av yttrandet ska framgå att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget i enlighet med fusions- respektive delningsplanen.

Vid delning krävs tillstånd av Bolagsverket för att verkställa delningsplanen. För tillstånd krävs att revisorsintyget utvisar att ett överlåtande bolag som ska övertas av ett nybildat bolag har ett verkligt värde för detta bolag som uppgår till minst dess

---

<sup>75</sup> 23 kap. 19 och 22 §§ samt 24 kap. 21 och 24 §§ aktiebolagslagen.

<sup>76</sup> 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 § aktiebolagslagen.

<sup>77</sup> 14 kap. 49 § aktiebolagslagen.

<sup>78</sup> 15 kap. 44 § aktiebolagslagen.

<sup>79</sup> 15 kap. 39 § aktiebolagslagen.

<sup>80</sup> 23 kap. 25 § aktiebolagslagen och 15 a kap. 15 § försäkringsrörelselagen samt 24 kap. 27 § aktiebolagslagen.

aktiekapital eller att det överlåtande bolaget har full täckning för det bundna egna kapitalet.<sup>81</sup>

Vid byte från privat till publikt aktiebolag krävs ett motsvarande revisorsyttrande, som utvisar att det finns täckning för det registrerade aktiekapitalet.<sup>82</sup>

Särskilda bestämmelser om granskning och yttrande från en särskild revisor finns för bl.a. försäkringsföretag och banker.

---

<sup>81</sup> 24 kap 23 § aktiebolagslagen.

<sup>82</sup> 26 kap. 3 § aktiebolagslagen och 2 kap. 13 § försäkringsrörelselagen.



## 4 Företagen, revisorer och redovisningskonsulter

### 4.1 Företagen

#### 4.1.1 Antal företag i Sverige och företagens storlek

I början av december 2007 fanns det 1 489 927 företag i Statistiska centralbyråns (SCB) företagsregister. Företagsregistret omfattar nära nog alla svenska företag, men många av företagen är inte aktiva. Av alla företag har 306 046 aldrig varit verksamma och 235 338 är inte verksamma till följd av särskilda regler.

Antalet aktiva företag i SCB:s företagsregister år 2006 uppgick till 917 568. Som aktiva räknas juridiska personer samt fysiska personer som antingen är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare, eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt.<sup>1</sup>

De flesta av de aktiva företagen – 520 000 (57 procent) – bedrevs av fysiska personer inom ramen för enskild näringsverksamhet. Vid sidan av enskilda näringsidkare intar aktieföretag en dominerande ställning med omkring 260 000 aktiva aktieföretag (28 procent). Antalet aktiva handelsbolag var omkring 72 500 (8 procent), ideella föreningar 25 000 (2,7 procent), ekonomiska föreningar 20 000 (2 procent), enkla bolag 6 500 (0,7 procent), stiftelser och fonder 4 200 (0,5 procent) samt utländska företag 1 500 (0,2 procent).

Många av de aktiva företagen redovisar inte mervärdesskatt. Det finns ett stort antal verksamheter som är befriade från mervärdesskatteplikt, t.ex. bank- och finansieringstjänster. Antalet företag

---

<sup>1</sup> Företagsregistret omfattar fysiska personer som har en inregistrerad firma och därmed bl.a. fysiska personer som utövar någon bisyssla. Bland aktiva företag finns också ett antal offentliga organ, dotterbolag i koncerner samt företag där den juridiska formen inte är utredd.

som redovisade mervärdesskatt någon gång under 2006 – *moms-företag* – uppgick till 840 008.

**Tabell 4.1 Totalt antal registrerade företag samt antal aktiva företag och moms-företag efter associationsform**

	Totalt dec 2007	Aktiva 2006	Moms-företag 2006
Fysiska personer	791 845	519 963	436 715
Enkla bolag	19 239	6 602	6 055
Partrederier	184	42	36
Värdepappersfonder	890	52	
Handelsbolag, kommanditbolag	122 356	72 550	76 587
Bankaktiebolag	45	42	41
Försäkringsaktiebolag	143	99	79
Europabolag	5	1	1
Övriga aktiebolag	331 375	259 856	245 595
Ekonomiska föreningar	13 285	6 487	3 866
Bostadsrättsföreningar	26 548	14 070	2 572
Kooperativa hyresrättsföreningar	60	10	3
Ideella föreningar	116 410	24 540	3 086
Samfälligheter	24 518	2 521	404
Registrerade trossamfund	2 385	986	269
Familjestiftelser	810	113	19
Övriga stiftelser och fonder	24 426	4 131	1 138
Statliga enheter	257	245	217
Kommuner	290	290	290
Kommunalförbund	174	126	91
Landsting	20	20	20
Allmänna försäkringskassor	6		
Off. korporationer o anstalter	51	41	36
Hypoteksföreningar	2	2	
Regionala statliga myndigheter	14	6	10
Oskiftade dödsbon	3 033	2 875	1 020
Ömsesidiga försäkringsbolag	257	164	109
Sparbanker	75	70	132
Understödsföreningar	100	72	7
Arbetslöshetskassor	38	35	
Utländska juridiska personer	10 325	1 460	5 340
Övr sv jur pers, enl särsk lag	557	65	31
Juridisk form ej utredd	104	32	11
Okänt			56 228
<b>Summa</b>	<b>1 489 827</b>	<b>917 568</b>	<b>840 008</b>

Källa: SCB:s företagsregister

Antalet enskilda näringsidkare, aktiebolag, ekonomiska föreningar och enkla bolag i Bolagsverkets register har de senaste åren ökat något, medan antalet handelsbolag minskat. Den största procentuella ökningen bland traditionella associationsformer står utländska filialer för. Utvecklingen de senaste åren framgår av tabell 2.

**Tabell 4.2** Antal objekt i Bolagsverkets register vid de senaste årens utgång

	2003	2004	2005	2006	Förändring
Enskilda näringsidkare	506 416	524 734	541 748	556 025	2,6%
Aktiebolag	295 352	301 584	309 012	318 341	3,0%
Handelsbolag	97 676	96 158	94 573	92 524	-2,2%
Kommanditbolag	29 051	29 190	29 294	28 868	-1,5%
Bostadsrättsföreningar	21 984	22 755	23 683	24 984	5,5%
Ekonomiska föreningar	12 498	12 797	13 129	13 522	3,0%
Utländska filialer	893	990	1 145	1 346	17,6%
Ideella föreningar	1 046	1 083	1 113	1 125	1,1%
Enkla bolag	359	389	440	483	9,8%
Bostadsföreningar	452	439	427	418	-2,1%
Ömsesidiga försäkringsbolag	158	147	146	137	-6,2%
Försäkringsaktiebolag	121	124	126	129	2,4%
Sparbanker	77	76	71	71	0,0%
Försäkringsförmedlare	0	0	45	2 439	5 320,0%
Kooperativa hyresrättsföreningar	13	19	36	56	55,6%
Bankaktiebolag	31	31	30	31	3,3%
EEIG	19	24	26	29	11,5%
Utländska bankers filialer	23	19	24	25	4,2%
Sambruksföreningar	10	10	10	10	0,0%
Europabolag	0	3	4	4	0,0%
Medlemsbanker	2	2	2	2	0,0%
Summa	966 181	990 574	1 015 084	1 040 569	

*Källa:* Bolagsverkets årsredovisning 2006

De flesta moms företag i SCB:s företagsregister har en mycket begränsad omsättning och saknar anställda. Sålunda hade cirka 251 000 moms företag en omsättning som var mindre än 1 000 kronor och 396 214 hade en omsättning mellan 1 000–999 999 kronor, dvs. 647 214 (77 procent) av de företag som redovisade mervärdesskatt år 2006 hade lägre än en miljon kronor i omsättning. Av företagen i registret saknade också 680 850 (81 procent)

anställda. Fördelningen i fråga om omsättning och anställda vid olika gränser framgår av tabell 3–4.<sup>2</sup>

**Tabell 4.3** Antal moms företag efter omsättning (tkr)

	0–3 000	3 001–10 000	10 001–50 000	50 001–73 700	73 701–83 000	83 001–
Antal	727 339	64 260	35 627	3 802	880	8 100

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.4** Antal moms företag efter antal anställda

	0–3	4–10	11–50	51–
Antal företag	758 294	51 088	24 250	6 112

Källa: SCB:s företagsregister

#### 4.1.2 Antal företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor

Skyldigheten att ha en kvalificerad revisor omfattar i dag samtliga aktieföretag, inklusive aktieföretag som inte bedriver någon verksamhet. Detta innebär att ca 330 000 aktieföretag är skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

Vidare är samtliga utländska filialer skyldiga att låta sina räkenskaper granskas av en kvalificerad revisor. Antalet utländska filialer i Bolagsverkets register uppgick den 1 september 2007 till 1 522 (en ökning med 176 stycken eller 11,56 procent från den 31 december 2006, då det fanns 1 346 utländska filialer registrerade).

Handelsbolag med juridiska personer som delägare är skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Den 15 oktober 2007 fanns det i Bolagsverkets register 21 145 sådana handelsbolag (6 943 handelsbolag och 14 202 kommanditbolag). Större handelsbolag är också revisionspliktiga, se nedan.

<sup>2</sup> I det följande kommer i möjlig mån att användas gränsvärden som kan vara aktuella i frågor om revisionsplikt:

1. Mikroföretag enligt svensk modell (nanoföretag): ej över 3 miljoner kronor i omsättning, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och 3 anställda
2. Mikroföretag enligt förslag från kommissionen: 10 miljoner kronor, 5 miljoner kronor och 10 anställda
3. Små företag enligt svensk modell: 50 miljoner kronor, 25 miljoner kronor och 50 anställda
4. Små företag enligt EU-modell 2007: 73,7 miljoner kronor, 36,8 miljoner kronor och 50 anställda
5. Små företag enligt EU-modell 2008: 83 miljoner kronor, 41,5 miljoner kronor och 50 anställda.

Vidare föreligger skyldighet för vissa stiftelser att ha en kvalificerad revisor. Det gäller insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser samt pensions- och personalstiftelser. Vanliga stiftelser är också revisionspliktiga, om värdet på tillgångarna från viss tidpunkt överstiger tio basbelopp. Revisionsplikt föreligger dock inte, om tillgångarna får användas uteslutande till förmån för medlemmar av en viss släkt. En vanlig stiftelse som bedriver näringsverksamhet eller som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting samt moderstiftelser och större stiftelser är inte heller revisionspliktiga. I SCB:s företagsregister finns det omkring 25 000 stiftelser. Av dessa är cirka 15 000 revisionspliktiga.<sup>3</sup> Endast en mindre del av dessa, 1 760, är att betrakta som näringsdrivande och 1 158 redovisade mervärdesskatt år 2006.

De flesta företag inom finans- och försäkringsmarknaden bedrivs i aktiebolagsform och ingår således i den ovan redovisade statistiken för aktiebolag. Beträffande försäkringsföretag finns det i Bolagsverkets och Finansinspektionens register cirka 130 försäkringsaktiebolag samt 140 ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar.<sup>4</sup> Även landets 71 sparbanker, 2 medlemsbanker och 2 hypoteksinstitut är skyldiga att ha kvalificerad revisor.

Vidare är 4 europabolag som är registrerade hos Bolagsverket skyldiga att ha kvalificerad revisor. Även europakooperativ är revisionspliktiga, men några sådana föreningar finns inte registrerade i Sverige.

I övrigt föreligger skyldighet att ha kvalificerad revisor beträffande större företag (dock ej konkursbon samt vissa offentliga organ, stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsföreningar och fiskevårdsföreningar). Ett företag anses som större endast om det under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppfyller mer än två villkor i fråga om omsättning (mer än 50 miljoner kronor), balansslutning (tillgångar eller skulder och eget kapital om mer än 25 miljoner kronor) och medelantalet anställda (50). Några uppgifter om hur många av de ifrågavarande företagen som uppfyller två av

<sup>3</sup> Se Ds 2007:7 *Vissa frågor i stiftelselagen, m.m.* Gränsvärdena för skyldighet att upprätta årsredovisning är desamma som för revisionsplikt. I departementspromemorian har föreslagits ändrade gränsvärden, som medför att ett färre antal stiftelser, cirka 10 000, kommer att bli skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

<sup>4</sup> Försäkringsföretagsutredningen (SOU 2006:55) har föreslagit att allmän associationsrättslig lagstiftning ska gälla för försäkringsföretagen. För försäkringsaktiebolag ska aktiebolagslagen gälla, medan lagen om ekonomiska föreningar ska gälla för ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Många små ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar kommer sannolikt inte att omfattas av skyldighet att ha en kvalificerad revisor.

villkoren finns inte. Det bör dock inte röra sig om mer än 500 företag och sannolikt är siffran betydligt lägre, kanske till och med så låg som 150 företag.<sup>5</sup>

Uppskattningsvis är i dag 330 000 aktiebolag, 21 200 handelsbolag (21 145 med juridiska personer som delägare och därutöver 55 större), 15 000 stiftelser (1 760 näringsdrivande), 1 530 utländska filialer, 270 försäkringsföretag, 75 spar- och medlemsbanker samt hypoteksinstitut, 70 ekonomiska föreningar, 15 ideella föreningar, 5 enskilda näringsidkare och 4 europabolag skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Vid sidan av de 330 000 aktiebolagen är det således mindre än 40 000 företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

**Tabell 4.5** Antalet moms företag per associationsform som överstiger olika gränsvärden rörande omsättning (tkr) och visst antal anställda (siffror i fet stil indikerar hur många som minst är revisionspliktiga)

	Totalt	>3mkr	>3ne	>10	>10	>50	>50	>73,7	>50	>83	>50
Fysiska personer	436 715		7 057	75		1		1		1	
Enkla bolag och partrederier	6 091		54	7		0		0		0	
HB (inkl. KB)	76 587		1425	209		41		37		35	
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	6441		452	202		64		58		53	
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	3 759		452	118		14		10		9	
Stiftelser	1 157		219	106		16		12		11	
Oskiftade dödsbon	1020		2								
Ömsesidiga förs.bolag	109		5	4		3		3		3	
Sparbanker	132		44	23		0		0		0	
Understödsföreningar	7		3	2		1		1		1	
<b>Summa</b>						<b>162</b>		<b>142</b>		<b>131</b>	

Källa: SCB:s företagsregister

<sup>5</sup> Av tabell 4.5–7 framgår hur många företag som dels överstiger vissa gränsvärden gällande omsättning och anställda, dels har en viss omsättning och dels har ett visst antal anställda. Även om det inte går att dra några säkra slutsatser av siffrorna, framgår att det inte är många företag som kan antas uppfylla minst två av kriterierna, inte minst med hänsyn till att kriterierna ska vara uppfyllda minst två år i rad.

**Tabell 4.6** Antal moms företag per associationsform efter omsättning (siffror i fet stil indikerar hur många företag som uppfyller ett av kriterierna för revisionsplikt)

	0– 3 000 000	3 000 001– 10 000 000	10 000 001– 50 000 000	50 000 001– 73 700 000	73 700 001– 83 000 000	83 000 001– 50 000 001–	50 000 001–
Fysiska personer	429 655	6 544	506	5	0	5	<b>10</b>
Enkla bolag och partrederier	5 447	557	77	4	3	3	<b>10</b>
HB (inkl. KB)	71363	4 001	1 046	69	9	99	<b>177</b>
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	5 546	522	225	32	10	106	<b>142</b>
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	3 294	311	126	11	1	16	<b>28</b>
Stiftelser	868	149	114	9	2	15	<b>26</b>
Oskiftade dödsbon	1 006	9	5	0	0	0	<b>0</b>
Ömsesidiga förs.bolag	104	1	1	0	0	3	<b>3</b>
Sparbanker	75	34	23	0	0	0	<b>0</b>
Understödsföreningar	4	0	2	0	0	1	<b>1</b>
<b>Summa</b>				<b>245</b>	<b>25</b>	<b>280</b>	<b>540</b>

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.7** Antal moms företag per associationsform efter antal anställda (siffror i fet stil indikerar hur många företag som uppfyller ett av kriterierna för revisionsplikt)

	0–3	4–10	11–50	51–
Fysiska personer	434 288	2 258	166	<b>3</b>
Enkla bolag och partrederier	6 027	56	8	<b>0</b>
HB (inkl. KB)	74 569	1 644	323	<b>51</b>
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	5 641	503	215	<b>82</b>
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	2 734	474	424	<b>127</b>
Stiftelser	784	159	139	<b>75</b>
Oskiftade dödsbon	1 017	3	0	<b>27</b>
Ömsesidiga förs.bolag	44	30	8	<b>27</b>
Sparbanker	5	16	33	<b>30</b>
Understödsföreningar	4	0	3	<b>0</b>
<b>Summa</b>				<b>452</b>

Källa: SCB:s företagsregister

#### 4.1.3 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag

Uppskattningsvis finns det 1 000 företag som agerar på finans- och försäkringsmarknaderna, varav 63 kreditinstitut, 480 värdepappersbolag, 110 banker, 130 försäkringsföretag, 140 ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar samt några få hypoteksinstitut och institut för elektroniska pengar. Av tabell 8 framgår antalet företag inom respektive kategori samt även antalet publika aktiebolag.

Privata aktiebolag får inte sprida sina aktier eller andra värdepapper som bolaget gett ut. Det är således endast publika aktiebolag som får emittera värdepapper till allmänheten. Antalet publika aktiebolag uppgick i december 2007 till 1 589. Om ett aktiebolags aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES, ska bolaget ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

I Sverige finns i dag två reglerade marknader; OMX Nordiska Börs Stockholm och Nordic Growth Market. I december 2007 fanns det 282 noterade företag på OMX Nordiska Börs Stockholm, varav 25 utländska, och 54 på Nordic Growth Market. OMX Nordiska Börs Stockholm tillhandahåller också en ej reglerad marknadsplats för handel med värdepapper (Multilateral Trading Facility – MTF), First North. Där fanns vid samma tidpunkt 98 noterade företag, varav två utländska. Andra MTF är Nordic MTF och Aktietorget. Det finns även andra ej reglerade marknadsplatser där värdepapper handlas.



Tabell 4.8 Antal företag inom finans- och försäkringsmarknaderna

	Bolagsverket <sup>6</sup>	FI <sup>7</sup>
Aktiebolag		
Bankaktiebolag	31	31
Institut för elektroniska pengar	–	3
Kreditmarknadsbolag	–	62
Värdepappersbolag	–	480
Försäkringsaktiebolag	129	134
Publika	1 589	
Ekonomiska föreningar		
Medlemsbanker	2	2
Kreditmarknadsföreningar	–	1
Institut för elektroniska pengar	–	–
Sparbanker	71	67
Hypoteksinstitut	–	2
Ömsesidiga försäkringsföretag	137	–
Understödsföreningar	–	137

#### 4.1.4 Särskilt om aktiebolag

De flesta aktiebolag är mycket små. Antalet registrerade aktiebolag hos Bolagsverket den 31 december 2006 uppgick till 318 341 och den 30 september 2007 till 328 616. Under år 2006 var 259 997 aktiebolag aktiva och 245 716 redovisade särskilt mervärdesskatt. Endast en tredjedel av samtliga aktiebolag (94 736 – 32 procent) har en omsättning över 3 000 000 kronor och en femtedel av dem har fler än tre anställda (68 449 – 21 procent). Det är endast en bråkdel, uppskattningsvis 10 000 (3 procent av samtliga), som behöver använda auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen. I tabell 9–13 finns närmare uppgifter om aktiebolagens omsättning, antal anställda och balansomslutning.

<sup>6</sup> Företag som den 31 december 2006 var registrerade i Bolagsverkets register. Uppgiften om publika aktiebolag avser dock antalet den 6 december 2007.

<sup>7</sup> Företag som enligt uppgift på Finansinspektionens (FI) webbplats står under myndighetens tillsyn eller är registrerade där.

**Tabell 4.9** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss omsättning (mkr=miljoner kronor) och antal anställda (ne=genomsnittligt antal anställda)

	>3mkr >3ne	>10 >10	>50 >50	>73,7 >50	>83 >50
Antal aktiebolag	64 484	24 029	<b>4 486</b>	4 006	3 851
% av momsbolag (245 595)	26	10	<b>1,8</b>	1,6	1,6
% av aktiva (259 997)	25	9	<b>1,7</b>	1,5	1,5
% av samtliga (318 341)	20	8	<b>1,4</b>	1,3	1,2

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.10** Antal företag som överstiger viss omsättning och balansomslutning

	>3mkr >1,5 mkr	>10 >5	>50 >25	>73,7 >36,8	>83 >41,3
Antal företag	i.u.	i.u.	<b>11 057</b>	8 128	7 436

Källa: www.largestcompanies.com<sup>8</sup>

**Tabell 4.11** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss omsättning

	Vilande etc	0– 3 000 000	3 000 001– 10 000 000	10 000 001– 50 000 000	50 000 001– 73 700 000	73 700 001– 83 000 000	83 000 001 –	50 000 001 –
Aktiebolag	72 746	150 980	50 807	32 240	3 497	801	7 391	<b>11 689</b>
% av momsbolag			21	12	1,4	0,3	3,0	<b>4,8</b>
% av aktiva		64	20	12	1,4	0,3	2,8	<b>4,5</b>
% av registrerade	18	52	16	10	1,1	0,2	2,3	<b>3,6</b>

Källa: SCB:s företagsregister

<sup>8</sup> Statistiken på webbplatsen är baserad på uppgifter från Upplysningscentralen och årsredovisningar från företag med över 20 miljoner kronor i omsättning. I uppgifterna ingår även ett mindre antal andra företag än aktiebolag samt några koncerner. Siffrorna indikerar att många företag som uppfyller kriterier på omsättning, även uppfyller kraven på balansomslutning.

**Tabell 4.12** Antal och andel momsbolag som överstiger visst antal anställda

	0-3	4-10	11-50	51-
Aktiebolag	172 107	45 709	22 740	5 160
% av momsbolag	70	19	9	2,1
% av aktiva bolag	66	18	9	2,0
% av samtliga bolag	54	14	7	1,6

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.13** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss balansomslutning (mkr)

	0-0,999	1-4,499	4,5-24,499	25-36,799	36,8-43,999	44-	25-
Aktiebolag	171 272	87 450	48 679	4 691	1 679	12 535	18 905
% av moms- bolag		36	20	1,9	0,7	5,1	7,7
% av aktiva bolag		34	19	1,8	0,6	4,8	7,3
% av alla bolag (326 306)	52	27	15	1,4	0,5	3,8	5,8

Källa: Skatteverket

#### 4.1.5 Företagens kostnader för revision

Enligt 2006 års revisorsdirektiv får arvoden för lagstadgad revision inte påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten eller baseras på någon form av villkorlighet. Kommissionen har också i sin oberoenderekommendation<sup>9</sup> slagit fast att en revisor måste kunna visa att arvodet för utfört arbete är skäligt och inte äventyrar revisorns självständighet. I förarbetena till revisorslagen anges att resultatrelaterade arvoden kan utgöra ett egenintressehot enligt 21 § revisorslagen och äventyra revisorns opartiskhet och självständighet. Av FAR SRS yrkesetiska regler följer att provisionsliknande arvoden inte får förekomma vid revisionsuppdrag och inte heller vid bestyrkandeuppdrag.

Det sagda innebär att revisionsarvodet i princip är styrt av vilken tid som revisorn har nedlagt och inte av t.ex. företagets vinst eller omsättning. En revisor i ett litet aktiebolag kan alltså inte betinga sig ett större vederlag när företaget går med vinst och ett mindre arvode när det går med förlust.

<sup>9</sup> Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002, *Revisorer oberoende i EU: Grundläggande principer* (2002/590/EG).

Frågan om arvodenas storlek för utfört revisionsarbete har ställts i ett stort antal enkätundersökningar vid universitet och högskola. I tabell 14–15 framgår resultaten från en studie av Tobias Svanström (Umeå universitet)<sup>10</sup> samt en studie av Samuel Bjälkemo, Tobias Brodin och Daniel Larsson (Handelshögskolan vid Göteborgs universitet)<sup>11</sup>.

Av undersökningarna framgår att kostnaderna för revision stiger i takt med aktiebolagens storlek. Uppskattningsvis uppgår genomsnittligt revisionsarvode för aktiva företag med omsättning mellan 0–3 000 000 kronor och högst 3 anställda till 15 000 kronor. För företag med omsättning mellan 3 000 000–10 000 000 kronor och högst 10 anställda kan arvodet uppskattas till 30 000 kronor. Arvodet för företag med en omsättning mellan 10 000 000–50 000 000 kronor och högst 50 anställda kan uppskattas till 50 000 kronor. Antalet bolag med högre omsättning än 50 000 000 kronor är få och kostnaden för dessa bolag torde variera kraftigt. För vilande bolag finns inte några säkra uppgifter, men genomsnittskostnaden kan uppskattas till 5 000 kr.

**Tabell 4.14** Årsarvode (kr) efter antal anställda, genomsnittligt och median

	0–5	5,5–9	10–49	50–
Genomsnittsarvode	18 244	59 044	73 071	110 832
Medianarvode	12 000	16 600	40 200	44 000

*Källa:* Tobias Svanström, Umeå universitet, 2006

**Tabell 4.15** Årsarvode, andel (%) inom olika kostnadsintervaller (kr)

	oms. <3mkr anst. 0–5	oms. 3–24mkr anst. 6–9	oms. 24–50 mkr anst. 10–50
0–10 000	26	2	5
10 001–20 000	48	19	3
20 001–30 000	21	31	15
30 001–40 000	2	22	15
40 001–50 000	2	13	15
50 001–	–	13	47

*Källa:* Bjälkemo m.fl., Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, 2005

Företagen har andra kostnader för revision än själva arvodet till revisorn, t.ex. kostnader för att ta fram underlag till revisorer, kopiering och möten. Det är oklart hur stora dessa kostnader är.

<sup>10</sup> Utförd 2006 med 429 respondenter.

<sup>11</sup> Utförd 2005 med 284 respondenter. Frågan som ställdes var ”Hur stor är Er årskostnad för revision?”.

Nutek och revisionsbolaget Öhrlings PricewaterhouseCoopers har på uppdrag av Nutek i februari 2008 presenterat en studie av 33 aktiebolag och kommit fram till bl.a. att den interna kostnaden uppgår till 1 814 kronor för företag med mindre än nio anställda, 7 894 kronor för företag med 10–50 anställda och 10 481 kronor för företag med fler än 50 anställda.<sup>12</sup>

#### 4.1.6 Frivillig revision

Före 1988 fanns det inte någon lagstadgad skyldighet för mindre aktiebolag att ha kvalificerad revisor. I en studie av 465 bolag år 1978 hade 47 procent av de mindre aktiebolagen (aktiekapital under 50 miljoner kronor, färre än tio anställda eller omsättning under 5 miljoner kronor) en kvalificerad revisor.<sup>13</sup>

Frågan om företagets vilja att ha kvar revisor om revisionsplikten slopas har ställts i ett stort antal enkätundersökningar vid universitet och högskolor.

I Tobias Svanströms studie svarade 60 procent av företagen med omsättning upp till 5 miljoner kronor ja på frågan ”Skulle Ni välja revision av Ert företag, även utan lagstadgad skyldighet?”. Av företag med en omsättning mellan 5–50 miljoner kronor var motsvarande andel 73–81 procent.

I studien av Samuel Bjälkemo m.fl. ställdes frågan ”Om den lagstadgade revisionsplikten skulle avskaffas skulle ni ändå föredra att Ert bolag revideras på samma sätt som tidigare?”. Resultaten låg nära de i Tobias Svanströms studie. Av de allra minsta företagen (omsättning lägre än 3 miljoner kronor och 0–5 anställda) svarade 60 procent ja. I övriga mindre företag (upp till 50 miljoner kronor i omsättning och 50 anställda) svarade 80 procent ja.

---

<sup>12</sup> Nutek, *Mätning av administrativa kostnader* (R 2008:2). I studien undersöktes också revisionsarvodena. Genomsnittskostnaden uppgick enligt samma segment till 13 154 kronor, 97 665 kronor respektive 1 972 425 kronor. Detta baserades på de revisionsarvoden som angavs i de 33 intervjuade bolagens årsredovisningar samt Öhrlings PricewaterhouseCoopers klientstock.

<sup>13</sup> Prop. 1981/82:171.

## 4.2 Revisorer och redovisningskonsulter

Den svenska revisorskåren består av godkända revisorer och auktoriserade revisorer.

För att bli *godkänd revisor* måste sökanden ha avlagt revisorsexamen. Revisorsexamen får avläggas om sökanden har en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat. Sökanden ska dessutom ha genomgått en praktisk utbildning under minst tre år som särskilt omfattar revision av årsbokslut och liknande koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar. Praktiken ska ha fullgjorts under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor.

För att bli *auktoriserad revisor* krävs att sökanden har avlagt högre revisorsexamen. Förutsättningarna för detta är att sökanden har avlagt en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen samt genomgått ytterligare utbildning om minst 90 högskolepoäng (60 poäng enligt gamla systemet), eller avlagt magisterexamen med ekonomisk inriktning, eller med godkänt resultat genomgått annan motsvarande utbildning. Därutöver ska sökanden ha genomgått en praktisk utbildning under minst fem år som särskilt omfattar revision av årsbokslut och liknande koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar. Praktiken ska även innefatta medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. Praktiken ska ha fullgjorts under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor.

Det är Revisorsnämnden som prövar frågor om godkännande och auktorisation av revisorer.

Revisorskåren har nästan fördubblats sedan början av 1980-talet. År 1981 bestod kåren av 2 010 revisorer, varav 880 var auktoriserade och 1 130 godkända. Under 1980-talet och första hälften av 1990-talet ökade antalet revisorer kraftigt. En anledning till detta kan ha varit det krav på kvalificerad revision för samtliga aktiebolag som infördes under 1980-talet.

Antalet kvalificerade revisorer var som högst den 1 juli 1997 då det fanns 4 539. Av dessa var 2 350 auktoriserade och 2 189 godkända. Sedan dess har antalet revisorer minskat något. Den 1 januari 2008 fanns det 4 108 revisorer i Sverige. Av dessa var 2 321 auktoriserade och 1 787 godkända.

**Tabell 4.16 Antal kvalificerade revisorer 1981–2008**

År	Godkända <sup>14</sup>	Auktoriserade	Summa
1981	880	1 130	2010
1983	1 060	1 270	2 330
1989	1 720	1 720	3 440
1994	2 208	2 148	4 356
1999	2 306	2 029	4 335
2000	2 293	1 930	4 223
2001	2 294	1 818	4 112
2002	2 317	1 730	4 047
2003	2 447	1 699	4 146
2004	2 471	1 774	4 245
2005	2 442	1 778	4 220
2006	2 400	1 782	4 182
2007	2 367	1 768	4 135
2008	2 321	1 787	4 108

*Källa:* Revisorsnämnden

**Tabell 4.17 Antalet godkända revisorer utan revisorsexamen (Godk. –), med revisorsexamen (Godk. +) samt auktoriserade revisorer (Aukt.) den 15 februari 2008 efter ålder**

Födelseår	Godk. –	Godk. +	Aukt.	Summa
1920–24	1	0	1	2
1925–29	1	0	2	3
1930–34	14	0	4	18
1935–39	40	0	20	60
1940–44	140	1	125	266
1945–49	287	0	334	621
1950–54	244	9	395	648
1955–59	162	15	383	560
1960–64	159	31	396	586
1965–69	105	67	320	492

<sup>14</sup> Gruppen godkända revisorer omfattar både godkända revisorer som har och som inte har avlagt revisorsexamen.

1970–74	20	263	280	563
1975–79	0	204	53	257
1980–84	0	4	0	4
Summa	1173	594	2313	4080

*Källa:* Revisorsnämnden

Den 1 januari 2008 fanns det 106 registrerade revisionsbolag. Registrering av ett revisionsbolag medför att själva bolaget, till skillnad från ett icke registrerat revisionsföretag, kan väljas till revisor. För varje revisionsuppdrag ska en i bolaget verksam godkänd eller auktoriserad revisor utses som huvudansvarig revisor. I de fall där det skulle ha krävts en auktoriserad revisor eller en examinerad godkänd revisor, om en fysisk person hade utsetts, måste den huvudansvarige revisorn vara auktoriserad eller examinerad godkänd revisor.

Ett registrerat revisionsbolag kan vara ett handelsbolag eller ett aktiebolag. För att kunna registrera ett handelsbolag eller ett aktiebolag måste vissa särskilda villkor vara uppfyllda.

Det finns i Sverige ett fåtal stora revisionsbyråer som dominerar marknaden. Dessa byråer ingår i stora internationella organisationer och har i Sverige organiserat sig med lokalkontor runt om i landet.

Marknadsdominansen beror på att revision i stordrift ger bättre lönsamhet. Det finns flera skäl till detta. För det första fordras ett stort kundunderlag för att kunna ha kvalificerad skatte- och dataexpertis. Det är också lättare för större byråer att rekrytera de duktigaste nyutexaminerade ekonomerna. Vidare har under senare tid bruket med offertgivning ökat i omfattning, vilket lett till att revisorsbytena ökat. Det är tidskrävande och dyrt för byråerna att räkna på offerterna. Större byråer klarar detta lättare. Till detta kommer att stora kunder kräver att revisionsbyråerna har stora resurser som möjliggör snabba insatser runt om i landet och utomlands. De svenska storbolagens internationalisering har dessutom tvingat fram en motsvarande internationalisering på revisionssidan. Ett väl fungerande samarbete med någon av de internationella revisionskedjorna har blivit nödvändigt för den revisionsbyrå som vill ha de internationella bolagen som revisionsklienter.

Till skillnad från revisorer är redovisningskonsulter inte någon lagreglerad yrkesgrupp. Det finns således inga bestämmelser i lag



eller annan författning om att vissa redovisnings- och bokföringsuppgifter måste utföras av en person med särskild behörighet.

Det finns drygt 4 000 auktoriserade redovisningskonsulter i Sverige. Det finns inte någon statlig myndighet som beviljar auktorisation.

**Tabell 4.18 Medelantalet anställda och omsättning (miljoner kronor) i de största revisionsbyråerna under räkenskapsåret 2006/2007**

Namn	Antal anst.	Oms.
Öhrlings Pricewaterhouse Coopers	2 862	3 756
Ernst & Young	1 834	2 448
KPMG	1 436	1 900
Deloitte	907	1 267
Grant Thornton	648	693
BDO	430	435
SET	160	272

*Källa: Revisionsbyråernas årsredovisningar 2006/2007*

FAR SRS bildades den 1 september 2006 genom att Sveriges två revisorsföreningar FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS gick samman.

Den 30 september 2007 beslutade FAR SRS att bredda branschorganisationen och öppna för redovisningskonsulter att bli medlemmar. FAR SRS introducerade samtidigt en auktorisation för redovisningskonsulter. Efter utbildning erhålls titeln auktoriserad redovisningskonsult FAR SRS.

Antalet medlemmar i FAR SRS uppgår till ca 4 100, varav 2 169 är auktoriserade revisorer, 1 490 godkända revisorer och 111 auktoriserade redovisningskonsulter FAR SRS.<sup>15</sup> Cirka 60 procent av alla medlemmar finns i lokalföreningar i storstadsområdena – Storstockholm (32,5 procent), Syd (14,5 procent) och Västra Sverige (13,7 procent).

Majoriteten (63 procent) av FAR SRS medlemmar arbetar på någon av de sju stora byråerna i landet:

- Öhrlings PricewaterhouseCoopers 20,8 %
- Ernst & Young 14,1 %
- KPMG 12,3 %
- Grant Thornton 5,6 %

<sup>15</sup> Uppgifterna om antalet revisorer är per den 31 december 2007 och om redovisningskonsulter per den 20 februari 2008.

- Deloitte 4,5 %
- BDO<sup>16</sup> 3,4 %
- SET 2,4 %

FAR SRS verkar både nationellt och internationellt och utvecklar revisions- och redovisningsbranschen genom rekommendationer, utbildning, remissverksamhet och genom deltagande i det internationella samarbetet bland annat inom IFAC (International Federation of Accountants), FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), samt EFAA (The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs). I Norden deltar FAR SRS i NRF:s (Nordiska Revisorsförbundet) arbete.

FAR SRS arbete sker i bl.a. kansliet, styrelsen, sektioner, kommittéer, referensgrupper och tillfälliga arbetsgrupper. En särskild disciplinnämnd bevakar att ledamöterna följer god revisorssed. Disciplinnämnden får besluta om uteslutning ur organisationen, varning och erinran. Beslut om uteslutning får överklagas till styrelsen av den ledamot som beslutet avser.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF bildades 1936 och är den ledande branschorganisationen för redovisnings- och ekonomikonsulter i Sverige. SRF har i dag ca 4 300 medlemmar verksamma över hela landet. Den som har viss utbildning och uppfyller andra inträdeskrav blir i och med medlemskapet auktoriserad redovisningskonsult.

Om en medlem bryter mot förbundets stadgar eller normer eller i övrigt brister i sin yrkesutövning eller skadar förbundet eller dess enskilda medlemmar kan förbundets disciplinnämnd tilldela honom eller henne en erinran eller en varning. Om omständigheterna är försvårande eller om medlemmen straffas för brott som har samband med yrkesutövningen, kan disciplinnämnden utesluta honom eller henne ur förbundet.

Förbundets ändamål är att arbeta för en sund branschutveckling. SRF bevakar vad som händer inom redovisnings- och ekonomiområdet och påverkar lagstiftningen genom samarbete med myndigheter och organisationer. SRF har också en omfattande utbildningsverksamhet för sina medlemmar.

---

<sup>16</sup> BDO är en "federation", med ett antal självständiga revisionsbyråer som tillsammans äger ett paraplybolag med ansvar för gemensam verksamhet som PR, utbildning, teknikutveckling och internationella kontakter.

## 5 Skattekontroll och ekonomisk brottslighet

### 5.1 Skattekontroll

#### 5.1.1 Företagens skatter

Det allmännas totala intäkter uppgick år 2005 till 1 514 miljarder kronor. Av intäkterna utgjorde skatter inklusive socialförsäkringsavgifter 1 360 miljarder kronor. År 2004, som är det senaste året med uppgift om samtliga fastställda skatter, uppgick skatteintäkterna till 1 296 miljarder kronor.

Företagsbeskattningen (bolagsskatten) beräknas på företagens bokföringsmässiga resultat efter justeringar på visst i skatteförfattningarna föreskrivet sätt.<sup>1</sup> Den totala bolagsskatten år 2004 uppgick till 71 miljarder kronor, motsvarande 5,5 procent av skatteintäkterna. Av detta belopp svarade banker och försäkringsbolag för 19 procent (13,8 miljarder kronor) och övriga aktiebolag för 76 procent (54,4 miljarder kronor). Aktiebolagen samt banker och försäkringsbolag svarade alltså för 95 procent av den totala bolagsskatten. Av det sammanlagda beloppet, 68,2 miljarder kronor, svarade aktiebolag med ett resultat (taxerat överskott) på över 50 miljoner kronor för 63 procent .

Företagen svarar för hanteringen av mervärdesskatt (238 miljarder kronor år 2004) och vissa punktskatter (697 miljarder kronor år 2004) samt ser till att överskjutande belopp inbetalas till staten. Vidare svarar företagen för inbetalning av arbetsgivaravgifter (321 miljarder kronor år 2004), löntagarnas källskatter (466 miljarder kronor år 2004) och särskild löneskatt på pensionskostnader (21 miljarder kronor år 2004).

---

<sup>1</sup> Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (Ju 2004:19) ser dock över denna fråga och beräknas presentera ett betänkande senast den 30 juni 2008.

### 5.1.2 Skatteverkets granskning

Skatteverket ansvarar för handläggningen av bl.a. företagens skatter. Verket är organiserat med sju skatteregioner, ett storföretagsskattekontor och ett huvudkontor i Solna. Antalet årsarbetskrafter inom Skatteverket uppgick år 2006 till 9 577.

Omkring 2/3 av den samlade arbetstiden läggs ned på operativ verksamhet som omfattar bl.a. hantering av deklARATIONER och kontroll. År 2006 uppgick antalet årsarbetskrafter för grundhantering till 1 474, för skrivbordskontroll till 1 867 och för revision till 992.

Sedan 1998 finns det i skatteregionerna särskilda skattebrottsenheter, som arbetar med skattebrottsutredningar under åklagares ledning. Från och med år 2007 kan utredarna vid skattebrottsenheterna medverka vid husrannsakan och efter åklagarbeslut ta handlingar i beslag. De kan också få direktåtkomst till uppgifter i skattedatabasen. År 2006 uppgick antalet årsarbetskrafter vid skattebrottsenheterna till 167 och antalet ärenden till 2 118.

Grundläggande bestämmelser om skattekontroll såvitt avser bl.a. inkomstskatt finns i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter samt 3 kap. taxeringslagen (1990:324). I 14 kap. skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om skattekontroll såvitt avser mervärdesskatt, arbetsgivaravgift, avdragen källskatt, F-skatt och punktskatt.

Företagen är skyldiga att lämna självdeklARATIONER, kontrolluppgifter och skattedeklARATIONER enligt fastställda formulär. När det gäller företag som upprättar årsbokslut finns standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) som utgör en del av deklARATIONEN. Dessa utdrag kan lämnas till Skatteverket elektroniskt genom filöverföring eller på papper. För det fall uppgifterna lämnas på papper, finns en särskild inskanningscentral som ser till att uppgifterna lagras elektroniskt i Skatteverkets databas.

Resultatposterna i räkenskapsschemat är indelade efter intäkt- och kostnadsslag på samma sätt som i företagets bokföring. Räkenskapsschemat bygger i princip på BAS-kontoplanen. BAS-intressenternas Förening har arbetat fram ett kopplingschema som visar SRU-kodernas kontoinnehåll vid taxeringen.

Genom den elektroniska lagringen av olika poster ur företagets redovisning har Skatteverket möjlighet att göra avancerade bearbetningar och analyser av företagets redovisning i syfte att kartlägga skatteundandraganden.

För att tvinga de skattskyldiga att fullgöra sin skyldighet att lämna deklaration eller kontrolluppgift, får Skatteverket förelägga dem vite. Skatteverket har en utredningsskyldighet i varje ärende och kan förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgifter eller visa upp handlingar. Föreläggande kan dock endast utfärdas för kontroll av att uppgifter i självdeklarationen är riktiga eller annars för taxeringen. Ett föreläggande kan kombineras med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vidare kan Skatteverket efter överenskommelse göra besök hos den skattskyldige (taxeringsbesök) och besluta om taxeringsrevision.

Skattekontrollen brukar delas in i grundkontroll och utökad kontroll. Grundkontrollen syftar till att säkerställa att lämnade deklarationer fyllts i och om uppgifter saknas så efterfrågas dem.

Den utvidgade kontrollen sker i form av skrivbordsgranskning och taxerings- eller skatterevision. Revision får beslutas för att kontrollera att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt eller fullständigt. Revision får också beslutas för att kontrollera att det finns förutsättningar för den skattskyldige att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, t.ex. att den skattskyldige har sin bokföring i ordning. Revision får också beslutas för att inhämta uppgifter av betydelse för kontrollen hos någon annan än den reviderade. Ett beslut om revision ska bl.a. innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och denna är även i övrigt förenad med vissa rättssäkerhetsgarantier.

Antalet revisioner uppgick år 1979 till cirka 12 000. Mot slutet av 1980-talet ökade antalet till nästan 19 000, vilket berodde på att revisionerna fick begränsad omfattning. Sedan inriktningen ändrats mot mer integrerade revisioner av flera skatteslag och större revisionsobjekt minskade antalet i början på 1990-talet. Skatteverket tilldelades ökade resurser åren 1992–1994 för att öka kontrollen, men antalet revisioner minskade ytterligare de följande åren. Under 2000-talet har antalet revisioner uppgått till omkring 7 000 per år, varav de allra flesta gällt små och medelstora företag.

Revision och annan kontroll bygger på att den skattskyldige vill samarbeta. Om så inte sker finns särskilda regler om tvångsåtgärder och betalningssäkring. Exempelvis kan taxeringsrevision genomföras i ett företags lokaler utan dess medgivande och utan förvarning. Skatteverket får eftersöka och omhändertaga handlingar samt förseglade lokaler eller annat utrymme där handlingar förvaras.

Under senare år har Skatteverket fått ytterligare kontrollbefogenheter. Tidigare har nämnts att Skatteverkets skattebrottsenheter numera får medverka vid husrannsakan och efter åklagarbeslut kan ta handlingar i beslag. För att minska inslaget av svart arbetskraft inom restaurang- och frisörbranschen ska, enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll, företagen fr.o.m. den 1 januari 2007 föra personalliggare. Skatteverket får göra oanmälda besök för att kontrollera dessa liggare. Vid eventuella brister får Skatteverket ta ut en kontrollavgift på 10 000 kronor.

Vidare ska, enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., alla företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning fr.o.m. den 1 januari 2010 ha certifierade kassaregister. Skatteverket blir tillsynsmyndighet och kan göra oanmälda besök och ta ut kontrollavgift på samma sätt som vid kontroll av personalliggare.

Skatteverket arbetar med riskhantering som metod. Detta innebär bl.a. att kontrollverksamheten ska styras mot områden där risken för skatteundandraganden är som störst. Sedan mitten av 1990-talet har Skatteverket arbetat med maskinella urval genom olika slags databearbetningar. De personer eller företag som ska vara föremål för kontroll eller annan åtgärd har valts ut ur en databas genom en regelstyrd urvalsprocess, vilket innebär att de motsvarat vissa förutbestämda villkor eller regler.

Till en början gjorde varje kontor egna urval. Så småningom bildades regionala grupper med uppdrag att utveckla urvalsfrågorna. Arbetet i de regionala urvalsgrupperna strukturerades och styrdes på ett tydligare sätt men basen för urvalet bestod fortfarande av kunskap från erfarna handläggare.

I februari 2005 beslutade Skatteverket om gemensamma urval i syfte att utjämna omotiverade skillnader i kontrollnivå inom och mellan regioner och därmed få en gemensam basnivå för kontroll i landet. Särskilda arbetsgrupper med regionrepresentanter tillsattes för respektive urvalssystem. De fick i uppdrag att ta fram förslag till gemensamma urval för såväl grundkontroll som utökad kontroll. Grundkontrollen gjordes helt gemensam från år 2006 medan andelen gemensamt urval för den utökade kontrollen har ökat successivt för att år 2008 vara helt gemensam.

Parallellt med de senaste årens arbete med gemensamma urval har Skatteverket arbetat med att utveckla och beskriva metoder för riskanalys och behov av IT-stöd. En arbetsgrupp, riskvärderingsgruppen, lämnade under år 2005 en slutrapport (SKV 2005:8) med flera förslag för att förstärka Skatteverkets riskvärdering. Risk-

värderingsgruppen föreslog bl.a. att träffsäkerheten skulle förbättras genom användning av s.k. datamining. Datamining är ett statistikverktyg med vars hjälp det är möjligt att göra avancerade analyser. Med datamining kan man finna samband eller mönster i stora mängder av data. Riskvärderingsgruppen förde vidare fram förslag om att ett centraliserat informationslager skulle användas för riskanalys och att riskvärdering på skattebetalarnivå används för att vid urvalet generera mer träffsäkra urvalsfrågor.

Uppgifter från SRU används som grund för urval inom verkets kontrollverksamhet avseende bl.a. inkomsttaxering, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.

### 5.1.3 Skattefel

Skatteverket har under hösten 2007 presenterat en s.k. skattefelskarta<sup>2</sup> som visar hur stort skattebortfallet beräknas vara inom olika sektorer.

Enligt Skattefelskartan borde den totala skattesumman år 2005 teoretiskt beräknad vara ca 1 450 miljarder kronor. De fastställda skatterna beräknades samma år till ca 1 300 miljarder kronor (år 2004 uppgick enligt Skattestatistisk årsbok de fastställda skatterna till 1 360 miljarder kronor). Mellanskillnaden, det s.k. skattefelet, beräknas till ca 133 miljarder kronor per år, vilket motsvarar ca 5 procent av BNP eller ca 10 procent av den fastställda skatten (2005 års nivå).

Med skattefel avses skillnaden mellan på ena sidan den skatt som skulle ha blivit fastställd, om alla skattebetalare redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt, och på den andra sidan den skatt som i praktiken fastställs. I skattefelet inkluderas allt från uppsåtligt skattebedrägeri till rena misstag. Skatteverket klargör att beräkningarna är osäkra i samtliga delar och skattefelskartan bör därför användas med försiktighet.

Skattefelskartan innehåller en jämförelse mellan fem grupper av skattebetalare. Jämförelsen ger en uppfattning om var de största troliga skattefelen finns. De grupper som jämförs är:

- privatpersoner (fysiska personer exklusive deras näringsverksamhet),
- mikroföretag (företag med lönesumma under 1 miljon kronor),

---

<sup>2</sup> SKV 234 utgåva 1.

- små och medelstora företag (företag med lönesumma 1–50 miljoner kronor),
- stora företag (samtliga företag i koncerner där något företag har en lönesumma som överstiger 50 miljoner kronor),
- offentlig sektor, föreningar m.fl.

Det totala skattefelet har delats upp i tre kategorier, nämligen internationellt, svartarbete och annat nationellt.

*Mikroföretagen* anses svara för drygt en tredjedel av det totala skattefelet. Stora företag respektive små och medelstora företag har de närmast största andelarna skattefel av den fastställda skatten per grupp. De största skattefelen finns i skattelagen moms, sociala avgifter och inkomstskatt på näringsverksamhet.

För mikroföretag rör det sig enligt Skatteverket till största delen om dolda arbetsinkomster. Andra exempel på fel är svarta utbetalningar av löner och för höga avdrag för ingående moms.

Den största delen av felet hos *små och medelstora företag* ligger på det internationella området. Det handlar om skatteplanering i form av bl.a. transaktioner med skatteparadis, incitamentsprogram och momsfel vid export/import och EG-handel. De beräkningar som gjorts om detta är mycket osäkra och försiktigt beräknade. I de små och medelstora företagen förekommer, liksom i mikroföretagen, svart försäljning av varor och tjänster samt utbetalning av svarta löner.

Skattefelet med anknytning till svartarbete har beräknats bl.a. på basis av en kartläggning av svartarbete som Skatteverket genomförde år 2006 (Rapport 2006:4). Det bör uppmärksammas att i den rapporten hänförs till egenföretagare även anställda som utför arbete vid sidan av sitt ordinarie arbete.<sup>3</sup>

I rapporten presenteras en kalkyl som bygger på drygt 20 000 skatterevisorer företagna under åren 1995–2003. Kalkylen indikerar att de dolda arbetsinkomsterna förekommer framför allt i företag med lönesumma under 1 miljon kronor. Egenföretagare och bolag med en lönesumma under 1 miljon kronor svarar för 9 procent av de vitt redovisade arbetsinkomsterna och för hela 85 procent av de beräknade dolda arbetsinkomsterna.

---

<sup>3</sup> På s. 19 sägs: "För våra bedömningar spelar det ingen större roll om den arbetsinkomst som inte inkomstdeklarerats är hänförlig till inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Vårt synsätt är att om en person, som har en normal anställning, vid sidan om den anställningen utför arbeten åt personer som han själv fått kontakt och slutit avtal med är det inte fråga om svart lön från den vanliga arbetsgivaren utan det är fråga om ett egenföretagande, vanligen oregistrerat."



Aktiebolag med lönesumma 1–5 miljoner kronor svarar för 10 procent av de vitt redovisade arbetsinkomsterna och för 11 procent av de beräknade dolda inkomsterna.<sup>4</sup>

Separata skattningar av underrapporteringen har gjorts för företag som bedriver verksamheten som enskild firma respektive i bolagsform. Resultaten antyder att enskilda näringsidkare har större underrapportering än företag som driver verksamhet i bolagsform.<sup>5</sup>

Enligt Skatteverket<sup>6</sup> kan inte alla inkomster som undandragits från beskattning framtvingas genom en utökad granskning. Om det var möjligt att beskatta alla undanhållna inkomster, skulle varorna och tjänsterna nämligen i stor utsträckning inte produceras. Det leder till slutsatsen att om Skatteverket gavs obegränsade resurser att finna alla fel i skattedeklarationerna, så skulle antalet medvetna skatteundandraganden bli försumbart, men en så omfattande granskning skulle inte vara en kostnadseffektiv användning av samhällets resurser. Ett visst mått av ”skattefel” måste därför enligt Skatteverket accepteras. Skatteverkets mål är att halvera skattefelet genom att rikta kontrollen mot det mest samhällsskadliga fusket utan att för den skull lämna några kontrollfria zoner.

I samband med presentationen av skattefelskartan uppgav Skatteverkets generaldirektör att den visar inom vilka områden skattesystemet måste förbättras för att skattefelet ska kunna minska. Bland annat måste de minsta företagen få enklare skatte regler och bättre service från Skatteverket. Han angav vidare att det svenska skattefelet internationellt sett är litet.<sup>7</sup>

Den rapport om svartarbete som ligger till grund för skattefelskartan har utsatts för kritik.<sup>8</sup> Det har påpekats bl.a. att osäkerheten i beräkningarna är mycket stor, att hänsyn inte har tagits till den slutgiltiga höjningen av skatten och att urvalet för beräkningarna inte är slumpmässigt. Detta har medfört att skattefelet över-skattats.

---

<sup>4</sup> Skatteverkets rapport 2006:4 s. 46 f.

<sup>5</sup> a a s. 53.

<sup>6</sup> *Skatter i Sverige, skattestatistisk årsbok 2007* s. 241.

<sup>7</sup> Skatteverkets pressmeddelande den 16 oktober 2007 ”Skattefelet i Sverige uppgår till 130 miljarder kronor”.

<sup>8</sup> Se t.ex. Svensk skattetidning 2006 s. 271 ff.

#### 5.1.4 Revisionens betydelse för skattekontrollen

Inledningsvis kan det vara värt att notera att revisorer inte får befatta sig med företagets grund- och huvudbokföring och de får inte heller upprätta årsbokslut och andra finansiella rapporter eller hjälpa till med detta.

Det bör här också klargöras att företagen upprättar och lämnar in sina löpande skattedeclarationer för mervärdesskatt, uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter utan medverkan av revisor. Dessa skattedeclarationer är alltså som regel inte granskade av revisor. Bolag med kalenderår som räkenskapsår ska lämna in den årliga självdeklarationen för bolagsskatt till Skatteverket inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Ett aktiebolag har dock sex månader på sig att fastställa årsredovisningen och ytterligare en månad för att offentliggöra den genom ingivande till Bolagsverket. Detta innebär att den redovisning som ligger till grund för självdeklarationen normalt inte är granskad av revisor när deklARATIONEN ska ges in. I samband med att självdeklarationen ges in till Skatteverket brukar den skattskyldige begära anstånd för komplettering om den årsredovisning som fastställs inte överensstämmer med den inlämnade självdeklarationen.

Arbetet med bokföring samt upprättande av årsbokslut och skattedeclarationer görs ofta av anställda inom företaget eller av redovisningskonsulter.

Bolagets revisor har således inte något direkt inflytande över företagets skattedeclarationer och självdeklarationer. Även om revisorn löpande ska granska företaget har han eller hon begränsade resurser att upptäcka om bolaget har redovisat alla inkomster i bokföringen eller om redovisade utgifter inte utgör faktiska kostnader för bolaget. Revisorn har betydligt större möjlighet att vid granskningen konstatera bl.a. om bokföringen är bristfällig eller saknas, utgifter redovisats fel eller om företaget underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid.

Att det skatterättsliga sambandet mellan reviderade årsredovisningar och bolagens självdeklarationer är svagt hänger delvis samman med att revisionen inte haft till främsta syfte att tillgodose statens intressen. Revisionens primära syfte har i stället varit att tillvarata ägarnas intresse, dvs. att tillgodose ägarnas behov av kontroll över bolagsledningens förvaltning av bolagets verksamhet. Med tiden har dock revisionen kommit att utföras även för att tillgodose andra intressenter, exempelvis bolagets borgenärer,

anställda samt staten. Framför allt är det statens intresse av att företagen betalar sina skatter som har medfört att revisorerna har fått nya uppgifter.

Under lång tid gällde att aktiebolag, ekonomiska föreningar och ömsesidiga försäkringsbolag till självdeklarationen skulle bifoga revisionsberättelsen. I samband med införandet av standardiserat räkenskapsutdrag (SRU) slopades detta krav och i stället gällde fr.o.m. taxeringsåret 1992 att revisionsberättelsen, med vissa undantag, skulle bifogas självdeklarationen om den innehöll någon anmärkning (oren revisionsberättelse). Då det uppmärksammades att det var ytterst ovanligt att företagen bifogade orena revisionsberättelser slopades detta krav år 2002 och samtidigt infördes en utökad skyldighet för revisorer att skicka in orena revisionsberättelser till Skatteverket (prop. 2001/02:25). Revisorer hade sedan år 1985 varit skyldiga att skicka in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller anmärkning om vissa brister av företagets hantering av skatter och avgifter. Anmälningsskyldigheten har nu följande utformning.

Enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen ska en revisor genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om revisionsberättelsen innehåller anmärkning att en styrelseledamot eller den verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet. Detsamma gäller om en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Vidare ska kopia av revisionsberättelsen sändas till Skatteverket om den innehåller uttalande om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, att obligatoriska upplysningar enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats, att styrelseledamot eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget eller att bolaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 9 kap. 34 § 1–3 aktiebolagslagen.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska i revisionsberättelsen anmärkas om revisorn har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att

1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen,
2. anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,

3. lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Syftet med gransknings- och rapporteringsskyldigheten enligt 9 kap. 34 § och 37 § är att se till att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt sätt och att de skattskyldiga inte skaffar sig obehöriga skattekrediter på det allmännas bekostnad genom att dröja med betalningen eller underlåta att betala skatter och avgifter.<sup>9</sup> Kravet på att sända in orena revisionsberättelser till Skatteverket motiveras också med att Skatteverket har ett berättigat intresse av att få kännedom om att en revisor har avlämnat en oren revisionsberättelse. I förarbetena sägs att de orena revisionsberättelserna fyller en funktion i den meningen att de riktar uppmärksamhet mot företag med bristfällig redovisning, men att det krävs en djupare granskning för att avgöra om revisionsanmärkningen har någon skattemässig betydelse. En oren berättelse kan i sig eller tillsammans med andra signaler utgöra skäl för Skatteverket att granska företaget närmare.<sup>10</sup>

Under år 2007 inkom, enligt uppgifter från Skatteverket, 12 921 anmälningar om ”företags interna förhållanden och revisorsavsägelser”, de allra flesta från revisorer och Bolagsverket.

Det finns inte någon samlad statistik om hur revisorerna fullgör sin anmälningsskyldighet och sänder in orena revisionsberättelser till Skatteverket. Med ledning av uppgifter från Skatteverkets region Södra kan dock följande sägas.

Nära 40 procent av de anmälningar som inkommer till Skatteverket torde avse revisorers förtida avgång. Dessa har normalt en naturlig förklaring och granskas inte vidare.

Antalet insända orena revisionsberättelser uppgår till omkring 8 000 per år. Av dessa innehåller en mycket stor andel uppgift om att årsredovisningen lämnats för sent eller att skatt inte har inbetalats i rätt tid. Omkring 75 procent av de orena revisionsberättelserna kan antas hänföra sig till aktiebolag med en omsättning på mindre än 3 miljoner kronor. Antalet orena revisionsberättelser som rör medelstora företag är få och de som rör stora företag är sällsynta.

---

<sup>9</sup> Prop. 1984/85:30 s. 10.

<sup>10</sup> Prop. 2001/02:25 s. 95 f.

Skatteverkets södra region har arbetat fram rutiner för att främja en enhetlig handläggning och ta tillvara den information som finns i orena revisionsberättelser samt meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag. Till regionen inkom år 2007 2 221 anmälningar, varav 1 447 avsåg orena revisionsberättelser och övriga revisorsavsägelser. Antalet anmälningar om misstanke om brott uppgår till endast 10–100 per år. Utöver att de orena revisionsberättelserna och meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag diarieförs antecknas de även i ett särskilt register där informationen i handlingarna klassificeras och en initial bedömning görs också av informationens värde. Beroende på omständigheterna görs en bedömning av om Skatteverket bör revidera bolaget, skicka ut en förfrågan eller skicka ärendet vidare till en borgenärsavdelning eller någon annan avdelning. Av den sammanställning som södra regionen har gjort för år 2006 framgår att de orena revisionsberättelserna innehöll följande anmärkningar (en revisionsberättelse kan innehålla mer än en anmärkning):

• Årsredovisningen har inte lämnats i rätt tid	508
• Bristfälliga räkenskaper m.m.	283
• Anmärkningar avseende det egna kapitalet	627
• Hög kassabehållning, förbjudet lån m.m.	190
• Värderings- eller periodiseringsfrågor	252
• Tillstyrker inte ansvarsfrihet m.m.	174
• Ej gjorda skatteavdrag m.m.	25
• Skatt m.m. ej betalats i rätt tid <sup>11</sup>	587
• Övrigt (t.ex. anm. på förvaltningsberättelsen)	68

Det kan vara lättare för Skatteverket att utreda frågor som revisorn redan granskat och anmärkt på. Skattemässiga ändringar som är föranledda av revisorsgranskning kan vidare innebära att företagen i högre grad accepterar ändringarna utan att föra saken vidare i skattedomstol.

Revisorer kan förutom de skattefel som uppmärksammas genom orena revisionsberättelser och anmälan till Skatteverket påverka skatteinkomsterna på annat sätt. Vid sin granskning kan de upptäcka och påtala felaktigheter utan att detta anmäls eller på annat sätt kommer till kännedom för externa parter, dvs. revisorer- nas arbete kan innebära att det blir mera rätt från början. Hur stor denna inverkan är finns inte möjlighet att närmare beräkna.

<sup>11</sup> Inget lagfäst krav på insändande av revisionsberättelsen till Skatteverket.

Vidare kan bolagets revisorer påverka beskattningen genom att under räkenskapsåret komma med synpunkter på skattemässiga dispositioner och upplägg som kan bidra till lägre skatt för bolaget. Inte heller denna inverkan är möjlig att närmare beräkna. Lagstadgad revision och revisorers anmälningsskyldighet kan – tillsammans med regler om ansvar för bokföringsbrott, skattebrott och vårdslös skatterådgivning samt om personligt betalningsansvar och skadeståndsansvar – indirekt främja att riktiga uppgifter lämnas i bokföringen och i skattedeclarationer och på så vis påverka beskattningsunderlaget.

## 5.2 Ekonomisk brottslighet

Bestämmelser om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott finns i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och lagen om penningtvätt, se ovan under avsnitt 3.1.2 och 3.2.5. Anmälningsskyldigheten avser i huvudsak ekonomisk brottslighet. Revisorer kan också ha en allmänt brottsförebyggande funktion. Mindre allvarlig ekonomisk brottslighet som beror på slarv och okunskap kan t.ex. förhindras genom att revisorn påtalar sådana brister för revisionskunden som sedan åtgärdar dessa.

Det övergripande ansvaret för att bekämpa ekonomisk brottslighet ligger hos polis- och åklagarväsendet. Ekobrottsmyndigheten svarar för ekobrottsbekämpningen i de tre storstadslänen samt i Hallands, Blekinge och Gotlands län samt nationellt för brottslighet enligt lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument och brottslighet som gäller EU-bedrägerier.

I övrigt har Åklagarmyndigheten och landets polismyndigheter ansvaret för att handlägga mål som rör ekonomisk brottslighet. Ekobrottsmyndigheten handlägger dock mål som lämpligen bör handläggas vid Ekobrottsmyndigheten med hänsyn främst till att målet rör kvalificerad ekonomisk brottslighet som har nationell utbredning eller internationell anknytning eller är av principiell natur eller av stor omfattning.

Utöver ansvaret för ekobrottsbekämpning svarar Ekobrottsmyndigheten för samordning och andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. I myndighetens årsredovisning för år 2006 framhålls bl.a. kontakter med revisionsbyråer, bokföringskonsulter och FAR SRS.

Det antal brott som varje år anmäls till Ekobrottsmyndigheten är relativt stabilt. Det rör sig om ca 15 000 brottsmisstankar per år. De anmälda brottstyperna fördelar sig på följande sätt:<sup>12</sup>

• Bedrägerier	3 %
• Aktiebolagslagen	2 %
• Skattebrott	37 %
• Bokföringsbrott	45 %
• Marknadsmisbruksbrott och näringsförbud	3 %
• Borgenärsbrott	3 %
• Övrigt	7 %

Drygt 80 procent av de inkommande ärendena avser således bokförings- eller skattebrott. Skatteverket och konkursförvaltare står bakom de flesta av dessa brottsanmälningar.

Anmälningar som rör insider- och andra marknadsmisbruksbrott vid handel med finansiella instrument ökar och beräknas uppgå till omkring 160 anmälningar under 2007. Ekobrottsmyndighetens kriminalunderrättelse- och spaningsverksamhet tillsammans med internationella kontakter har lett till ett ökat antal anmälningar angående pågående grov brottslighet. Kategorin övriga anmälningar ökar. Här ingår anmälningar från revisorer, Finanspolisen och från enskilda personer.

Ungefär hälften av de inkommande anmälningarna till Ekobrottsmyndigheten avser mer avancerad och kvalificerad kriminalitet, dvs. sådan brottslighet som myndigheten i första hand inriktar sin verksamhet mot. Andra hälften av anmälningarna avser brott som inte är komplicerade och som kan handläggas med snabba och rättssäkra rutiner. Till denna kategori av brott hänförs enklare bokföringsbrott och enklare skattebrott. Brottet upptäcks oftast i samband med konkurser.

De anmälningar som rör mindre komplicerade brott handläggs som mängdärenden av sammanlagt fyra åklagare i Stockholm, Göteborg och Malmö. Det rör sig framför allt om anmälningar från konkursförvaltare, revisorer, Skatteverket och allmänheten. Nästan alla mängdbrott avser aktiebolag. En snabb och rationell handläggning av de anmälningar som görs till Ekobrottsmyndigheten leder till att den som anmäls för brott snabbt får en reaktion från samhället. Förenklingar i regelsystemet för företagare och andra

---

<sup>12</sup> *Omvärlds- och hotbildsanalys 2007. Strategisk inriktning av ekobrottsbekämpningen*, s. 10.

politiska reformer som underlättar för småföretagare kan på sikt leda till att den konkursrelaterade brottsligheten sjunker.<sup>13</sup>

Ekobrottsmyndigheten väckte i Stockholm 105 åtal i mängdärenden under år 2006. Av dessa avsåg 20 försenad årsredovisning och 28 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen. Övriga åtal avsåg andra typer av bokföringsbrott än försenad årsredovisning, skattebrott, brott mot aktiebolagslagen samt oredlighet mot borgenärer.

Från den 1 januari till den 7 december 2007 har sammanlagt 121 åtal väckts i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 12 försenad årsredovisning och 33 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen.

Under samma tid meddelades 111 strafförelägganden i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 32 försenad årsredovisning och 26 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen.

Under år 2006 inkom till Ekobrottsmyndigheten i Stockholm 321 anmälningar från revisorer, jämfört med 229 nya anmälningar under året dessförinnan. Anmälningarna avsåg främst avsaknad eller för sent upprättad årsredovisning i mindre aktiebolag. Ekobrottsmyndigheten kan inhämta uppgifter om årsredovisningar som inte i rätt tid inkommit till Bolagsverket.

Ekobrottsmyndigheten samråder regelbundet med FAR SRS. Vid utredning om allvarlig brottslighet hörs ofta revisorer och revisionsakterna inhämtas.

BRÅ har belyst revisorernas anmälningsskyldighet i en rapport från år 2004 (*Revisorernas anmälningsskyldighet*, 2004:4). I rapporten tas invändningar mot anmälningsskyldigheten upp. Anmälningsskyldigheten innebär ett avkall på tystnadsplikten och bryter med revisorns roll som oberoende part. Detta kan ge en uppfattning om revisorn som "myndighetsperson", "polis" eller "motpart" snarare än som en samtalspartner. Anmälningsskyldigheten kan därför motverka sitt syfte. Revisorernas brottsförebyggande insats genom att ge råd och uppmärksamma företag på felaktigheter riskerar att undergrävas av ett försämrat klientförtroende och en minskad vilja att hålla revisorn informerad. Därtill finns en risk att företagare väljer andra företagsformer för att undvika revision. Anmälningsskyldigheten ligger utanför revisorernas "naturliga" kompetensområde, eftersom den tvingar

---

<sup>13</sup> *Omvärlds- och hotbildsanalys 2007*, s. 17.



revisorerna att göra straffrättsliga bedömningar. Anmälningsskyldigheten kan dessutom undergräva svenskt näringslivs internationella trovärdighet och lägga hinder i vägen för den internationella harmoniseringen av revisionen.<sup>14</sup>

I rapporten konstateras att revisorernas kritik mot anmälningsskyldighet mildrats något sedan den infördes år 1999. Ett skäl till detta är att anmälningsskyldigheten haft mindre konsekvenser för klientrelationen än befarat. Många revisorer anser att den brottsförebyggande effekten av anmälningsskyldigheten är liten. Som skäl för detta sägs att en del klienter inte känner till att revisorerna har en anmälningsskyldighet. Oseriösa företagare finner sätt att undgå kontrollen, bl.a. genom att använda sig av associationsformer för vilka revisor inte krävs eller att gå till "källarrevisorer". Några revisorer anser att lagen har en viss, om än liten, betydelse och i några fall sägs den ha gett revisorn ett påtryckningsmedel.<sup>15</sup>

Tröskeln för revisorernas anmälningsskyldighet är mycket låg, men i praktiken anmäler inte revisorer förrän de är säkra på sin sak. Fyra av fem revisorer vill vara säkra till minst 75 procent på att ett brott har begåtts innan de anmäler. Så mycket som en tredjedel av respondenterna vill vara säkra till 95 procent eller mer för att en anmälan ska komma i fråga.<sup>16</sup>

I rapporten dras slutsatsen att med tiden kommer uppmärksamheten kring anmälningsskyldigheten att ha en förebyggande effekt. Den största preventiva effekten består i att revisorernas maktposition stärks. Det finns dock flera hinder för att anmälningsskyldigheten skulle kunna slå igenom. Anmälningsskyldigheten är en pålagd uppgift för revisorerna som ligger utanför deras kärnverksamhet. Uppgiften kommer lätt i andra hand. Motståndet mot anmälningsskyldigheten har minskat bland revisorer som inte påverkats av reformen. Revisorer, för vilka anmälningsskyldigheten har en faktisk innebörd, är i många fall kritiska till reformen; det är revisorer i storstäder och revisorer som har många klienter.

Lagstiftaren sägs inte få hysa alltför stora förhoppningar på anmälningsskyldigheten. Det är mer realistiskt att se den som ett värdefullt komplement till andra förebyggande åtgärder. Mot bakgrund av att brotten är svåra att upptäcka och att revisorernas förstahandsintresse aldrig kommer att vara att upptäcka och anmäla brott är det inte troligt att anmälningsskyldigheten kommer att ha

---

<sup>14</sup> BRÅ:s rapport s. 23 f.

<sup>15</sup> a a s. 18, 21 och 32.

<sup>16</sup> a a s. 12 och 21.

en viktig roll för antalet brottsanmälningar eller vilken typ av brott som anmäls. Om revisorerna i framtiden blir bättre på att upptäcka brott kommer detta att balanseras av att de får mindre information från sina klienter och att brotten görs svårare att upptäcka.

Liknande slutsatser dras i OECD:s rapport från januari 2008 (se avsnitt 3.1.2 under rubriken Bekämpande av korruption).

## 6 Utländska förhållanden

### 6.1 Allmänt

Artikel 51 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv föreskriver obligatorisk revision av företagets årsbokslut och en granskning av förvaltningsberättelsen. Direktivet är tillämpligt på sådana företagsformer i vilka delägaransvaret är begränsat, dvs. aktiebolag eller motsvarande utländska associationer samt handels- och kommanditbolag vilkas samtliga obegränsat ansvariga delägare är antingen aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar.

Medlemsstaterna har dock enligt samma artikel rätt att undanta små företag från revisionsplikt. På redovisnings- och revisionsområdet är EU:s definition av små företag ett företag med färre än 50 anställda och med en omsättning understigande 7,3 miljoner euro eller en balansomslutning understigande 3,65 miljoner euro. För att ett företag ska undantas måste två av tre gränsvärden understiga gränsvärdena i direktivet (artikel 11 i direktivet).<sup>1</sup>

Samtliga ”gamla” medlemsländer inom EU utom Sverige och Malta utnyttjar – i större eller mindre utsträckning – rätten enligt EG-direktivet att undanta små företag från revisionsplikt. Med ”gamla” medlemsländer menas de som var medlemmar före utvidgningen av EU år 2004. Beträffande de nya medlemsländerna saknas uppgift.

Danska Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i en rapport uppskattat att omkring 90 procent av samtliga små företag inom EU är undantagna från kravet på lagstadgad revision.<sup>2</sup> De länder som har valt att tillåta undantag från revisionsplikten har gjort det enligt den modell som anges i EG-direktivet, dvs. att om företaget

---

<sup>1</sup> Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG kommer gränsvärdena den 5 september 2008 att höjas till 8,8 miljoner euro i årlig omsättning, 4,4 miljoner euro i balansomslutning och 50 anställda.

<sup>2</sup> Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, *Rapport om revisionsplikten for B-virksomheder (små selskaber)*, marts 2005, s. 5.

understiger två av tre gränsvärden avseende nettoomsättning, balansomslutning och antal anställda, kan de undantas från revisionsplikt.

De flesta länder som har valt att nyttja undantagsmöjligheten har valt att använda sig av maxgränsen om 50 anställda. England, Nederländerna, Tyskland och Österrike har dessutom valt att använda de maximalt tillåtna gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning som anges i EG-direktivet. I Frankrike tillämpas maxgränsen för antalet anställda, men när det gäller övriga värden har gränsen satts vid en nettoomsättning på 3,1 miljoner euro och en balansomslutning på 1,55 miljoner euro. Undantaget från revisionsplikt kan i Frankrike enbart tillämpas på privata aktiebolag och handelsbolag.

I några av de länder som har begränsad revisionsplikt bistås företagen ofta i samband med rapportering till skattemyndigheterna av skatterådgivare med särskild utbildning. Skatterådgivare är i många länder ett lagskyddat yrke på samma sätt som revisorer och advokater.<sup>3</sup>

Nedan följer korta redogörelser för några olika länders lagstiftning och motiven bakom dessa.

## 6.2 Danmark

### 6.2.1 Inledning

Liksom i Sverige har den danska regeringen förklarat att de administrativa bördorna för små företag ska ha minskat med 25 procent till år 2010. Revisionsplikten har därvid ansetts vara den enskilt största administrativa bördan som den danska lagen ålägger småföretagarna.

Det danska Folketinget antog den 21 mars 2006 lag L 50, som föreskriver att små företag inte längre är skyldiga att ha revision. Lagregleringen föregicks av en lång process. Det främsta underlaget för beslutet att avskaffa revisionsplikten utgjordes av den tidigare nämnda rapporten från Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

---

<sup>3</sup> *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. Framtagen på uppdrag av FAR SRS. ECON-rapport nr 2007-092, Projekt nr. 51901, s. 8.

## 6.2.2 Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport om revisionspligten for B-virksomheder

Rapporten innehåller en analys av revisionspliktens betydelse för att upprätthålla årsredovisningens kvalitet och trovärdighet, bekämpa den ekonomiska kriminaliteten, effektivisera skattekontrollen, samt skydda ägare och investerare, kreditgivare och företagen själva. På basis av denna analys föreslås att revisionsplikten avskaffas. Rapporten innehåller alternativa förslag i detta hänseende. Slutligen behandlar rapporten lagstiftningen i andra EU-länder. Nedan följer en kort sammanfattning av rapporten.

I Danmark finns s.k. B-selskaber. B-selskaber omfattas av den danska årsregnskabslovens räkenskapsklass B och utgörs primärt av små aktiebolag som två år i följd inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- en balansomslutning på 29 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 58 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 50 personer.

Nämnda gränsvärden baseras på och överensstämmer med de gränsvärden som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som förutsättningar för att kunna välja bort revision.

Danska aktiebolag består till 93 procent av B-selskaber. Majoriteten av dessa företag är små och har få eller inga anställda. Typiskt sett är ägare och företagsledning samma person.

Revisionskostnaderna för dessa företag uppskattades till 1,7 miljarder danska kronor, vilket betyder att kostnaden för revision och interna omkostnader hänförliga till själva revisionen uppgår till ca 10 000 danska kronor per bolag. Härutöver förväntas revisionsarvodena öka med 20–30 procent till följd av nya internationella revisionsstandarder. För mindre företag kan det bli fråga om betydligt större ökning.

En väsentlig utgångspunkt vid utvärderingen av revisionens betydelse för olika intressenter är det faktum att danska små företag typiskt sett köper en paketlösning hos revisorn, där revisionen endast är en del av detta paket. Någon motsvarighet till det svenska bokföringsjävet finns inte i Danmark. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport anges följande:<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport, s. 38.

”Samtidig skal man dog være opmærksom på, at 83 pct. af selskaberne får revisor til at opstille regnskabet og typisk køber en samlet pakke hos revisor, der integrerer ydelser som regnskabsmæssig assistance, regnskabsopstilling, revision og skattemæssig assistance.”

Om revisionen lyfts bort från detta paket, anses det påverka antalet väsentliga fel i årsredovisningen endast i begränsad omfattning.<sup>5</sup>

Enligt rapporten synes lagstadgad revision inte vara någon effektiv metod när det gäller att förebygga och avslöja *ekonomisk kriminalitet*. Av en dansk undersökning framgår att revisorn står för endast två procent av anmälningarna avseende ekonomiska brott i små företag. Speciellt när det gäller brott som begås av företagsledningen är revisorns möjligheter att upptäcka brott små. Många företag som sysslar med ekonomisk brottslighet har dessutom så kort livstid att de aldrig hinner revideras.

Danska revisorer har ingen rapporteringsskyldighet till *skattemyndigheten*. Däremot använder små företag ofta sin revisor för att upprätta årsredovisningen och göra skatteberäkningar. Ett avskaffande av revisionsplikten synes därför endast påverka kvaliteten i företagets skatteunderlag i begränsad omfattning. Däremot är det

---

<sup>5</sup> Den danska regleringen av revisorers oberoende skiljer sig något från den svenska – både vad gäller struktur och innehåll. Reglerna om revisorns oberoende finns i 11 § lov 302 av den 30 april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer. I paragrafens andra stycke anges ett antal omständigheter som alltid medför att revisorns oberoende är hotat i sådan mån att han eller hon måste avsäga sig uppdraget. I 11 § andra stycket 8 finns ett särskilt förbud som avser företag av allmänt intresse. Härmed avses börsnoterade företag, statliga aktieföretag, verksamheter som står under Finansinspektionens tillsyn samt verksamheter som under två på varandra följande räkenskapsår uppfyller två eller flera av följande kriterier; 2 500 anställda, en balansomsättning på 5 miljarder danska kronor eller en nettoomsättning på 5 miljarder kronor. För att få revidera sådana bolag får revisorn eller andra personer i den relevanta kretsen inte ha deltagit i upprättandet av de delar av klientens bokföring eller andra ”registreringar” som utgör underlag för granskningen eller ha utarbetat dokument som omfattas av granskningen. Inte heller får revisorn under de två senaste åren ha biträtt klienten med personalrekrytering till klientens finansiella eller administrativa ledningsfunktioner.

Utöver nämnda jävsbestämmelse finns i 11 § tredje stycket principbaserade bestämmelser om självgranskning, som bygger på EG:s oberoenderekommendation. När det gäller revisorns deltagande i bokföringen till andra klienter än företag av allmänt intresse finns det således inget absolut hinder mot detta. Revisorns opartiskhet och självständighet ska däremot prövas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet där vikt bör tillmätas graden av biträde och klientens storlek. När det gäller det senare anges i förarbetena att ”er der således alene tale om mindre kundvirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medføre, at revisor afskæres fra at afgive en erklæring”. Till detta kommer att revisorns deltagande i bokföringen begränsas av det allmänna förbudet i 11 § andra stycket 3 som anger att revisorn inte får fatta beslut på klientens vägnar. (Se även Diamant, s. 223 ff. och 314 f.)

troligt att skattemyndigheternas kontroller kommer att beslutas med hänsyn till om företagen är reviderade eller ej. Ett avskaffande av revisionsplikten kommer att medföra att danska tull- och skattestyrelsens nya service- och kontrollstrategi kommer att inriktas mot problemverksamheter.

Den ursprungliga tanken bakom revisionsplikten var att företagets *ägare* skulle kunna ha tilltro till den räkenskapsinformation som företagsledningen presenterar. Eftersom ägarna och företagsledningen ofta är samma personer har den ursprungliga avsikten med revisionsplikt förlorat i betydelse. I dessa företag kan det vara bättre att ge minoriteten rätt att påkalla lagstadgad revision när det behövs för att tillgodose informationsbehovet för de delägare som inte deltar i företagets dagliga drift än att ha en lagfäst revisionsplikt för alla företag.

48 procent av de små företagen är finansierade via banklån. Den väsentligaste faktorn vid *bankens* kreditprövning är bankens kännedom om kunden. Banken lägger emellertid också viss vikt vid om det kreditsökande bolagets räkenskaper och budgetar är utarbetade av en välrenommerad revisor. Därtill kommer att bankerna brukar kräva att företagets ägare går i borgen eller ställer pant för bolagets förpliktelser. För banken har därför själva revisorspåteckningen på årsredovisningen endast en begränsad betydelse. Bankerna har dessutom möjlighet att som villkor för lån kräva att det lånesökande företaget på egen bekostnad granskas av en revisor.

Endast 15 procent av företagen menar att deras *leverantörer* kommer att ställa krav på reviderade räkenskaper om revisionsplikten görs frivillig.

58 procent av *företagen* önskar att revisionsplikten avskaffas eller att reglerna mildras. Företagen själva kan mycket väl se nyttan med revision, men anser ofta att den är alltför kostsam. För det fall revisionsplikten avskaffas anger 40 procent av företagen att de kommer att fortsätta att ha revision i nuvarande omfattning medan 49 procent önskar en mindre omfattande revisorskontroll. Det är dock oklart vad företagen själva anser vara en mindre omfattande revisorskontroll. Många företag ser revision som en förnuftig investering snarare än ett offentligt krav som bör ställas på alla. En stor andel av de danska B-selskaberna – åtminstone de större – uppger att de även fortsättningsvis kommer att låta sina räkenskaper revideras oavsett om de omfattas av revisionsplikt eller inte.

En allmän bedömning är att kravet på revision kommer att minska med tiden.

Slutsatsen i rapporten är att nyttan av revision i små bolag inte synes uppväga kostnaderna. Det är emellertid inte sannolikt att företagen kommer att spara hela det belopp om 1,7 miljarder danska kronor som de offentligt pålagda administrativa bördorna beräknas uppgå till. Det viktiga är dock att om revisionsplikten avskaffas, B-selskaberna själva kan välja om de vill kosta på företaget revision eller någon annan form av granskning eller om de föredrar att använda motsvarande belopp och tid på något annat.

Rapporten utmynnade därefter i ett förslag om att undantag från revisionsplikt skulle baseras på företag som två år i följd inte överskred två av följande tre gränsvärden:

- en balansslutning på 3 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 6 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 25 personer.

### 6.2.3 Tiden efter lagens ikraftträdande

Efter en tämligen omfattande debatt i det danska Folketinget trädde lagen med regleringen av revisionspliktens avskaffande i kraft i april 2006. De förslag till gränsvärden som hade presenterats i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport halverades emellertid till följande gränsvärden:

- en balansslutning på 1,5 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 3 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 12 personer.

I danska koncerner måste alltid moderbolaget, oavsett koncernens storlek, revideras. Inte heller holdingbolag och näringsdrivande fonder kan välja bort revision.

Det förslag som lades fram inför Folketinget innebar en s.k. opt-in lösning, dvs. de företag som inte omfattades av lagens revisionsplikt skulle aktivt välja revision om de önskade en sådan granskning. En kompromiss ledde emellertid till en s.k. opt-out lösning, som innebär att bolagen nu aktivt måste välja att *inte* ha revision om de önskar utnyttja befrielsen från revisionsplikten.

De företag som har rätt att välja bort revision ska följa en viss procedur. För det första ska ett företag som vill utnyttja



möjligheten att välja bort revision besluta om detta på ordinarie bolagsstämma (i Danmark kallad generalförsamling). Beslutet kan fattas med enkel majoritet. Det är inte tillåtet att fatta ett sådant beslut på en extra ordinär bolagsstämma, vilket innebär att 2006 var det året då danska företag för första gången kunde välja att avstå från revision av sina årsredovisningar.

Företag som väljer bort revision ska i sin årsredovisning upplysa om att bolagsstämman valt bort revision för det följande året. Denna upplysning ska sedan upprepas varje år i företagets årsredovisning för att bekräfta att företagsledningen har för avsikt att avstå från revision. Detta förfarande har inneburit ett oförutsett problem eftersom nämnda upplysning i praktiken ofta glöms bort, vilket medför att bolaget trots allt behöver revideras av en kvalificerad revisor. Vidare ska det i årsredovisningen för varje år uppges att företaget befinner sig inom de gränsvärden som definieras i L 50 och att det därmed inte behöver revideras.

Företag som inte har reviderats måste i sina deklarationer till skattemyndigheten lämna upplysningar om revisorsbistånd. Av deklarationen ska sålunda framgå om bistånd har lämnats av en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller annan revisor. Företagen ska även ange om årsredovisningen är försedd med en revisorsbekräftelse samt om denna bekräftelse avser revision, ”review”, räkenskapsassistans eller annat. Företaget ska vidare ange om det finns några förbehåll eller tilläggsupplysningar i revisorsbekräftelsen samt vad dessa i så fall avser. Slutligen ska företaget ange om skatteredovisningen har upprättats med bistånd från någon revisor. Skattemyndigheten har, med anledning av bestämmelsens ikraftträdande, lagt om sin strategi och gör dessutom fler stickkontroller än tidigare.

Enligt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport är avsikten att gränsvärdena för befrielse från revisionsplikt ska höjas under 2009/2010. I etapp 2 ska gränsvärdena baseras på

- en balansomslutning på 29 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 58 miljoner danska kronor samt
- i genomsnitt 50 anställda.

Innan etapp 2 genomförs ska följderna av revisionspliktens slopande utvärderas. Det är i första hand effekten på den ekonomiska brottsligheten som ska undersökas.

Eftersom lagen nyligen har trätt i kraft är det först under år 2007 möjligt för samtliga bolag att nyttja regeln. Hittills har 6,45 procent av de presumtiva bolagen valt att slopa revisionsplikten. Knappt hälften av dessa uppges ha gjort det på revisorns inrådan och resten för att de vill spara pengar. De bolag som har valt att behålla revisionen har uppgett att skälet härtill är att intressenterna krävde det samt att de ansåg att det inte fanns så mycket pengar att spara. Någon annan reell effekt av reformen i etapp 1 har ännu inte kunnat konstateras.

#### 6.2.4 Alternativa kontrollåtgärder

Enligt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finns det ett uppenbart behov av att man vid framtagandet av ett underlag till förslaget om revisionens avskaffande tydligt klarlägger och definierar vad en revision innebär. Detta är viktigt för att vinna förståelse inte bara för revisionspliktens slopande utan också för att bolag kan ha behov av någon annan typ av kvalitetskontroll.

Revisionsplikten har inte ersatts av något krav på översiktlig granskning eller annan kontroll av årsredovisningen. Om en revisor faktiskt har avgett en rapport om en årsredovisning, ska denna dock finnas med i den publicerade årsredovisningen. Dansk lag kräver att en revisor avger en rapport om han eller hon har biträtt med upprättandet av en årsredovisning. Rapporten kan, utöver revision, avse översiktlig granskning (ISRE 2400) eller sammanställning av ekonomisk information/redovisningsuppdrag (ISRS 4410). Monopolet för statsautoriserade och registrerade revisorer att avge sådana rapporter bibehålls.

#### 6.2.5 Övriga konsekvenser<sup>6</sup>

Strävan efter administrativa lättnader har lett till att en rad redovisningskrav i samband med fusion, delning, likvidation m.m. har avskaffats. Därmed har också kravet på yttrande av bolagets revisor om dessa redovisningar upphört.

Dessutom har kravet på revisorsyttrande om t.ex. nedsättning av aktiekapitalet avskaffats.

---

<sup>6</sup> Artikel i Balans nummer 5 2006 av Anders Bisgaard ”Revisionsplikten avskaffas för små danska företag”.

Som en följd av att årsredovisningen för de minsta bolagen inte längre behöver revideras, har motsvarande krav på revision av en rad andra redovisningar från dessa bolag bortfallit. Det rör sig om öppningsbalanser för nybildade bolag och s.k. mellanbalanser vid extraordinarie utdelning, fusion, delning m.m. Alla bolag ska dock fortfarande inhämta värderingsuttalanden vid stiftande, fusion och delning samt vissa andra yttranden vid ändring av aktiekapitalet eller andelskapitalet, oavsett om bolaget är underkastat lagstadgad revision eller ej.

När det gäller revisorns närvaro i bolagen som en preventiv effekt mot ekonomisk brottslighet har den lindrade revisionsplikten kombinerats med två skärpningar.

För det första kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ålägga ett bolag revision i 1–3 år, om bolaget eller ägaren av ett enmansbolag bryter mot bolags-, skatte- eller redovisningslagstiftningen.

För det andra utvidgas handlingsplikten för en revisor som har grundad misstanke om att någon i företagsledningen har gjort sig skyldig till grövre ekonomisk brottslighet. I Danmark ska en revisor inom fjorton dagar underrätta de övriga i företagsledningen om sin misstanke och överväga att rapportera sin misstanke till myndigheterna. Denna handlingsplikt gäller i fortsättningen inte bara i revisionsuppdrag utan vid alla slags uppdrag.

### 6.3 Finland

Enligt den nya finska lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 juli 2007, har mindre företag befriats från revisions skyldighet. Reformen hade förberetts under lång tid. En utredning tillsattes redan i januari 2001 och dess förslag presenterades i maj 2003.

I Finland kunde de minsta företagen tidigare slippa lagstadgad revision under förutsättning att dessa företags räkenskaper reviderades av s.k. lekmannarevisorer. Företag som kunde nyttja denna möjlighet var företag som inte översteg två av följande tre gränsvärden: 1. en nettoomsättning på 680 000 euro, 2. en balansomslutning på 340 000 euro och 3. tio anställda.

I utredningen framkom emellertid att lekmannarevisorernas kompetens kunde ifrågasättas. Sådana revisorer uppfyllde inte kraven i det åttonde bolagsrättsliga direktivet för att vara godkänd revisor. Utredningen föreslog därför att institutet lekman-

revisorer skulle slopas samt att endast kvalificerade revisorer skulle få utföra revision.

Utredningen föreslog därutöver att små företag skulle vara undantagna från kravet på lagstadgad revision om de inte översteg följande gränsvärden:

- en balansslutning på 200 000 euro,
- en nettoomsättning på 300 000 euro,
- fem anställda.

Under perioden oktober 2005–mars 2006 gjordes en undersökning om förhållandena i de företag som förslaget omfattade. I undersökningen framkom följande:

- företagsledning och ägare var samma person i 90 procent av företagen,
- ca 45 procent av företagen hade externa krediter,
- ca 75 procent anlidade externa redovisningskonsulter,
- ju mindre företaget var desto mindre intresserat var det av revision och desto mer kostnadsfokuserat,
- revision och den kvalitetskontroll som den medför uppskattades,
- ca 70 procent hade en kvalificerad revisor även om det inte krävdes i lagen,
- ca 70 procent angav att de skulle välja en revisor även om det inte krävs i lagen.

I undersökningen framkom även att omsättningen för ifrågasvarande företag representerade endast 3,4 procent av den totala omsättningen för finska bolag. Bolagsskatten för dessa företag representerade endast ca 5,2 procent av den totala bolagsskatt som finska bolag betalar. Bolagets kostnader för en kvalificerad revisor består i genomsnitt av ca 500 euro för lagstadgad revision, 426 euro för indirekta revisionskostnader, 117 euro för andra revisorstjänster samt 1 987 euro för andra specialittjänster.

I april 2006 organiserades en hearing där diskussioner fördes med ett flertal intressegrupper. Där enades man om sänkta gränsvärden i förhållande till utredningens förslag. En revisor behöver inte väljas i en sammanslutning, dvs. i ett aktiebolag, andelslag, personbolag, bostadsaktiebolag eller förening, där både under den avslutade räkenskapsperioden och den som omedelbart föregår denna högst ett av följande villkor har uppfyllts:

- balansomslutningen överstiger 100 000 euro,
- omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 200 000 euro,
- antalet anställda överstiger i medeltal tre.

En revisor ska dock alltid väljas i en sammanslutning vars huvudsakliga bransch är ägande och hantering av värdepapper och vilken utövar ett sådant betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen av en annan bokföringskyldig som avses i 1 kap. 8 § bokföringslagen, dvs. intresseföretag. Även bostadsaktiebolag med minst 30 lägenheter ska välja revisor.

Förslaget debatterades ivrigt i parlamentet under tiden november 2006–mars 2007. Den nya lagen trädde i kraft den 1 juli 2007. Lagen innehåller en opt-out regel, dvs. företagen måste aktivt välja att *inte* ha revision.

Med den nya lagstiftningen slopades lekmannarevisionen. För de företag och föreningar som inte längre omfattas av revisionsplikt finns det ändå en möjlighet för ägarna eller medlemmarna att välja revisor om så önskas. Revisionen liksom val av flera revisorer kan fastställas i bolagsordningen, bolagsavtalet eller i stadgarna för sammanslutningar som underskrider de föreslagna gränserna. Undantagsregeln om slopande av revisionsplikten har även kompletterats med en minoritetsregel som anger att om aktieägare med minst en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna kräver det ska företaget ha revision.

Som skäl för befrielse från revisionskyldighet har i den finska propositionen anförts bl.a. följande.

I små företag är ägande och ledning sällan åtskilda. När ägarna är verksamma i ett företags ledning förekommer inga målkonflikter mellan ägarna och ledningen. Därför är inte en lagstadgad revisionskyldighet motiverad för övervakningen av ägarnas intresse i små företag.

I ett stort antal små företag är finansierarnas synpunkt av mindre vikt eftersom många små sammanslutningar är verksamma utan extern finansiering. De externa investerarnas ställning kan skyddas med korrigerande åtgärder trots den mildare revisionskyldigheten. Val av revisor och revisorns revisionsberättelse i standardform kan ställas som villkor för finansieringen till exempel när stöd som betalas med samhällsmedel beviljas. Kreditinstituten kan på motsvarande sätt ställa som villkor för att bevilja finansiering att revisor används. Enligt utredningar har ofta den

befintliga totala kundrelationen och kreditvärderingen en väsentligare betydelse för kreditinstitutet än revisionen. Även varuleverantörerna kan ställa revision som villkor för leveranser av varor och utnyttja befintliga kreditvärderingar som även revisionen påverkar. Därmed finns inte heller något motiv för små sammanslutningars revision när skyddet av finansiärernas intresse avses.

Revisionen har ansetts vara av betydelse också samhälleligt för säkerställandet av beskattningens riktighet samt bekämpningen av den grå ekonomin och den ekonomiska brottsligheten. Enligt skattestyrelsen är ändå det tilläggsvärde som revisionen i små företag ger tämligen litet med avseende på beskattningen. Revisionsberättelsens betydelse vid beskattningen är ytterst liten eftersom den endast ger möjlighet till övervakning i efterhand. Små företags befrielse från revision har å andra sidan bedömts kräva ett ökat antal skattekontroller. Enligt skattemyndigheten är bedömningen av tilläggsresursbehovet svår.

Den mildare revisionsskyldighetens effektivitet på den ekonomiska brottsligheten är svår att bedöma. Det klart största problemet för den grå ekonomins och den ekonomiska brottslighetens del är att bokföringen är helt försummad eller att den förvanskas så att verkligheten inte avspeglas. I sådana företag som är problematiska med avseende på ekonomisk brottslighet eller grå ekonomi väljs överhuvudtaget inte revisor alternativt väljs en lekmanarevisor som revisor. Revisionens möjligheter att bekämpa missbruk är därigenom mycket små. När det gäller den ekonomiska brottsligheten förhindrar inte heller en revisionsskyldighet enligt dagens modell sådana oönskade verksamhetsmetoder på ett effektivt sätt.

I propositionen anges vidare att det primära målet för den samhällsrättsliga lagstiftningen är att skapa konkurrenskraftiga verksamhetsförutsättningar för hederliga företagare och företag. Enbart brottsbekämpningsskäl kan därför inte anses berättiga en ökning av kostnaderna för småföretag. De minsta sammanslutningarnas verksamhet kan anses vara så begränsad och den totala nyttan för samhället av dessa sammanslutningars revision så liten att en obligatorisk revision inte kan anses vara motiverad, framför allt inte när en stor del av företagen redan använder externa bokföringsbyråers tjänster för sin bokföring och för att upprätta bokslutet. Små företags ägare kan, enligt eget övervägande, välja

revisor som utför en revision då ägarna anser att detta är nödvändigt.

Under det finska reformarbetet visade sig att det fanns en utspridd kunskapsbrist när det gäller innehållet i en revision. Den allmänna uppfattningen syntes vara att revisionen inkluderade fler uppgifter än vad den egentligen gör. Det hade därför underlättat diskussionerna, om man i underlaget till förslaget tydligt hade definierat vad en revision innebär och hur den skiljer sig från exempelvis redovisning och rådgivning.

## 6.4 Norge

I Norge har en utredning tillsatts för att se över revisionsplikten för små företag. Utredningen ska identifiera, utvärdera och avväga de omständigheter som talar för och emot nya undantag från revisionsplikt. Om utredningen kommer fram till att revisionsplikten för små företag bör slopas, ska den även utreda vilka gränsvärden som i förekommande fall bör användas.

Huvudregeln i den norska revisorsloven är att bokföringskyldiga företag har revisionsplikt. Undantag från revisionsplikten gäller redan i dag för företag där intäkterna från den samlade verksamheten understiger fem miljoner norska kronor. Detta undantag gäller emellertid inte aktiebolag, s.k. allmennaksjeselskaper, stiftelser och vissa andra i lagen närmare angivna företag.

I dag har alla norska aktiebolag revisionsplikt, medan norskregistrerade utländska företag (NUF) är undantagna från revisionsplikt i Norge, om deras årliga omsättning understiger fem miljoner norska kronor. Utredningen ska pröva om det går att avskaffa denna skillnad.

Vid de diskussioner som hittills har förts om lämpliga gränsvärden i fall revisionsplikten slopas har Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) hävdad att ett passande gränsvärde skulle vara 5 miljoner norska kronor. Ett sådant gränsvärde skulle således överensstämma med vad som gäller för de företag som redan i dag är undantagna från revisionsplikt.

På uppdrag av Den norske Revisorforening (DnR) har en undersökning gjorts som visar att 69 procent av de norska aktiebolagen har en omsättning som understiger 5 miljoner norska kronor. Ca 91 procent av alla norska aktiebolag har en omsättning som understiger 25 miljoner norska kronor.

Undersökningen visar vidare att bara 2 800 av de 132 778 aktiebolag som existerade under år 2006 hade mer än 50 anställda (2,18 procent) och att 92 737 bolag hade mindre än 5 anställda (69,8 procent).

En rad bestämmelser i andra lagar och föreskrifter eller krav från offentliga myndigheter kräver att revisorn bekräftar vissa förhållanden, s.k. särattestasjoner, eller att revisorn får utföra andra uppgifter för det revisionspliktiga företaget. Utredningen ska utvärdera om det för sådana företag som eventuellt föreslås undantagna från revisionsplikt bör uppställas alternativa krav eller tillvägagångssätt som kan ta tillvara de intressen som i dag tillgodoses genom revisionsplikten, särattestasjoner och andra uppgifter som en revisor ska utföra.

Utredningen ska vidare pröva om det bör ges möjlighet för skattemyndigheter eller andra myndigheter att påföra revisionsplikt för verksamheter som annars är undantagna från revisionsplikt. Utredningen ska också pröva om det behövs särskilda regler om revision av företag som inte har revisionsplikt (reglering av frivillig revision). För aktiebolag ska utredningen ha i åtanke den betydelse revisionsplikten har när det gäller kontrollen av aktiebolagsrättens krav på bundet eget kapital.

Utredningens uppdrag ska redovisas senast den 2 juni 2008.

#### **6.4.1 Revisorns roll för skattekontrollen**

Revisorns roll i Norge är särskilt central på skatteområdet och den är troligtvis större där än i andra länder som har eller har haft revisionsplikt för små företag.

I skattemyndighetens instruktion till revisorerna anges bl.a. följande:

”Etter ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 § 4–5 nr. 5 annet punktum skal årsoppgjør og utskrifter etter ligningsloven § 4–4 være underskrevet av revisor. Dette vil gjelde alle som har plikt til å ha revisor etter revisorsloven av 15. januar 1999. Med årsoppgjør menes her næringsoppgaver med underliggende skjema.”

En norsk revisor bekräftar således med sin underskrift att årsredovisningen är utarbetad i enlighet med lag och föreskrift samt att det föreligger ordentlig och översiktlig registrering och dokumentation av räkenskapsupplysningarna. Vidare bekräftar revisorn med sin underskrift att han eller hon har tagit ställning till



skönsmässiga värderingar av skatter och avgifter. Detta innebär att revisorn har värderat lagligheten av revisionsklientens skatte- och avgiftsdispositioner.

Revisorn har inte bara till uppgift att se till att de formella kraven när det gäller registrering och dokumentation av räkenskapshandlingar är uppfyllda. Revisorn ska dessutom se till att revisionsklienten har etablerade kontrollrutiner och system som på ett betryggande sätt säkerställer verksamhetens behandling av skatter och avgifter. Revisorns underskrift innebär således att verksamheten har etablerat betryggande system för beräkning och inbetalning av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter m.m. samt att systemet är föremål för betryggande kontroll.

Genom sin underskrift bekräftar revisorn också att revisionsklienten har ordnat sin förmögenhetsförvaltning på ett betryggande sätt och att den är föremål för godtagbar kontroll. Förutom resultat- och balansräkningen bekräftar revisorn med sin underskrift att han även har kontrollerat övriga räkenskapsupplysningar som framgår av näringsbilagor och andra tillägg.

Revision av årsredovisningen bygger på väsentlighetskriterier. Motsvarande gäller revisorns kontroll av skatter och avgifter. På grund av lägre väsentlighetsgränser när det gäller granskningen av skatter och avgifter är i viss mån revisorns plikter gentemot skattemyndigheten mer långtgående än övriga intressen som revisionen ska tillgodose.

## 6.5 Nederländerna

Även den nederländska regeringen har beslutat att minska bolagens administrativa bördor och har därvid särskilt intresserat sig för regleringarna beträffande bolagens räkenskaper.

Grundtanken vid genomförandet av de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven är att i alla de fall där medlemsstaterna ges en valmöjlighet ska de nederländska företagen erbjudas samma valmöjlighet.

När det gäller undantagsregeln i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om slopande av revisionsplikten har Nederländerna valt att genomföra denna genom att nyttja de maximigränsvärden som anges i direktivet. Följaktligen är företag med en balansomslutning på 3 650 000 euro, en nettoomsättning på 7 300 000 euro och 50 anställda undantagna från revisionsplikt. Undantagsregeln med

nämnda maximigränsvärden infördes i nederländsk rätt redan 1978 då det fjärde bolagsrättsliga direktivet genomfördes.

Storleksfördelningen på nederländska aktiebolag överensstämmer med svenska förhållanden. Ca 95 procent av de nederländska företagen omfattas av undantagsregeln. Någon uppgift om hur många av dessa företag som använder sig av undantagsregeln finns inte.

Utöver möjligheten för små företag att använda sig av undantagsregeln kan företagen i stor utsträckning använda sig av förenklade redovisningssystem.

Extensive Business Reporting Language, XBRL, började tillämpas 2007. Syftet med systemet är att tillhandahålla en enhetlig redovisningsstandard som används av de nederländska företagen för att upprätta exempelvis ett årsbokslut som sedan kan inrapporteras elektroniskt till en särskild nederländsk myndighet. Siffrorna i detta årsbokslut används för olika ändamål av bl.a. nederländska Chambers of Commerce, skattemyndigheter och de myndigheter som handhar statistiska uppgifter. På så sätt ska företagets uppgiftsskyldighet förenklas och förbilligas.

I Nederländerna pågår även arbetet med en ny civillag. Däri föreslås bl.a. att underlagen för skattekontroll och årsredovisningar ska vara desamma för små företag.

I Nederländerna erbjuds – utöver revision – s.k. assurance services, reviews och compilation reports. Reviews är ganska ovanliga, men compilation reports är vanliga.

När det gäller kvaliteten på räkenskaperna har uppfattningen framförts att den var ”självreglerande” på det sättet att ett företag som allvarligt missköter sin bokföring inte kommer att överleva. Ur det allmännas perspektiv anses det inte heller ha någon större ekonomisk betydelse om dessa företag missköter sig. Revision har visat sig inte vara effektivt för att förhindra skattebedrägerier.

## **6.6 England**

### **6.6.1 Inledning**

Små och medelstora företag har sedan 1980-talet spelat en allt större roll i brittisk ekonomi. Mellan år 1980 och 2005 ökade antalet sådana företag med 80 procent. Ökningen hänfördes främst till enmansföretag och företag med mellan 0–9 anställda.

Huvudregeln i engelsk lag var tidigare att samtliga aktiebolag ska revideras. År 1994 introducerades en möjlighet för mindre företag att undantas från kravet på lagstadgad revision, om inte aktieägare med minst tio procent av samtliga röster i bolaget påkallar en sådan. Gränsvärdena för att slippa revision har därefter höjts år 1997 och år 2004. Från och med år 2004 överensstämmer undantagsregeln med de gränsvärden som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet när det gäller omsättning, balansomslutning och medelantalet anställda. Följaktligen är företag med en balansomslutning på 2,8 miljoner pund, en nettoomsättning på 5,6 miljoner pund och 50 anställda undantagna från revisionsplikt. Dessa betraktas som små företag. Gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning kommer att höjas den 5 september 2008 till 3,25 respektive 6,5 miljoner pund.

Avskaffandet av revisionsplikten bygger på en uttalad regleringsfilosofi för små företag, som innebär att om inte nyttan av en tvingande regel kan visas vara större än de kostnader regeln för med sig så avskaffas regeln (cost-benefit analys).

I dag omfattar undantaget cirka 900 000 bolag och uppskattningsvis 60–70 procent av dessa bolag avstår från revision. Sannolikt är nyttjandegraden betydligt högre bland de allra minsta företagen.

Publika aktiebolag ska alltid revideras. När det gäller aktiebolag som driver finansiell verksamhet har kravet på revision mildrats något genom lagändringar som trädde i kraft i november 2006. Fortfarande är dock huvudregeln att sådana företag alltid ska revideras. Vidare finns det en bestämmelse till skydd för minoritetsägare i aktiebolag som undantas från revisionsplikt. Aktieägare i sådana bolag som innehar minst 10 procent av aktiekapitalet kan kräva revision. Speciella regler gäller för revisionsplikt i koncerner. Om koncernens omsättning inte överstiger de gränsvärden som gäller för ett aktiebolag, kan såväl moder- som dotterbolag i koncernen undantas från revisionsplikt. Detta gäller både revision av årsredovisningar i de enskilda bolagen och moderbolagets koncernredovisning.

Flera studier om revisionsplikten i små och medelstora företag har gjorts i England. En uppmärksammas sådan gjordes 2003 av Jill Collis, på uppdrag av handelsdepartementet i England (Collis, Jill, *Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, DTI in Association with Kingston University, October 2003). Studien

behandlar nyttan med revision och företagsledningens syn på undantaget från revisionsplikt.

Studien byggde på ett frågeformulär som sändes till 2 633 onoterade aktiva aktiebolag som inte ingick i någon koncern. Svar erhöles från 790 företag (cirka 30 procent), vilket ansågs tillräckligt representativt.

Här kan nämnas Collis slutsatser av undersökningen beträffande de företag som föredrog revision trots att de inte behövde revideras. Dessa företag kännetecknas av:

- att de har större omsättning,
- att företagsledningen anser att revision ökar kvaliteten på den finansiella informationen och har en positiv effekt på företagets kreditvärdighet samt att revisionen ger en kontroll av redovisning och ekonomistyrning,
- att de inte är helt familjeägda och att de har aktieägare som inte har tillgång till internredovisning och
- att företagsledningen normalt lämnar en kopia av årsredovisningen till banker och andra finansiärer.

Den senaste studien om revisionsplikten i små och medelstora företag presenterades av Financial Reporting Council (FRC) i mars 2006 (Review of How Accountants Support the Needs of Small and Medium-sized Companies and their Stakeholders). I studien konstateras att under 2005 reviderades omkring 20 procent av de aktiva bolagen. Enligt studien använder sig 880 000 små bolag av möjligheten att inte ha revision. 180 000 bolag använder sig av frivillig revision.

Av studien framgår att många företagsledare, särskilt om en revisor anlätades i verksamheten, inte kände till att företagets räkenskaper inte var föremål för revision. Skälet för frivillig revision angavs ofta vara att detta kunde vara av värde för externa intressenter som kunde ha nytta av revision. 64 procent av de små bolagen anlätade en revisionsbyrå för hjälp med årsredovisning och 83 procent anlätade en revisionsbyrå för hjälp med bokföring.

I studien kontrollerades kvaliteten på redovisningen. Det kunde inte konstateras någon skillnad i fråga om antalet uppdagade brister i redovisningen mellan företag som varit föremål för revision eller anlitat en revisor på annat sätt och övriga företag.

HM Revenue and Custom (motsvarande Skatteverket) uttalade i studien att avsaknaden av revision inte utgör skäl för närmare

utredning och att även reviderade räkenskaper kan behöva granskas. I sammanhanget konstaterades att mycket av revisionsbyråernas arbete med räkenskaper utförs av mindre kvalificerad personal eller av personal under utbildning.

The British Bankers' Association uttalade att i de flesta fall kräver inte kreditgivarna revision vid sina kreditbeslut. För större krediter kan räkenskaperna vara av större värde. Bankerna synes fästa större vikt vid en god bolagsstyrning med täta bokslutsrapporter.

Två tredjedelar av alla små och medelstora bolag kontrollerar kreditvärdigheten hos sina kunder. The Institute of Credit Management uttalade att avsaknaden av revision kan sänka kreditvärdigheten. Enligt institutet kan det vara svårare för bolag som inte är underkastade revision att få handelskrediter.

Brittiska myndigheter efterfrågar ofta reviderade räkenskaper eller annan motsvarande information vid offentlig upphandling.

När det gäller *redovisningsreglerna* i England baseras dessa på det fjärde bolagsrättsliga direktivet och 2006 års Company Law. Medelstora, stora och noterade bolag i England ska följa UK GAAP och IFRS. År 1997 introducerades en möjlighet för små företag att använda sig av ett förenklat redovisningssystem, FRSS. FRSS, som i dagligt tal kallas för Frizzy, är förkortningen för Financial Reporting Standards for Smaller Entities. FRSS:s regelverk består av ca 200 sidor, vilket kan jämföras med UK GAAP som har ca 2 500 sidor.

I England finns inget krav på professionella redovisningskonsulter. Vem som helst kan därför i princip sköta ett företags bokföring. Även företag som har valt att inte revideras måste skicka in sin årsrapport till Companies House, som kontrollerar att ingen information saknas. Om de formella kraven på årsrapporten är uppfyllda, registreras den och kan beställas över Internet till ett billigt pris. Erfarenheten visar att företag i ekonomiska svårigheter ofta försummar att skicka in sin årsredovisning till Companies House och en sådan försummelse kan därför förebåda bolagets konkurs. Offentliggörandet anses därför vara en värdefull indikator på att företaget inte är på obestånd. Skyldigheten att sända in årsredovisningen ger dessutom Companies House möjlighet att rensa ut försumliga bolag ur registret när det står klart att bolaget inte längre driver verksamhet.

När det gäller revisions- och redovisningsfrågor arbetar den brittiska regeringen tämligen nära med FRC. FRC är en privat-

rättslig organisation som delvis finansieras av staten. Inom FRC finns Accounting Standards Board (ASB), Auditing Practices Board (APB),<sup>7</sup> Board for Actuarial Standards (BAS), Professional Oversight Board (POB), Financial Reporting Review Panel (FRRP) samt Accountancy and Actuarial Discipline Board (AADP).

Det disciplinära förfarandet omhändertas främst av de privata revisorsorganisationerna Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), The Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS) and The Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI).

### 6.6.2 Alternativa kvalitetskontroller

I samband med att undantagsregeln om slopande av revisionsplikten infördes och under den tid som den har varit i kraft har i det engelska systemet vuxit fram andra, mindre omfattande, kvalitetskontroller. Liksom möjligheten att slopa revisionsplikten har dessa kvalitetskontroller varit, och är fortfarande, frivilliga.

Samtidigt som undantagsregeln om slopande av revisionsplikt infördes år 1994 introducerades *Audit Exemption Report*. Den senare var en form av review som företagen skulle kunna använda sig av i stället för revision. Denna review avskaffades emellertid redan år 1997 eftersom den inte tillämpades i någon större utsträckning. En trolig orsak till detta var att revisorerna skulle ge ett positivt bestyrkande baserat på en mindre omfattande granskning.<sup>8</sup>

År 2001 introducerades *Individual Professional Review* som marknadsfördes till ett pris av 1 000 brittiska pund. Inte heller

<sup>7</sup> APB är en nämnd inom FRC som har till uppgift att leda revisionsutvecklingen i Storbritannien och Irland när det gäller att etablera kvalitativa revisionsstandarder, möta intressenternas behov av finansiell information samt försäkra allmänhetens förtroende för revisionsprocessen.

<sup>8</sup> I *Ramverk för bestyrkandeuppdrag* (FAR Förlags Samlingsvolymen 2007, Del 2, s. 345, punkten 58) anges följande: "I ett uppdrag där uttalandet görs med hög men inte absolut säkerhet ges revisorns uttalade slutsats en positiv form, exempelvis: 'Enligt vår mening är den interna kontrollen effektiv, i allt väsentligt, baserat på XYZ-kriterierna'. En slutsats uttryckt på detta sätt förmedlar en tillit med hög men inte absolut säkerhet till informationen om sakförhållandet. Revisorn har utfört en granskning av sådan karaktär, omfattning och förläggning i tiden som är rimlig givet sakförhållandets kännetecken och de andra relevanta uppdragsomständigheter som beskrivs i bestyrkanderapporten. Revisorn har därigenom skaffat sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis så att bestyrkanderisken, dvs. risken för att göra ett felaktigt uttalande, minskat till en nivå som är acceptabelt låg."

denna typ av kvalitetskontroll användes i någon större utsträckning och finns inte heller kvar.

Vanligt förekommande i dag är *compilation reports*. En compilation report är ställd till företagets ledning och den innehåller ingen försäkran. Den kan även registreras hos Companies House. Vem som helst kan utföra en compilation report. Man behöver alltså inte vara revisor eller auktoriserad redovisningskonsult för detta. Värdet av en compilation report ifrågasätts eftersom det inte finns några generella föreskrifter om innehållet i en sådan rapport. Olika revisorsorganisationer erbjuder sålunda olika former av compilation reports. Den brittiska tillsynsorganisationen POB har försökt att få revisorsorganisationerna att enas om utformningen och definitionen av en compilation report eftersom den anser att det är väsentligt att marknaden förstår syftet med en sådan rapport.

I augusti 2006 introducerade revisorsorganisationen ICAEW en ny *assurance service*. En assurance report ska uppfattas som ett alternativ till lagstadgad revision och compilation report. Syftet är att erbjuda företagen tre tydliga alternativ när det gäller kvalitetskontroller. En assurance report är avsedd att vara ett mellanting mellan den mest omfattande granskningen, lagstadgad revision, och den mest översiktliga granskningen, compilation report.

En assurance report innehåller ett negativt bestyrkande och det är endast "chartered accountants" som får utföra en sådan.<sup>9</sup> En kvalificerad revisor som utför en assurance report får inte underteckna den i egenskap av "auditor" utan måste göra det som en "chartered accountant". Denna typ av bestyrkandeuppdrag har funnits under så kort tid att tillämpningen ännu inte hunnit utvärderas.

---

<sup>9</sup> I *Ramverk för bestyrkandeuppdrag* (FAR Förlags Samlingsvolymen 2007, Del 2, s. 345, punkten 59) anges följande: "I ett uppdrag där uttalandet görs med begränsad säkerhet ges revisorns uttalade slutsats en negativ form, exempelvis: 'Grundat på vårt arbete som beskrivs i denna rapport har det inte kommit fram några omständigheter som tyder på att den interna kontrollen inte är effektiv, i allt väsentligt, baserat på XYZ-kriterierna'. En slutsats uttryckt på detta sätt förmedlar en tillit med begränsad säkerhet till informationen om sakförhållandet. Denna tillit är proportionell mot nivån på den granskning för att inhämta bevis som utförts givet sakförhållandets kännetecken och de andra relevanta uppdragsomständigheter som beskrivs i bestyrkanderapporten.

### 6.6.3 Allmänna synpunkter

Vid utredningssekretariatets möten i England med olika intressentgrupper har olika synpunkter på konsekvenserna av revisionens avskaffande framförts.

En generell synpunkt som har framkommit vid flera olika möten är det övergripande problemet med att företagsledningen i små företag ofta inte är medvetna om vilka tjänster som ingår i en revision. De har därför svårt att ta ställning till behovet av och innehållet i andra, mindre omfattande, kvalitetskontroller. Svårigheterna att förstå skillnaden mellan revisionstjänster och redovisningstjänster har troligtvis att göra med att en revisor i ett litet företag i England i viss utsträckning kan vara involverad i klientens bokföring.<sup>10</sup>

För skattemyndigheten synes revisionen inte vara något nödvändigt hjälpmedel. Skattemyndigheten förefaller sätta större värde på uppgifter om vilken person som har utfört bokföringen och vem som har skrivit på skattedeklarationen än att årsredovisningen har granskats av en revisor.

När det gäller uppfattningen om en stegvis reglering av gränsvärdena är att föredra framför ett direkt slopande av revisionsplikten i enlighet med fjärde bolagsdirektivets maximiregel har följande framförts. Storleken på gränsvärdena påverkar kostnaderna för själva ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Oavsett var man sätter gränsen medför det faktum att det är fråga om många olika företag, att implementeringen under alla förhållanden kommer att dra ut på tiden. Man ska ha i åtanke att företagen, eller snarare företagsledningarna, är konservativa och att alla typer av förändringar tar tid.

Eftersom revisorerna är underställda vissa kvalitetskrav i sin yrkesutövning medan andra yrkesgrupper kan utföra liknande tjänster utan motsvarande krav anser revisorsorganisationerna att

---

<sup>10</sup> Regler om revisorns deltagande i upprättandet av klientens räkenskaper och redovisning finns i Ethical Standard 5; Non-audit Services Provided to Audit Clients, 113–125 §§ som ges ut av APB. Reglerna baseras på EG:s oberoenderekommendation. Hotet mot revisorns oberoende beror på graden av biträde samt graden av allmänt intresse för revisionsklienten i fråga. När det gäller ”företag av allmänt intresse” råder förbud för revisorn att delta i upprättandet av räkenskaper och redovisningshandlingar. För övriga företag finns inget motsvarande förbud. Sådana tjänster kan emellertid endast erbjudas dessa under förutsättning att revisorn inte är involverad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner eller antaganden. Revisorns biträde bör därför begränsas till att endast utföra tekniska eller rutinmässiga uppgifter eller tillhandahålla rådgivande information. (Jfr. EG:s oberoenderekommendation Avsnitt B, 7.2.)



revisionsplikts slopande har medfört att revisorerna inte konkurrerar på lika villkor med de andra yrkesgrupperna.

Slopandet av revisionsplikten har medfört att antalet kvalificerade revisorer i England har minskat och reducerat möjligheterna till en allsidig och kvalificerad praktisk utbildning av ekonomer som vill bli kvalificerade revisorer. Det har nu lett till svårigheter att finna revisorer som kan och vill revidera olika typer av föreningar som inte är befriade från revisionsplikt.

## 6.7 Tyskland

I Tyskland finns i huvudsak två former av företag "Aktiengesellschaft", AG, och "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", GmbH. Båda liknar Sveriges aktiebolag. Till skillnad från Sverige är det storlek och typ av bolag som avgör om revision av räkenskaper ska utföras eller inte. Företagsformen AG är den bolagsform som krävs vid börsintroduktion, men samtidigt är lagarna rörande AG komplicerade varför privata bolag ofta undviker denna företagsform. När utländska företag ska etablera sig i Tyskland används nästan uteslutande företagsformen GmbH. Informationsplikten för GmbH är mindre än för svenska företag.

Enligt lag ska alla företag i Tyskland genomgå revision, utom de som faller under gränsen för små företag. Tyskland har aldrig haft revisionsplikt eller krav på revisor för små företag. De bolag som går under benämningen små företag är de som uppfyller minst två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutningen får inte överstiga 3 438 000 euro,
- omsättningen får inte överstiga 6 875 000 euro och
- årsgenomsnittet anställda får inte överstiga 50.

Enligt det tyska justitiedepartementets värdering är ca 400 000 små tyska företag undantagna från revisionsplikt, vilket motsvarar ca hälften av alla företag i Tyskland.

Eftersom små företag i Tyskland inte har revisionsplikt är det ganska få revisorer i Tyskland som utför lagstadgad revision. Däremot finns det desto fler *Steuerberater* och *Steuerbevollmächtigte*. En direktöversättning av dessa titlar skulle bli skatterådgivare. Dessa skatterådgivare utför dock inte enbart skatterådgivning utan anlitas även för att upprätta bolagens bokföring

och deras deklARATIONER. En *Steuerberater* eller *Steuerbevollmächtigter* är inte auktoriserad revisor enligt det åttonde bolagsrättsliga direktivet och är därför inte behörig att utföra lagstadgad revision.

I Tyskland finns inga lagkrav som kräver användning av en *Steuerberater* för att upprätta redovisningshandlingar eller andra uppgifter. Företagens användning av en *Steuerberater* sker därför uteslutande på frivillig väg. I praktiken använder alla icke-revisionspliktiga aktiebolag en skatterådgivare (*Steuerberater*) bl.a. för att upprätta deklARATIONER och årsredovisningar samt löne- och avgiftsrapporter. En *Steuerberater* stämplar (undertecknar) deklARATIONEN och andra anmälningar till skattemyndigheten. Detta innebär en försäkran att han eller hon under sitt arbete med redovisning och skatterådgivning inte har upptäckt något brott mot skattelagstiftningen eller någon annan form av ekonomiskt brottslighet.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. Framtagen på uppdrag av FAR SRS. ECON-rapport nr 2007-092, Projekt nr. 51901, s. 8.