

## 7 Utredningens överväganden

### 7.1 Revisionsplikten

#### 7.1.1 Inledning

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> och särskilt lyft fram EU:s regelverk inom bolagsrätt, redovisning och revision som prioriterade områden. Enligt kommissionen är små och medelstora företags kostnader för revision och redovisning särskilt betungande och dessa företag skulle gagnas av förenklade regler.<sup>2</sup>

Den svenska regeringen har förklarat att den vill genomföra den 25-procentiga kostnadsreduktionen redan till år 2010<sup>3</sup> och har tillsatt flera utredningar med uppdrag att föreslå kostnadsreducerande åtgärder. En av dessa är Utredningen om revisorer och revision som nu arbetar med att avskaffa revisionsplikten i små företag.<sup>4</sup> En annan prövar om det är möjligt att ytterligare förenkla redovisningsreglerna<sup>5</sup> och en tredje prövar om kravet på lägsta tillåtna aktiekapital bör sänkas och om det går att förenkla de associationsrättsliga reglerna. I det uppdraget ingår dessutom att överväga

---

<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.

<sup>2</sup> Meddelande från kommissionen om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision, KOM(2007) 394.

<sup>3</sup> Prop. 2006/07:1, utg.omr. 24.

<sup>4</sup> Dir. 2006:96 och 128.

<sup>5</sup> Dir. 2007:78.

om det behövs en ny företagsform utan särskilt betalningsansvar som är särskilt anpassad för näringsverksamhet i liten skala.<sup>6</sup>

I Sverige och övriga medlemsstater i EU pågår således ett omfattande arbete med regelförenklingar inom bolagsrätt, redovisning och revision.

Utvecklingen i Europa på redovisnings- och revisionsområdena påverkas i hög grad av impulser från USA och Storbritannien. Den mest omfattande normgivningen om *redovisning* finns i USA genom Financial Accounting Standards Board (FASB) som svarar för US GAAP. Det senare är en regelmassa som beräknas uppgå till flera tiotusentals trycksidor med redovisningsanvisningar av hög detaljeringsgrad som ska tillämpas av börsnoterade företag.

Som ett alternativ till US GAAP utvecklades internationella redovisningsstandarder av en organisation som numera kallar sig IASB (International Accounting Standards Board). De standarder som den utfärdar kallades förr IAS men betecknas numera IFRS (International Financial Reporting Standards).

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, ska IFRS från och med år 2005 obligatoriskt tillämpas på koncernredovisningen för alla företag inom gemenskapen vars värdepapper noteras vid en börs eller annan reglerad marknad.<sup>7</sup>

IFRS är inte lika omfattande som US GAAP men dess totala tryckomfång inklusive exempel och beslutskommentar uppgår i dagsläget till nära 2 500 sidor. US GAAP och IFRS är skrivna utifrån finansmarknadernas behov av information i form av finansiell rapportering från i första hand börsnoterade företag. För dessa företag samt företag inom finans- och försäkringsmarknaderna finns också särskilda bestämmelser om revisorer och revision. Givetvis krävs mycket hög kompetens hos de revisorer som ska granska om redovisningen följer US GAAP och IFRS. Även bestämmelserna om *revision* påverkas av den redovisning som ska revideras. Omfattande och komplexa redovisningsbestämmelser genererar omfattande och komplexa revisionsbestämmelser. Bestämmelserna om revision av företag som tillämpar US GAAP och IFRS är följaktligen omfattande.

---

<sup>6</sup> Dir. 2007:132.

<sup>7</sup> Kommissionen har genom bl.a. förordning (EG) 1725/2003 av den 29 september 2003 och (EG) 707/2004 av den 6 april 2004 antagit vissa redovisningsstandarder i enlighet med IAS-förordningen.

I USA saknas enligt uppgift föreskrifter i författning om redovisning och revision i företag som inte är skyldiga att tillämpa US GAAP. Det har överlämnats åt företagen att bestämma hur de vill utforma sin redovisning och om de vill att redovisningen ska granskas av en kvalificerad revisor. Men självklart är de skyldiga att lämna uppgifter om sin ekonomi till bl.a. skattemyndigheterna i enlighet med skattelagstiftningen.

Inom EU finns föreskrifter som ålägger också icke börsnoterade företag skyldighet att upprätta årsredovisning och i förekommande fall koncernredovisning som ska granskas av kvalificerade revisorer. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet, som behandlar skyldigheten att upprätta och låta revidera årsbokslut och förvaltningsberättelse i bolag med begränsat ägaransvar, utgår från att alla bolag som omfattas av direktivet ska behandlas lika. Samma regler ska alltså i princip gälla för såväl större som mindre företag. På ett flertal punkter medger direktivet emellertid att det görs undantag för mindre och medelstora företag. De viktigaste av dessa undantag är de som avser s.k. artikel 11-bolag och s.k. artikel 27-bolag.

Med artikel 11-bolag avses bolag som överskrider 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 för antalet anställda 50.

Artikel 27-bolag definieras på motsvarande sätt men de tre gränsvärdena från den 5 september 2008 är här; balansomslutning: 17 500 000 euro, nettoomsättning: 35 000 000 euro och antal anställda 250.

I det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns alltså bestämmelser om revisionsplikt. Enligt artikel 51 ska bolagens årsbokslut granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt revisorsdirektivet. De kvalificerade revisorerna ska även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslutet för samma räkenskapsår eller inte.

Medlemsstaterna får enligt artikel 51 befria vissa företag från revisionsplikten. Det gäller artikel 11-bolagen. Samma gränsvärden används i direktivet när det gäller såväl möjligheten att tillämpa förenklade redovisningsregler som möjligheten att göra undantag från revisionsplikt.

I den svenska lagstiftningen<sup>8</sup> överensstämmer gränsvärdena för skyldighet att upprätta årsredovisning med gränsvärdena för skyldighet att låta revidera årsredovisningen när det gäller andra företag än aktiebolag. Samma gränsvärden återkommer i aktiebolagslagen<sup>9</sup> i bestämmelserna om skyldighet att ha auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Gränsvärdena i den svenska lagstiftningen är balansomslutning: 25 miljoner kronor, nettoomsättning: 50 miljoner kronor och antal anställda 50.

De svenska gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning ligger således under vad som fr.o.m. den 5 september 2008 blir maximalt tillåtet enligt direktivet. Undantagsmöjligheten beträffande revisionsplikten har dessutom inte alls utnyttjats för bl.a. aktiebolag och de svenska gränsvärdena används även för företagsformer som inte omfattas av direktivet.

När det fjärde bolagsrättsliga direktivet implementerades i Sverige vid mitten av 1990-talet avvisades tanken på att mera allmänt utnyttja direktivets undantagsbestämmelser eftersom det skulle innebära en försämring av svensk redovisningsstandard. Denna inställning måste nu omprövas.

De europeiska företagen utsätts för en hård konkurrens från utländska företag. Till nackdelarna räknas numera att företagen utanför EU inte omfattas av EU:s betungande regelverk inom bolagsrätt, redovisning och revision. Många länder konkurrerar om världens företag genom att erbjuda lättnader i lagstiftningen och attraktiva villkor i övrigt för näringslivet. Det gäller också inom EU. Som exempel kan nämnas att i Storbritannien det lägsta tillåtna aktiekapitalet är endast ett pund. Det innebär att engelska bolag har en konkurrensfördel i förhållande till svenska aktiebolag som måste bära de kapitalkostnader som följer med ett minsta aktiekapital på 100 000 kronor. Det förekommer redan och i ökande utsträckning att svenska företagare bildar bolag i England för att driva verksamhet i Sverige genom en filial till det engelska bolaget. Enligt uppgift har man gjort motsvarande erfarenheter i bl.a. Norge och Tyskland.

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-

---

<sup>8</sup> 2 § revisionslagen och 6 kap. 1 § bokföringslagen.

<sup>9</sup> 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen.

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 Nederländerna.

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. Försöken att implementera IAS och IFRS är inte uppmuntrande. Det har visat sig vara svårt att meddela lättlästa och begripliga anvisningar om hur dessa internationella redovisningsstandarder för multinationella börsbolag ska tillämpas av små företag här i landet.

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.

### 7.1.2 Gränsvärden för revisionsplikt

År 2006 fanns i Sverige omkring 918 000 aktiva företag, varav drygt en fjärdedel aktiebolag. Totalt finns i dag drygt 330 000 aktiebolag, av vilka omkring 260 000 är aktiva.

Aktiebolaget är den ekonomiskt mest betydelsefulla företagsformen. Alla aktiebolag är i dag skyldiga att ha en revisor. Alla aktiebolag utom 340 vars värdepapper är noterade på en börs eller annan reglerad marknad, 1 000 finans- och försäkringsbolag och

drygt 10 000 som har balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda som ligger över gränsvärdena för undantag från det fjärde bolagsdirektivet berörs därför av vad den nu aktuella översynen av revisionsplikts omfattning leder till.

Utredningen utgår därför från förhållandena i de svenska aktiebolagen när den behandlar den generella frågan om vilka gränsvärden för revisionsplikten som bör användas av den svenske lagstiftaren. Utredningen behandlar därefter i avsnitt 7.1.3–7.1.8 vilka gränsvärden som bör användas i de olika företagsformerna.

Utredningen om revisorer och revision har inte i uppdrag att pröva om det är lämpligt att undanta mindre företag från nuvarande revisionsplikt. Uppdraget är tvärtom formulerat så att Utredningen ska föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, ta ställning till vilka företag som ska omfattas av förändringen och utarbeta nödvändiga författningsförslag.

I denna del av uppdraget framstår det som naturligt att börja med att pröva vilka företag som ska undantas från revisionsplikt. Vid en förutsättningslös prövning av denna fråga skulle Utredningen kunna ta hänsyn till faktorer som företagets behov av revision med hänsyn till ägande, finansiering, intressenter etc.

Om ett aktiebolag har bara en eller en handfull ägare som dessutom driver verksamheten som styrelseledamöter och anställda, har ägarna fullständig insyn i och kontroll över företagets ekonomi och behöver ingen revisor för detta ändamål. Finns det många ägare i bolaget, av vilka några som styrelseledamöter, verkställande direktör eller ledande befattningshavare i bolaget deltar aktivt i bolagets dagliga verksamhet medan de övriga hänvisas till att utöva inflytande i bolaget på bolagsstämman, kan det tala för att bolaget bör vara skyldigt att ha en revisor som kan bevaka att alla aktieägare behandlas lika (jfr 7 kap. 36 § aktiebolagslagen). Men små aktiebolag är som regel inte avstämningsbolag och aktieboken ger då inte en tillförlitlig bild av ägarstrukturen i bolaget, bl.a. på grund av det utbredda bruket av in blanco-överlåtelse av aktier. Antalet aktieägare kan dessutom enkelt och snabbt ändras genom verklig eller skenbar överlåtelse av aktier. Till bilden hör slutligen också att Aktiebolagskommitténs förslag (SOU 2001:1 del 2 bilagan Aktieägarregister) om ett riksomfattande register över alla aktieägare i alla svenska aktiebolag inte har lett till lagstiftning. Frågan om ett bolag ska vara revisionspliktigt eller ej bör därför inte bestämmas på basis av antalet ägare.

Utredningens uppdrag är som framgått hårt styrt 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.

Av föregående avsnitt framgår att det är vanligt inom EG-rätten och i svensk redovisnings- och revisionslagstiftning att arbeta med gränsvärden av tre slag, nämligen balansomslutning, nettoomsättning och antalet anställda. Det framstår därför som närmast självklart att det är dessa tre värden som ska användas när Utredningen bestämmer kretsen av små företag som ska undantas från revisionsplikt.

Det är naturligt att känna oro för att kvaliteten på redovisningen kommer att försämrats i företag som inte längre omfattas av revisionsplikt och att det i sin tur kommer att leda till olägenheter framför allt i form av ett ökat skatteundandragande. Den oron gäller framför allt de allra minsta företagen, utan anställda och med en mycket låg balansomslutning och nettoomsättning. Inte sällan är sådana företag nystartade av någon eller några som saknar tidigare erfarenhet av företagsskötsel och därför är i stort behov av sådan ekonomisk expertis som en kvalificerad revisor kan tillhandahålla. Det kan emellertid inte komma i fråga att befria etablerade företag från revisionsplikt men låta den stå kvar för nystartade företag och därmed låta kostnaderna vara höga för nyföretagande här i landet. Det skulle strida mot en huvudtanke bakom direktiven för Utredningen om ett sänkt aktiekapital, nämligen att Sverige ska bli ett land där det är lätt att starta och driva företag. De allra minsta företagen bör alltså – oavsett när de etablerades – undantas först och övriga i storleksordning till dess man når en gräns då företagen inte längre kan betraktas som små.

Nästa fråga blir då vilka gränsvärden som ska väljas. I Danmark och Finland har revisionsplikten för små företag nyligen avskaffats varvid följande gränsvärden har valts:

	Balansomslutning	Nettoomsättning	Antal anställda
Danmark	1 500 000 DKK	3 000 000 DKK	12
Finland	100 000 EUR	200 000 EUR	3

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. Med vanligt språkbruk är i vart fall företag som inte har fler än tre anställda att beteckna som små företag. Mycket grovt räknat krävs en nettoomsättning på minst 1 miljon kronor för varje anställd, om företaget inte ska gå med förlust. I de gränsvärden som används inom EU brukar balansomslutningen motsvara hälften av nettoomsättningen. I enlighet härmed finner Utredningen att de lägsta gränsvärden 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 högst 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.

Sätts gränsen vid de angivna minimivärdena kan det leda till att aktiebolag på gränsen till revisionsplikt avstår från att exempelvis anställa en fjärde löntagare eller öka omsättningen över 3 miljoner kronor för att inte drabbas av kostnader för en revision som bolagets ledning bedömer kommer att äta upp så mycket av vinsten med en nyanställning eller omsättningsökning att man hellre avstår. Sådana barriäreffekter är störst i små företag, som i det nämnda exemplet, där en nyanställning av en enda person innebär att arbetsstyrkan i ett slag ökar med 33 procent, och avtar allteftersom företaget växer.

Låga gränsvärden innebär också gränsdragningsproblem för ett mycket stort antal bolag. Det är förknippat med kostnader och olägenheter för de bolag som ligger nära gränsvärdet att från ett år till ett annat kontrollera om det är skyldigt att ha revisor. Motsvarande problematik finns visserligen vid alla gränsvärden, men ju högre gränsvärdena sätts, desto färre bolag berörs. Större bolag kan förväntas vilja välja frivillig revision i mycket högre utsträckning och undgår därför gränsdragningsproblemen. Det nu sagda väcker frågan om det är motiverat att sätta gränsvärdena så lågt som nu har sagts.



I detta sammanhang kan nämnas att kommissionen har föreslagit att medlemsstaterna ska tillåtas att helt utesluta s.k. mikroföretag från redovisningsdirektivens tillämpningsområde och att det ska finnas ett undantag från direktivens krav på lagstadgad revision för sådana företag. Kommissionens förslag till definition av mikroföretag är företag som har mindre än 10 anställda, högst 500 000 euro (4,6 miljoner kronor) i balansomslutning och högst 1 000 000 euro (9,2 miljoner kronor) i omsättning.<sup>10</sup> De gränsvärden som kommissionen föreslår för mikroföretagen ligger alltså högt över de gränsvärden som Utredningen funnit vara lägsta tänkbara. Skulle kommissionens gränsvärden användas i Sverige för att bestämma kretsen av revisionspliktiga aktiebolag, skulle uppskattningsvis 215 000 eller 80 procent av alla aktiva aktiebolag undantas från revisionsplikt.

Utredningen har som framgått funnit att gränsvärdena för revisionsplikt bör bestämmas så att åtminstone de 165 000 minsta aktiva aktiebolagen och 70 000 vilande aktiebolag undantas från revisionsplikt. Därmed är gärdet upprivet. 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 skattebetalningar 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.

Om Utredningens minimivärden godtas av den svenske lagstiftaren samtidigt som kommissionens förslag beträffande mikroföretagen godtas av EU, är det tydligt att det blir tillämpningsproblem för svenska företag som ligger mellan Sveriges och EU:s gränsvärden. De kommer att omfattas av revisionsplikt och därmed

---

<sup>10</sup> Meddelande från kommissionen om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision, KOM(2007) 394.

tvingas tillämpa revisionsbestämmelser som utformats av kommissionen för att passa företag som är större än mikroföretagen.

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 eller som kommissionen föreslagit som definition av mikroföretag, men under de maximivärden som det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver. Det gäller bl.a. de svenska 50-25-50-reglerna. 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 Nederländerna erbjuder förenklad redovisning och befrielse från revisionsplikt åt alla bolag som på balansdagen inte överskrider två av de nämnda gränsvärdena.

I Nederländerna tillämpar man sedan mycket länge en policy som innebär att alla möjligheter till undantag från krav som ställs i ett EG-direktiv erbjuds åt de företag som berörs av direktivet. Att man i Nederländerna sålunda från revisionsplikt undantar alla företag med balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda under det fjärde bolagsdirektivets maximivärden är i enlighet med denna policy. Enligt Utredningens mening finns det mycket som talar för att Sverige bör anlägga samma synsätt. Underlåtenhet att utnyttja undantagsmöjligheter maximalt leder till konkurrensmissigt underläge i förhållande till andra EU-länder. Utredningen har i enlighet härmed i sitt betänkande *Revisionsutskott m.m.* maximalt utnyttjat undantagsmöjligheterna i 2006 års revisorsdirektiv.

Svenska företag befinner sig redan i dag i ett konkurrensmissigt underläge i förhållande till företag i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Nederländerna 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.

Det är viktigt att komma ihåg att de företag som undantas från revisionsplikt ändå kan nyttja möjligheten till revision. Ingenting hindrar dem från att låta redovisningen granskas av en eller flera kvalificerade revisorer. Om direktivets maximivärden utnyttjas kan det antas att många svenska företag som därigenom befrias från revisionsplikt frivilligt kommer att välja revision, och göra det i allt större utsträckning ju närmare gränsen för revisionsplikt som företagen ligger.

Som utvecklas i konsekvensanalysen måste man emellertid räkna med att en del av de företag som befrias från revisionsplikt kommer att utnyttja möjligheten och avstå från revision. Revisorskåren måste därför räkna med att antalet revisionsuppdrag kommer att minska, särskilt från de allra minsta företagen. Men omsorgen om revisorernas monopol på denna marknad kan inte utgöra tillräckligt skäl för att nu sätta gränsvärdena lägre än vad som följer av det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Revisorerna bör och kan också förväntas begränsa klientbortfallet genom att marknadsanpassa sina tjänster och marknadsföra dem på ett effektivt sätt.

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,
- nettoomsättningen 83 miljoner kronor,
- anställda 50.

### 7.1.3 Aktiebolag

I enlighet med det ovan anförda föreslår Utredningen att ett aktiebolag ska omfattas av revisionsplikt, bara om bolaget 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.

Sätts gränsvärdena på detta sätt kommer revisionsplikten att omfatta endast omkring 10 000 eller 3,5 procent av de omkring 260 000 aktiva aktiebolag som i dag finns i Sverige. Motsatsvis kommer drygt 250 000 eller 96,5 procent av de aktiva aktiebolag som i dag har revisor att få välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte.

I dag krävs särskild revisorskompetens i s.k. 50/25/50-bolag. Sådana bolag ska enligt 9 kap. 13 § aktiebolagslagen ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen. Sådana revisorskrav för de allra största bolagen bör finnas även i fortsättningen. Det framstår emellertid som naturligt, när revisionsplikten för de små bolagen avskaffas, att dra gränsen för vilka bolag som måste ha särskilt kvalificerade revisorer med utnyttjande av de ovan nämnda gränsvärdena för revisionsplikten. Med andra ord bör de bolag som i fortsättningen omfattas av revisionsplikt vara skyldiga att ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

För övriga aktiebolag, som ligger under gränsvärdena för revisionsplikt, bör det räcka med det allmänna kompetenskravet i 9 kap. 11 § aktiebolagslagen, som bolaget måste iaktta om det frivilligt väljer revisor. I sammanhanget ska påpekas att en lek-mannarevisor inte har behörighet att utföra lagstadgad revision. I den mån ett aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt önskar bli föremål för lagstadgad revision, måste bolaget till revisor välja en auktoriserad revisor eller godkänd revisor.

#### 7.1.4 Noterade företag

Företag vars värdepapper är upptagna till handel på en börs eller annan reglerad marknad ("noterade företag") brukar lyftas fram som en mycket viktig grupp företag. Normalt är noterade företags

verksamhet av sådan omfattning att de redan på grund av omsättning, tillgångar och antalet anställda måste omfattas av revisionsplikt. Av betydelse i detta sammanhang är att dessa företag också har många, ibland 100 000-tals aktieägare och att de ofta finansierar sin verksamhet genom att ge ut obligationer och andra skuldebrev på kapitalmarknaderna i Sverige och utomlands. Aktörerna på värdepappers- och kapitalmarknaderna följer därför noga verksamheten i de noterade företagen och använder sig därvid av bl.a. företagens delårsrapporter och årsredovisningar. Också massmedia ägnar de noterade företagen stor uppmärksamhet och de får med vanligt språkbruk anses vara företag av allmänt intresse. I årsredovisningslagen definieras noterade företag som ”större företag”.<sup>11</sup>

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet får undantag från revisionsplikten inte medges för bolag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 MiFID. I 9 kap. 13 § aktiebolagslagen finns en särskild bestämmelse om att minst en av bolagsstämman utsedd revisor ska vara 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 inom EES-området.

Utredningen föreslår att noterade företag alltid ska omfattas av revisionsplikt, oavsett vilken balansomslutning, nettoomsättning eller antal anställda de har. Det särskilda kompetenskravet (minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen) i aktiebolagslagen bör vara kvar för revisorer i noterade företag.

Andra företagsformer än aktiebolag torde inte emittera värdepapper på en reglerad marknad i Sverige utan att omfattas av revisionsplikt, t.ex. på grund av sin storlek. Något behov av särskilda regler om revision för t.ex. värdepappersemitterande föreningar finns därför inte.

### 7.1.5 Publika och privata bolag

I aktiebolagslagen görs skillnad mellan publika och privata bolag. Det är endast värdepapper utgivna av publika bolag som får bli föremål för handel på en reglerad marknad (1 kap. 6 och 7 §§ aktiebolagslagen). En del av de publika bolagen är små och har inte

---

<sup>11</sup> Jfr prop. 2005/06:116 s. 87.

givit ut värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad. Utredningen menar att även sådana publika bolag bör kunna undantas från revisionsplikt. I enlighet härmed föreslår Utredningen inga särbestämmelser om revisionsplikt för publika bolag, dvs. samma bestämmelser föreslås gälla för publika och privata bolag. För publika bolag som givit ut värdepapper på en reglerad marknad, se föregående avsnitt.

#### **7.1.6 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna m.fl.**

Företag som omfattas av EG:s första bankredovisningsdirektiv, första skadeförsäkringsdirektivet och första livförsäkringsdirektivet måste vara underkastade revisionsplikt. Någon möjlighet att undanta sådana företag från revisionsplikt finns i princip inte. Utredningen har i sitt första delbetänkande angivit vilka slags företag som omfattas av dessa direktiv och föreslagit att dessa företag ska anses vara av allmänt intresse.

De nämnda direktiven omfattar bl.a. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank och finansieringsrörelse, företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag samt företag som omfattas av lagen om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkringar. De företagstyper som det är fråga om är bl.a. bankaktiebolag och andra kreditmarknadsbolag, kreditmarknadsföreningar, medlemsbanker, sparbanker, hypoteksinstitut, värdepappersbolag, institut för elektroniska pengar, försäkringsaktiebolag samt vissa ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar. Även fondföretag måste till följd av EG-rättsliga bestämmelser låta sina räkenskaper revideras.

Ekonomiska föreningar inom finanssektorn är i dag skyldiga att ha revisor till följd av en allmän bestämmelse om detta i lagen om ekonomiska föreningar. Kraven på kvalificerad revisor finns i särskild lagstiftning på finansområdet. För spar- och medlemsbanker finns regleringen om detta i särskilda lagar.

När det gäller aktiebolag inom finanssektorn föreligger i dag revisionsplikt till följd av den allmänna bestämmelsen om revisionsplikt i aktiebolagslagen. Utredningen har emellertid föreslagit att bestämmelsen i aktiebolagslagen ändras så att inte alla aktiebolag ska omfattas av revisionsplikt. Genomförs det förslaget behövs

särskilda bestämmelser om revisionsplikt för de finansiella aktiebolagen. Det kan göras på två sätt. En generell regel om revisionsplikt för de aktuella företagstyperna kan införas i aktiebolagslagen. Alternativt kan bestämmelser införas i finanslagstiftningen. Utredningen anser att det är en fördel att ha regleringen av revisionsplikten för aktiebolag på ett och samma ställe och föreslår därför en särskild bestämmelse i aktiebolagslagen om revisionsplikt för finansiella aktiebolag. I likhet med vad som gäller för finansiella föreningar regleras kravet på att minst en revisor ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen i de särskilda lagarna på finansområdet.

När det gäller försäkringsföretag gäller enligt försäkringsrörelselagen revisionsplikt för försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Försäkringsrörelselagen är för närvarande föremål för översyn. I avvaktan på resultatet av denna översyn avstår Utredningen från att föreslå några ändringar i revisionsplikten för försäkringsföretagen. För deras vidkommande får således försäkringsrörelselagen gälla tills vidare. I den pågående översynen bör uppmärksammas att alla understödsföreningar inte behöver vara underkastade revisionsplikt.

Enligt lagen om inlåningsverksamhet ska minst en revisor väljas av bolags- eller föreningsstämman i företag som bedriver inlåningsverksamhet. Alla företag med inlåningsverksamhet omfattas inte av bankredovisningsdirektivet. Särskilda hänsyn kan göra sig gällande för företag som bedriver inlåningsverksamhet. Detta bör utredas i särskild ordning. Utredningen föreslår därför inte några förändringar i fråga om revision för dessa företag. Detta innebär att en särskild bestämmelse måste införas om att aktiebolag som bedriver inlåningsverksamhet ska ha revisor.

Även börs- och clearingorganisationer är av särskild karaktär. Även för dessa kan särskilda hänsyn göra sig gällande och revisionsplikten för sådana organisationer får övervägas i särskild ordning. Utredningen föreslår inte nu några förändringar, vilket innebär att aktiebolag som bedriver sådan verksamhet tills vidare bör ha revisor. Detta kräver en särskild bestämmelse i lagstiftningen.

Ekonomiska föreningar kan bedriva inlånings- samt börs och clearingverksamhet. Några förändringar i gällande regelverk för dessa behövs nu inte.

För alla företag på finans- och försäkringsmarknaderna bör gälla att varje revisor ska vara auktoriserad eller godkänd samt att minst en revisor ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen. Med undantag för börs- och clearingorganisationer samt försäkringsföretag gäller detta redan enligt den särskilda lagstiftningen på finansområdet. Frågan får övervägas i särskild ordning för börs- och clearingorganisationer. För försäkringsföretag bör frågan bevakas i samband med den pågående översynen av försäkringsrörelselagen. I det lagstiftningsärendet bör också övervägas att ta bort Finansinspektionens skyldighet att förordna revisor i försäkringsbolag samt skyldigheten för understödsföreningar att ha två revisorer.

För hypoteksinstituten gäller att det i varje institut ska finnas två revisorer som ska utses av regeringen eller Finansinspektionen. Vidare gäller beträffande Sveriges allmänna hypotekskassa att revisorerna ska vara auktoriserade. Det kan ifrågasättas om inte samma principer för revisionsplikt bör gälla för hypoteksinstituten som för t.ex. banker. Med hänsyn till att dessa förhållanden bör övervägas i särskild ordning lämnar Utredningen inte här något förslag till ändring av de ifrågasatt bestämmelserna.

#### **7.1.7 Koncerner**

Enligt artikel 37 i koncernredovisningsdirektivet ska varje koncernredovisning granskas av en eller flera kvalificerade revisorer. Revisorerna ska även uttala sig om huruvida koncernförvaltningsberättelsen överensstämmer med koncernredovisningen för samma räkenskapsår eller inte.

Direktivet är tillämpligt om antingen moderföretaget eller ett eller flera av dotterföretagen är aktiebolag eller, om alla obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller liknande, handelsbolag. Emellertid får enligt artikel 6 i koncernredovisningsdirektivet undantag göras för artikel 27-bolag i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (se ovan under avsnitt 7.1.1).

Utredningens principiella utgångspunkt är som framgått att direktivets undantagsmöjligheter bör utnyttjas maximalt. När det gäller koncerner är gränsvärdena från och med den 5 september 2008 med svenska mått höga; för balansomslutningen 147 miljoner kronor, för nettoomsättningen 295 miljoner kronor och för antalet anställda 250. Med andra gränsvärden för koncerner än som gäller



för de enskilda aktiebolagen blir det enkelt att kringgå revisionsplikten för ett enskilt bolag genom att dela upp verksamheten i två eller flera bolag. Utredningen föreslår därför samma gränsvärden för koncerner som för de enskilda aktiebolagen.

I Danmark har man infört bestämmelser som innebär att moderföretag inte – oavsett koncernens storlek – kan undantas från revisionsplikt.<sup>12</sup> Utredningen om revisorer och revision menar emellertid att det inte finns skäl att särbehandla små bolag i revisionshänseende uteslutande på den grunden att de ingår i en koncern.

### 7.1.8 Övriga företagsformer

I avsnitt 7.1.2 har föreslagits att endast företag som överstiger gränsvärdena i det fjärde bolagsdirektivet bör vara revisionspliktiga. Det bör gälla inte bara för aktiebolag utan också för alla övriga företagsformer. Här nedan behandlas revisionsplikt till följd av särskilda bestämmelser för handelsbolag, stiftelser och utländska filialer.

#### Handelsbolag

Det finns i dag 21 150 handelsbolag som är revisionspliktiga därför att de har en eller flera juridiska personer som delägare.

En del av dessa revisionspliktiga handelsbolag är kommanditbolag med ett aktiebolag som komplementär och fysiska personer som kommanditdelägare. Konstruktionen innebär att kommanditdelägarna har ett ansvar för bolagets förpliktelser som är begränsat till ett penningbelopp som kan sättas mycket lågt. Ett sådant kommanditbolag kan då jämföras med ett aktiebolag när det gäller delägarnas ansvar för bolagets förpliktelser. Det är mot denna bakgrund man får se att handelsbolag med *en* juridisk person som delägare omfattas av revisionsplikt, oavsett antalet anställda.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver revisionsplikt för kommanditbolag, om alla komplementärer direkt eller indirekt är aktiebolag eller jämförbara företagsformer, men ger möjlighet

---

<sup>12</sup> Av § 135 stycke 3 årsregnskabsloven [love 647 af 15/06/2006] framgår att undantag från revisionsplikt inte kan tillämpas på ”virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse”.

för medlemsstaterna att göra samma undantag för kommanditbolag som för aktiebolag. Utredningen menar att små kommanditbolag inte bör särbehandlas i förhållande till små aktiebolag. Den nuvarande revisionsplikten för handelsbolag bör därför ändras så att den omfattar endast handelsbolag som överskrider de gränsvärden som Utredningen föreslår för alla företag.

### Stiftelser

För stiftelser gäller särskilda regler om revisionsplikt, bl.a. med hänsyn till att det finns stiftelser som hanterar stora tillgångar och driver verksamhet av stor samhälllig betydelse. Revisionsplikten i stiftelserna är avsedd att garantera att syftet med stiftelseförordnandet tillgodoses och gäller även om stiftelsen inte driver näringsverksamhet. Det är svårt att inom ramen för Utredningens uppdrag att avskaffa revisionsplikten i små företag, avgöra vilken vikt revisionsplikten har i stiftelserna. Ett utredningsförslag<sup>13</sup> har nyligen lämnats om stiftelsernas revisionsplikt och ärendet bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Det finns därför inte skäl att nu föreslå ändrade regler om revisionsplikt för stiftelser.

### Utländska filialer

För att undvika diskriminerande regler bör kravet på revision i utländska filialer ändras. Samma gränsvärden som Utredningen föreslår ska gälla för aktiebolag bör tillämpas på filialverksamhet som bedrivs i Sverige. En filial bör när fråga om revisionsplikt prövas behandlas som ett självständigt svenskt företag. Detta innebär att gränsvärdena ska gälla den balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda som verksamheten i Sverige har.

---

<sup>13</sup> Ds 2007:7.

## 7.2 Associationsrättsliga frågor

### 7.2.1 Allmänna utgångspunkter

#### Revisionsbegreppet och angränsande frågor

En given utgångspunkt för Utredningen när den utformar sina författningsförslag är att de vid varje tid gällande bestämmelserna om lagstadgad revision ska tillämpas inte bara på de aktiebolag som även i fortsättningen ska omfattas av revisionsplikt utan också i de aktiebolag som undantas från revisionsplikt men frivilligt väljer lagstadgad revision. Med andra ord ska uttrycket ”lagstadgad revision” ha en och samma betydelse i alla företag.

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.

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 prövar därför i det följande om förvaltningsrevisionen kan avskaffas.

I ett svenskt revisionsuppdrag ingår att granska och i revisionsberättelsen rapportera om huruvida bolaget fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen 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 prövar därför också om den nuvarande skyldigheten för en vald revisor att dels granska om revisionsklienten fullgjort vissa skyldigheter enligt skattebetalningslagen, dels vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott, nödvändigtvis ska ingå i revisionsuppdraget.

Det vore, som Utredningen ser det, olyckligt också om ett företag, som genom den föreslagna reformen befriats från revisionsplikt, efter något eller några år utan revisor skulle vilja pröva kvalificerad revision av räkenskaperna, men väljer att avstå därför att man inte vill binda sig för så stora kostnader som ett fyraårigt revisionsuppdrag innebär. Utredningen prövar därför om mandat-tiden för revisorer ska kortas av.

### Övriga bolagsrättsliga frågor

Uppdraget till Utredningen om revisorer och revision tar i första hand inte sikte på bolagsrättsliga frågor. Dessa har överlämnats till en särskild utredning som ska pröva bl.a. om kravet på lägsta tillåtna aktiekapital bör sänkas och om det går att förenkla de associationsrättsliga reglerna. I den utredningens uppdrag ingår dessutom att överväga om det behövs en ny företagsform utan

särskilt betalningsansvar som är särskilt anpassad för näringsverksamhet i liten skala.

Utredningen om revisorer och revision har alltså inte mandat att lägga fram förslag i syfte att allmänt förenkla reglerna i aktiebolagslagen. Den måste emellertid anses vara oförhindrad att lägga fram förslag om ändring i aktiebolagslagen som föranleds av Utredningens ovan nämnda förslag om en kraftig begränsning av den nuvarande revisionsplikten. I aktiebolagslagen finns i dag bestämmelser om minoritetsrevisor, värdeöverföringar från bolaget, ansvarsfrihet, likvidationsplikt vid kapitalbrist, m.m. som föreskriver att bolagets revisor ska medverka på visst sätt. Utredningen prövar i det följande vad som i dessa hänseenden bör gälla i aktiebolag som inte har lagstadgad revision.

### 7.2.2 Förvaltningsrevision

I Sverige ska revisorn granska inte bara företagens årsredovisning och bokföring utan också styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (9 kap. 3 § aktiebolagslagen). Resultatet av granskningen ska i första hand framgå av revisionsberättelsen.

I Revisionsstandard i Sverige (RS) 209 ges anvisningar om hur bolagsledningens förvaltning ska granskas. Av exemplet i punkt 28 framgår att en förvaltningsrevision kan omfatta genomgång av följande förvaltningsområden:

1. Styrelsens arbetsordning, instruktioner, eventuell arbetsfördelning inom styrelsen samt uppföljning och kontroll av tillämpningen av arbetsordning och instruktioner.
2. Styrelseordförandens förvaltningsåtgärder.
3. Verkställande direktörens löpande förvaltningsåtgärder respektive verkställande direktörens åtgärder där styrelsebeslut inte kunnat avvaktas.
4. Styrelsens tillsyn av organisationen för att säkra att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattas av betryggande intern kontroll. Tillsynen omfattar även risktagande, annan riskexponering, skydd mot risker och försäkringskydd.
5. Verkställande direktörens åtgärder för att säkra laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning. Väsentliga åtgärder

- avser normalt: lämplig organisation inklusive ansvarsförhållanden, system och rutiner för hantering av likvida medel, verifikationer och bokföring, uppföljning, tillsyn och kontroll av löpande bokföring och bokslut inklusive anpassning till nya förhållanden. Vid mer omfattande verksamhet eller risktagande, ställs högre krav på verkställande direktörens åtgärder.
6. Styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets ekonomiska situation inklusive dess skriftliga instruktioner om bedömningsunderlag som ska tas fram.
  7. Styrelsearbetet med protokoll, beslut och beslutsunderlag samt motsvarande för eventuella styrelsekommittéer.
  8. Redovisningen inklusive delårsrapportering och annan extern rapportering samt tillhörande registreringsåtgärder.
  9. Bolagets skyldigheter i fråga om skatter och avgifter.
  10. Regler för borgenärsskydd och minoritetsskydd, bl.a. avseende aktieägare/bolagsstämman, samt olovlig vinstutdelning.
  11. Enskilda förvaltningsåtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig beskaffenhet eller stor betydelse.
  12. Andra områden som följer av bolagets verksamhet samt bolagsordningens bestämmelser.

Revisorns rapportering i revisionsberättelsen om resultatet av hans eller hennes granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning ska enligt RS 209 punkt 30 behandla följande områden:

- uttalande om styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet enligt 9 kap. 33 § första stycket aktiebolagslagen,
- eventuellt uttalande om förteckning enligt 9 kap. 32 § punkt 3 aktiebolagslagen,
- eventuell anmärkning om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet gentemot bolaget enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen,

- eventuell anmärkning om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen,
- eventuell anmärkning i fråga om inte fullgjorda skyldigheter rörande skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

Resultatet av revisorns granskning av förvaltningen kan även leda till att revisorn blir skyldig att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen vid misstanke om brott eller enligt 9 § lagen om åtgärder mot penningtvätt (punkten 31 i RS 209).

Som framgått ovan saknas närmare riktlinjer i lag av begreppet förvaltningsrevision och det är förhållandevis oklart vad som ska anses höra till förvaltningsrevisionen. Det hävdas ibland att allt som inte är räkenskapsrevision, men som ingår i revisionsuppdraget och som revisorn enligt lag är ålagd att granska och rapportera om, är förvaltningsrevision. En sådan definition blir mycket vid och ger revisorn ganska fritt utrymme att bestämma omfattningen av sin granskning. Å andra sidan skulle många moment som ingår i RS 209 kunna anses höra till räkenskapsrevisionen. Det gäller t.ex. delvis innehållet i punkterna 4, 5, 8 och 10 ovan.

Som tidigare har nämnts behandlar 2006 års revisorsdirektiv endast räkenskapsrevision. Det är endast Sverige och Finland i hela EU som har förvaltningsrevision i sin lagstiftning. Det finns inte heller någon internationell revisionsstandard för granskningen av företagsledningens förvaltning. RS 209 är särsvensk i sin helhet.

Redan det förhållandet att förvaltningsrevisionen är tämligen unik för Sverige väcker frågan om det finns skäl att behålla den. 2006 års revisorsdirektiv bygger på tanken att alla företag i EU ska revideras på samma sätt. Marknaden för revisionstjänster ska vara fri så att en revisionsbyrå i ett EU-land kan revidera företag i ett annat. Det ska råda konkurrens över gränserna om revisionsuppdragen i EU och denna konkurrens ska leda till effektivare revision och lägre revisionskostnader. Utredningen har i betänkandet SOU 2007:56 funnit att den svenska förvaltningsrevisionen inte står i direkt strid med EG-rätten, men hållit öppet för att förvaltningsrevisionen inte kommer att godtas i framtiden. Förvaltningsrevisionen kan utgöra ett handelshinder, om revisionsföretag i andra EU-länder avstår från att lägga anbud på revision i Sverige därför att de saknar erfarenhet av förvaltningsrevision.

Det ovan återgivna exemplet ur RS 209 på vad en förvaltningsrevision kan omfatta visar att en sådan revision kan kräva mycket tid och resurser och därmed dra stora kostnader för revisionsklienten. I ett läge där rådet och kommissionen bedömt att företagen inom EU befinner sig i ett underläge i förhållande till företag från andra delar av världen ligger det nära till hands att förespråka att betungande svenska särbestämmelser om företagens administration avskaffas. Därmed blir de svenska aktiebolagen mera konkurrenskraftiga. Utredningen anser att sarsvenska lösningar som innebär förhöjda kostnader måste kunna motiveras med att de tillför de svenska företagen värden som minst motsvarar kostnadsökningarna eller framstår som nödvändiga för att främja viktiga samhällsintressen. Bevisbördan för detta ligger på den som förespråkar sarsvenska lösningar.

Det kan vara svårt att visa i kronor och ören exempelvis hur mycket den nuvarande förvaltningsrevisionen tillför de svenska företagen. En lösning kan då vara att överlämna till marknaden att avgöra om den förvaltningsrevision som erbjuds är prisvärd eller ej. Det blir möjligt om revisionsbegreppet av den svenske lagstiftaren snävas in till att avse endast räkenskapsrevision. Förvaltningsrevisionen blir då en tilläggstjänst och företagen kan – i stället för att få en oklart definierad tjänst – beställa exakt vad som efterfrågas. Därmed skulle svensk lagstiftning komma i linje med revisorsdirektivet och lagstiftningen i alla länder vi brukar jämföra oss med, utom Finland.

Utredningen har i det föregående förordat gränsvärden för revisionsplikt som innebär att nära 97 procent av de svenska aktiebolagen undantas från plikten. Samtidigt har Utredningen förhoppningar om att en betydande del av aktiebolagen frivilligt och i sitt eget intresse ska välja lagstadgad revision. Det kommer de att göra under förutsättning att den lagstadgade revisionen framstår som prisvärd. Tas förvaltningsrevisionen bort från den lagstadgade revisionen så att granskningen omfattar endast räkenskaperna, sjunker priset och fler bolag kommer att välja lagstadgad revision. De bolag som önskar behålla den nuvarande ordningen får i så fall välja revisor som ska utföra dels revision (dvs. räkenskapsrevision), dels avtalsmässig förvaltningsrevision.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att institutet förvaltningsrevision utmönstras ur aktiebolagslagen.

Att revisionsplikten begränsas till räkenskapsrevision hindrar självfallet inte att det i t.ex. Svensk kod för bolagsstyrning förs in



bestämmelser om att de företag som omfattas av koden ska ha förvaltningsrevision på visst sätt. Det är vidare möjligt att i bolagsordningen för ett aktiebolag ange att bolaget ska vara föremål för förvaltningsrevision samt innehållet i denna.

För börsnoterade företag gäller för övrigt till följd av 2006 års ändringsdirektiv att revisionen ska omfatta viss granskning av den företagsstyrningsrapport som bolaget ska upprätta. Det gäller t.ex. systemet för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen.

### 7.2.3 Ansvarsfrihet

Förvaltningsrevisionen är i dag nära kopplad till institutet ansvarsfrihet. Vill bolaget väcka talan om skadestånd enligt aktiebolagslagen, måste fråga härom först behandlas på bolagsstämman. Fråga om bolaget ska väcka sådan talan mot styrelseledamöter och verkställande direktör – lagen talar här om ansvarsfrihet – är ett obligatoriskt ärende på årsstämman (7 kap. 11 § 3 aktiebolagslagen). Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Beviljas bolagsledningen ansvarsfrihet för sin förvaltning under året, innebär det att skadeståndstalan sedan i princip inte kan väckas. Syftet med bestämmelserna är att tidigt ge bolagsledningen ett bindande besked om huruvida bolaget avser att väcka talan mot styrelseledamöterna eller verkställande direktören eller någon av dem på grund av det sätt som de har skött bolagets förvaltning under det aktuella räkenskapsåret.

Har bolagsstämman beslutat att bevilja ansvarsfrihet eller att inte föra en skadeståndstalan mot styrelseledamöterna och verkställande direktören, kan bolagsledningen ändå inte vara lugn, eftersom beslutet inte gäller om aktieägarna på bolagsstämman har blivit vilseledda. Bolaget kan sålunda väcka skadeståndstalan utan hinder av att bolagsstämman fattat beslut om ansvarsfrihet, om det i årsredovisningen eller i revisionsberättelsen eller på annat sätt inte har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter till bolagsstämman om det beslut eller den åtgärd som talan grundas på (29 kap. 11 § aktiebolagslagen). Denna bestämmelse har visat sig ge utrymme för skadeståndstalan i en sådan omfattning att hela ansvarsfrihetsinstitutet har kommit att sättas i

fråga (Se Svernlöv, Carl, *Ansvarsfrihet. Dechargeinstitutet i svensk aktiebolagsrätt*). Det kan visserligen hävdas att det i praktiken kan bli svårt att vinna framgång i en rättegång där revisorn har tillstyrkt ansvarsfrihet och stämman beslutat om detta. Samtidigt kan det konstateras att ett beslut om ansvarsfrihet inte ger den åsyftade tryggheten åt bolagsledningen.

Att frågan om ansvarsfrihet är ett obligatoriskt ämne på årsstämman skapar problem i börsbolag med aktieägare utomlands. Många amerikanska pensionsfonder har stora aktieinnehav i svenska börsbolag och vill utnyttja rösträtten för sina aktier genom ombud på årsstämman. I detta syfte utfärdar de fullmakt med instruktioner om hur ombudet ska rösta i olika frågor. Institutet ansvarsfrihet är okänt i de flesta länder inklusive USA. Fullmaktsgivarna känner därför redan från början en viss misstänksamhet och vill inte så gärna ge instruktioner om att ansvarsfrihet ska beviljas. Enligt de regler som gäller för pensionsfondens förvaltning har fullmaktsgivaren ofta inte heller befogenhet att på fondens vägnar avstå från bolagets eventuella rätt att föra skadeståndstalan mot bolagsledningen.

Ansvarsfrihetsinstitutet är något som Sverige är i det närmaste ensamt om, i vart fall med den roll som revisorn har när fråga om ansvarsfrihet prövas på årsstämman, och redan detta talar för att institutet nu utmönstras ur aktiebolagslagen. Det ankommer emellertid på den utredning som har fått i uppdrag att pröva behovet av ändringar i associationsrätten att pröva frågan om institutet i dess helhet ska avskaffas.

Utredningen om revisorer och revision lägger därför inte fram förslag om ändringar i ansvarsfrihetsreglerna utöver vad som följer av Utredningens förslag om att avskaffa förvaltningsrevisionen. Detta föreslås ske genom att dels 9 kap. 3 § första stycket ändras så att det framgår att revisorn bara ska granska bolagets årsredovisning och bokföring, dels att 9 kap. 33 § upphävs i sin helhet. Det sistnämnda innebär bl.a. att revisorn inte längre ska uttala sig i revisionsberättelsen om huruvida bolagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet.

Eftersom Utredningen inte föreslår att ansvarsinstitutet i sig bör upphävas kommer bolagen fortsättningsvis att ha samma möjligheter som i dag att väcka skadeståndstalan. Det finns därför ingen anledning att utifrån denna synvinkel se över bestämmelserna i 29 kap. aktiebolagslagen.

Den nu föreslagna regleringen medför följdändringar i finanslagstiftningen såvitt avser revisorers skyldighet att rapportera till Finansinspektionen.

#### 7.2.4 Åtgärder vid misstanke om brott m.m.

##### Inledning

Utredningen är som tidigare framgått positiv till revision och anser att företag som har en kvalificerad revisor kvalitetssäkrar sin redovisning. Det är tvånget till revision som kan kritiseras, inte revisionen i sig, och det är önskvärt att företag som undantas från revisionsplikt, men som ändå måste anses ha nytta av en revision, frivilligt väljer sådan.

Med denna inställning är det viktigt att alla omständigheter som kan få företag att avstå från frivillig revision såvitt möjligt undanröjs. Till omständigheter som kan antas motverka frivillig revision hör bestämmelser i 9 kap. 34, 37, 42–44 samt 46 §§ aktiebolagslagen som ålägger revisorn en skyldighet att rapportera, anmäla eller informera beträffande revisionsklientens angelägenheter till Skatteverket, åklagaren eller undersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Motsvarande bestämmelser har till viss del införts även i andra lagar.

Om revisionsplikten begränsas kan man grovt indela de företag som undantas i tre kategorier. Den första omfattar en liten grupp som ägs och styrs av kriminella, som inte under några omständigheter kommer att frivilligt släppa in en revisor i företaget. Dessa företag måste bli föremål för särskilda insatser genom bl.a. Ekobrottsmyndighetens, Skatteverkets och Bolagsverkets försorg. Av företagens offentliga årsbokslut eller årsredovisning kommer att framgå att bolaget inte har reviderats vilket kan få betydelse för bolagets möjligheter att bedriva verksamhet. Det finns emellertid inte skäl att försöka locka denna grupp av företagsägare till frivillig revision genom att upphäva de nu diskuterade bestämmelserna.

I den andra ändan av skalan befinner sig det stora flertalet företag som drivs av hederliga näringsidkare som anser sig behöva revision för att kunna utveckla sina företag. De fruktar inte resultatet av en revision och de behöver inte lockas att välja revision genom en lagändring som innebär att de ifrågavarande bestämmelserna tas bort.

Det finns emellertid en tredje kategori företag som på skalan ligger mellan de två nu nämnda. Det går inte att säga hur många de är, men de är tillräckligt många för att det ska vara värt att diskutera om bestämmelserna bör upphävas i samband med att revisionsplikten för små företag avskaffas för att locka dem till frivillig revision. Till denna kategori hör exempelvis företag som under en period har slarvat med räkenskaperna och som skulle behöva hjälp med att få ordning i sin redovisning. Företagets ägare tvekar emellertid att välja en kvalificerad revisor eftersom denne sannolikt kommer att upptäcka bokföringsbrott som revisorn är skyldig att anmäla. Även företag med mera ordnade förhållanden kan antas höra till denna kategori. Det kan för att ta ett annat exempel röra sig om företag som försökt uppfylla alla krav som lagen ställer men som är osäkra på om de har lyckats och skulle vilja ha en revisor som går igenom företagets rutiner. För företag i de nu beskrivna situationerna kan det vara avgörande att revisorn i dag har en gransknings- och anmälningsskyldighet som kan slå hårt mot revisionsklienten. De som inte vill ta den risk som är förenad med gransknings- och anmälningsskyldigheten avstår från frivillig revision och går därmed miste om den ekonomiska expertis som en kvalificerad revisor tillhandahåller.

Enligt Utredningens mening är det olyckligt om gransknings- och anmälningsskyldigheten utgör hinder för företag som önskar och behöver revision. Bestämmelserna bör därför utmönstras ur lagstiftningen, om inte starka skäl talar däremot. Det gäller särskilt om bestämmelserna saknar motsvarighet i länder som vi brukar jämföra oss med.

### **Rapportering vid brister i fullgörande av skatter och avgifter**

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen är revisorn skyldig att i förekommande fall i revisionsberättelsen anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att 1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), 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. Om bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 34 § 1–3 ska en kopia av revisionsberättelsen sändas till Skatteverket (9 kap. 37 § aktiebolagslagen).

Sistnämnda paragraf innehåller emellertid också en skyldighet för revisorn att sända in revisionsberättelsen till Skatteverket även i vissa andra fall, t.ex. om den innehåller uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

De anmälningar som revisorer gör till Skatteverket avser mycket sällan andra bolag än de allra minsta; med mindre än 3 miljoner kronor i omsättning.

Den analys som Utredningen gör rörande revisionens betydelse för skattekontrollen av små företag i avsnitt 7.6 visar att bestämmelserna i 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen om revisorns granskning och anmärkningar i revisionsberättelsen av företagets skattebetalningar spelar liten eller ingen roll vid sidan av de möjligheter till kontroll av skattebetalningarna som de i skattebetalningslagen föreskrivna skattekontona ger åt Skatteverket. De nämnda bestämmelserna i aktiebolagslagen kan därför enligt Utredningen utmönstras utan att det påverkar skatteuppbörden på ett märkbart sätt. Detta gäller även bestämmelserna i övrigt om att orena revisionsberättelser ska ges in till Skatteverket. Eftersom bestämmelserna i 9 kap. 34 och 37 §§ har negativa effekter på företagets vilja att ha frivillig revision föreslår Utredningen att bestämmelserna upphävs.

Vad som nu sagts gäller även motsvarande bestämmelser i andra lagar.

## Rapportering vid brottsmisstanke

### *Den allmänna skyldigheten att informera om misstanke om brott*

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om att en revisor är skyldig att agera vid misstanke om vissa brott. Det gäller om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna bestämmelser i brottsbalken och skattebrottslagen. Revisorn ska då utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats ska revisorn dessutom avgå från sitt uppdrag. När revisorn anmäler sin avgång för registrering till aktiebolagsregistret, ska han eller hon i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange

de omständigheter som misstanken grundar sig på. Från dessa bestämmelser om anmälan och avgång görs undantag bl.a. för det fallet att brottet är obetydligt.

Även när det gäller revisorers skyldighet att anmäla misstanke om ekonomisk brottslighet visar Utredningens analys i avsnitt 7.6 att anmälningsskyldigheten har liten betydelse för samhällets åtgärder mot ekonomisk brottslighet i små företag. Här kan särskilt framhållas att både BRÅ:s och OECD:s granskning visar att skyldigheten att anmäla brott medför att revisorers granskning blir begränsad genom att företagen undanhåller information för revisorn. För att uppmuntra till frivillig revision i små företag och skapa en förtroendefull situation mellan revisor och bolagets ledning bör därför enligt Utredningens mening revisorernas skyldighet att anmäla brott begränsas. Efter en lagändring med sådan innebörd kan fler antas välja frivillig revision och revisorernas möjlighet att utbilda företagets ledning och påverka den att göra rätt från början ökar. Detta proaktiva förhållningssätt är enligt Utredningens mening den mest effektiva metoden för att motverka brottslighet i små företag.

Utredningen föreslår därför att anmälningsskyldigheten enligt den särskilda brottskatalogen i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen slopas, utom såvitt avser mutbrott och bestickning som riktar sig mot offentliga tjänstemän. Sistnämnda brott omfattas av internationella åtaganden och kräver särskilda överväganden, se nedan.

#### *Informationskyldighet enligt lagen om penningtvätt*

Enligt lagen om penningtvätt har bl.a. fysiska och juridiska personer som driver revisionsverksamhet skyldighet att anmäla misstanke om penningtvätt. Den lagen bygger på EU:s tre penningtvättsdirektiv och har nyligen föreslagits omfatta även misstanke om terrorismfinansiering och andra liknande verksamheter. Någon möjlighet att inskränka den anmälningsskyldighet som revisorer har enligt dessa direktiv finns inte. Förslaget om ändringar i bl.a. lagen om penningtvätt bereds för närvarande inom Finansdepartementet och det finns inte skäl för Utredningen att i detta sammanhang överväga förändringar i den lagen.

*Informationsskyldighet till följd av OECD:s konvention och rekommendationer om bekämpande av korruption*

OECD:s konvention och rekommendationer om bekämpande av korruption kan också medföra anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, se avsnitt 3.1.2.

OECD:s instrument avser de svenska brotten bestickning och mutbrott enligt 17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken samt medhjälp till sådana brott (prop. 1998/99:32 s. 56 f. och 2003/04:70).

OECD:s instrument syftar till att bekämpa korruption av offentliga tjänstemän i internationella affärsförhållanden. Enligt Utredningens mening är det emellertid inte lämpligt att införa en bestämmelse i svensk lag med ett så begränsat tillämpningsområde. Utredningen föreslår en mera generell bestämmelse om skyldighet för revisorn att anmäla misstankar om korruption beträffande befattningshavare och förtroendevalda i domstolar och offentlig förvaltning.

Det kan verka överflödigt att göra en anmälan om en brottsmisstanke, när någon annan redan anmält saken (jfr 9 kap. 44 § andra stycket 2 aktiebolagslagen). Enligt Utredningens mening kan det dock vara av vikt för brottsutredningen att bolagets revisor står bakom anmälan om bestickning eller mutbrott. Revisorns anmälningsskyldighet bör därför inte falla bort därför att någon annan har gjort en anmälan. En annan sak är att revisorns anmälningsskyldighet kan anses fullgjord genom att anmälan till åklagare de facto lämnats av t.ex. styrelsen. Det måste dock klart och tydligt framgå att revisorn står bakom anmälan och det får ankomma på honom eller henne att säkerställa att detta framgår.

Skyldigheten att anmäla mutbrott och bestickning bör gälla oavsett om det misstänkta brottet är obetydligt eller verkningarna av gärningen avhjälpats (jfr 9 kap. 44 § andra stycket 1 och 3 aktiebolagslagen). Det bör ankomma på bolagets ledning och åklagare att efter fullgjord anmälan avgöra om vidare åtgärder bör vidtas.

OECD har vid sin granskning av Sveriges åtaganden enligt korruptionskonventionen i september 2005 konstaterat att det är sällsynt med korruption av offentliga tjänstemän i Sverige och att revisorer inte i något fall anmält misstanke om korruption. Det kan därför antas att antalet anmälningar kommer att bli få. Ett slopande av undantagen i 9 kap. 44 § andra stycket aktiebolagslagen kan därför inte antas medföra några olägenheter för polis och åklagare.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att undantagen i 9 kap. 44 § andra stycket aktiebolagslagen slopas.

Bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen är utformade enligt ett civilrättsligt synsätt, med utgångspunkt i att revisorn är bolagets syssloman och skyldig att verka utifrån bolagets och dess intressenters intressen (prop. 1997/98:99 s. 163). I dag gäller anmälningsskyldigheten enligt 9 kap. 42 § första stycket endast misstanke om brott som begåtts av en styrelseledamot eller den verkställande direktören.

Enligt Utredningens mening bör bolagets ledning underrättas även om det är någon annan inom företaget än en styrelseledamot eller den verkställande direktören som misstanken gäller. Bolagsledningen bör underrättas så snart det finns misstanke om förestående, pågående eller begånget mutbrott eller bestickning inom ramen för bolagets verksamhet, dvs. utan att misstanken kan riktas mot någon viss person. Revisorn bör ha samma underrettelseskyldighet i förhållande till åklagare som till bolagsledningen.

En revisor har enligt 9 kap. 44 § första stycket aktiebolagslagen en ovillkorlig skyldighet att lämna sitt uppdrag i förtid, om bolagsledningen underrättats om brottsmisstanke. Skyldigheten att avgå kan antas motverka att revisorer gör anmälan om brott. Enligt Utredningens mening finns det inte anledning att ha kvar en ovillkorlig regel om avgång i förtid, när anmälningsskyldigheten utsträcks till att gälla inte bara misstanke mot styrelseledamot och verkställande direktör utan mot alla som är verksamma i bolaget och när undantagen i 9 kap. 44 § slopas.

Utredningen har i sitt förra delbetänkande föreslagit att ett revisionsuppdrag upphör i förtid, om revisorn begär det samt att företaget och revisorn ska underrätta Bolagsverket om orsakerna till den förtida avgången. Utredningen föreslår att reglerna ändras och får den innebörden att revisorn ska pröva om han eller hon omedelbart bör avgå för det fall han eller hon har anmält misstanke om brott. Revisorn bör normalt avgå om bolagets verksamhet innefattar en omfattande och allvarlig brottslighet. Om emellertid den anmälda misstanken avser en mindre allvarlig brottslighet begången vid ett enstaka tillfälle, finns det normalt inte skäl för revisorn att avgå i förtid. För det fall en förundersökning skulle äventyras om revisorn avgår, bör revisorn avvakta med sin avgång. Revisorn bör i sådant fall samråda med förundersökningsledaren.



Är det fråga om annan brottslighet än sådan som föranleder anmälningsskyldighet, kan revisorn avgå med stöd av 9 kap. 22 § aktiebolagslagen.

Utredningen föreslår att bestämmelserna utformas i enlighet med det anförda. Genomförs de nu föreslagna lagändringarna uppfyller Sverige de rekommendationer som OECD lämnade vid sin granskning år 2005.

Med undantag för bestämmelserna i lagen om penningtvätt gäller skyldigheten för en revisor att göra brottanmälan till åklagare i dag bara vid revision av aktiebolag. Enligt Utredningens mening är det emellertid viktigt att korruption och mutbrott motverkas i alla företag oavsett associationsform och föreslår att anmälningsskyldigheten utvidgas till att omfatta alla associationsformer.

Med en sådan utvidgning bör anmälningsskyldigheten regleras i en särskild lag som gäller för revisorer i alla typer av företag. En möjlighet skulle kunna vara att utvidga lagen om penningtvätt och låta anmälningsskyldigheten omfatta också exempelvis den verksamhet som bedrivs av redovisningskonsulter. Mot en sådan lösning talar att lagen om penningtvätt innehåller många regler utöver dem om anmälningsskyldighet och att lagen dessutom nu är föremål för översyn.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att en generell reglering av anmälningsskyldigheten för revisorer i alla typer av företag införs i revisorslagen. Regleringen bör omfatta kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag och ålägga dem anmälningsskyldighet, om de vid utövande av lagstadgad revision eller andra lagstadgade uppdrag får skäl att misstänka bestickning och mutbrott i klientens verksamhet.

#### *Upplysningsplikt under förundersökning i brottmål*

Enligt 26 § revisorslagen får en revisor inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Av regel 5 i FAR SRS yrkesetiska regler följer att en medlem inte får röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för utomstående som medlemmen har fått kännedom om i sin yrkesutövning. Detta gäller dock inte om medlemmen har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller

rätt att yttra sig eller behörigt tillstånd i övrigt. En motsvarande regel finns i ISA 240.

Förutom genom ovan nämnda bestämmelser om revisorns anmälningsskyldighet bryts revisorers tystnadsplikt genom bestämmelser i bl.a. 9 kap. 46 § andra stycket aktiebolagslagen om att revisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till förundersökningsledaren i brottmål.

Revisorns tystnadsplikt enligt revisorslagen och de yrkesetiska reglerna gäller även vid andra uppdrag än revisionsuppdrag.

Utredningen menar att skyldigheten för en revisor att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare bör gälla generellt för kvalificerade revisorer, oavsett vilken associationsform som revisionsklienten har. Utredningen föreslår därför en bestämmelse i revisorslagen om att alla kvalificerade revisorer med uppdrag enligt lag eller annan författning, t.ex. revision eller granskning av fusionsplan, ska vara skyldiga att på begäran lämna upplysningar om uppdragsgivarens angelägenheter till förundersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Bestämmelser om detta i olika associationsrättsliga lagar kan därmed utmönstras.

I 29 kap. 2 § aktiebolagslagen, 13 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar och 37 § revisionslagen anges att en revisor ansvarar för skada p.g.a. rapportering av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta är oriktiga. Dessa bestämmelser bör gälla även framöver och en hänvisning får i stället göras till revisorslagen. Även i 5 kap. 2 § stiftelselagen finns en liknande bestämmelse. Reglerna om revision i stiftelselagen är föremål för överväganden. Utredningen föreslår därför inte nu någon bestämmelse om detta i stiftelselagen men frågan bör bevakas i lagstiftningsärendet. I 9 kap. 2 § sparbankslagen, 11 kap. 2 § lagen om medlemsbanker och 16 kap. 2 § försäkringsrörelselagen finns regler om skadestånd. Det får övervägas särskilt om motsvarande bestämmelser bör införas där.

En närliggande fråga är om alla kvalificerade revisorer bör ha möjlighet att på eget initiativ lämna uppgifter till åklagare om särskilt allvarlig brottslig verksamhet som revisorn fått kännedom om i sin yrkesutövning. Det kan framstå som märkligt att en revisor som får kännedom om grov brottslighet i ett företag är förhindrad att anmäla detta till polis och åklagare. Intresset av att beivra grövre brottslighet skulle kunna anses gå före det intresse som ligger bakom tystnadsplikten. Systematisk och organiserad brottslighet skulle effektivare kunna beivras, i synnerhet om

möjligheten utsträcktes till att gälla all yrkesutövning som revisorer utför. Det skulle dock föra för långt att nu öppna för en så omfattande begränsning av revisorernas tystnadsplikt. En sådan reglering skulle vara unik och får i stället övervägas i ett sammanhang där även andra yrkesgruppers tystnadsplikt behandlas.

### Sammanfattning

Sammanfattningsvis föreslår Utredningen att revisorns uppgifter att dels granska och rapportera om revisionsklientens hantering av skatter och avgifter, dels agera vid misstanke om vissa brott inte längre ska ingå i revisionsuppdraget. Bestämmelser om skyldighet för revisorn att självmant anmäla misstanke om bestickning och mutbrott, vilka bygger på internationella åtaganden, samt att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare i brottmål införs i revisorslagen.

#### 7.2.5 Revisorns mandattid

Sedan gammalt kunde en revisor väljas tills vidare, dvs. revisorsvalet gällde till dess ny revisor valdes. Numera gäller sedan den 1 januari 1999 att revisorer i svenska aktiebolag väljs för en fast mandattid på fyra år (9 kap. 22 § aktiebolagslagen). Den fyraåriga mandattiden motiverades med att den skulle bidra till att revisorn intog en självständig och oberoende ställning gentemot bolaget.<sup>14</sup>

Sedan fyraårsregeln trädde i kraft har den utsatts för kritik. Mandatperioden har, i vart fall i mindre bolag, inte slagit igenom eftersom många bolag inte tillämpar regeln på ett korrekt sätt. Bolagen håller inte reda på när mandatperioden är slut och det är dags för revisorsval. I praktiken har det därför ofta företagits revisorsval varje år. Regelefterlevnaden har dessutom varit svår för Bolagsverket att kontrollera.

Det har ifrågasatts om en fyraårig mandatperiod verkligen förbättrar revisorns opartiskhet och självständighet, eftersom regeln, förutom när det gäller noterade företag, inte är kombinerad med något generellt krav på revisorsrotation.

Frågan om det är bra eller dåligt med långa revisionsuppdrag är inte enkel att besvara. En revisor som under lång tid har haft

---

<sup>14</sup> Prop. 1997/98:99 s. 140 f. och prop. 2004/05:85 s. 321 f.

samma revisionsklient har fått god kännedom om verksamheten och dess redovisning, vilket i sig kan bidra till en effektivare revision. En lång relation med samme klient innebär samtidigt en risk för att revisorn blir alltför involverad i verksamheten och nära lierad med företagsledningen något som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.

Även om Utredningen har i uppdrag att slopa revisionsplikten för små företag anser den att frivillig revision är något positivt som bör uppmuntras. För bolag som på frivillig väg vill pröva på revision är den nuvarande mandattiden på fyra år ett hinder eftersom bolaget genom revisorsvalet binder sig för en lång tid och därmed också för höga revisionskostnader. Utredningen menar därför att mandattiden bör kortas ned för de små företagen och föreslår att en ettårig mandatperiod ska gälla för revisorn i dessa företag. Förslaget ligger i linje med regeringens mål om regel-förenklingar och lättnader beträffande småföretagens administrativa bördor.

Det är emellertid inte självklart att en ettårig mandatperiod är lika fördelaktig för större företag. Årligen återkommande revisorsval i stora företag är förenade med ökade administrationskostnader. Även för revisionsbyråerna kan en generell regel om ettåriga mandatperioder tänkas medföra ökade kostnader och ökad administration på grund av ökad offertgivning.

Ett alternativ skulle därför vara att låta den fyraåriga mandatperioden kvarstå för de bolag som omfattas av revisionsplikt. Utredningen anser sig emellertid inte kunna förorda olika mandattider för revisorer beroende på vilka revisorsklienter de har. Det skulle gå stick i stäv med vad Utredningen tidigare anfört om att reglerna i 9 kap. aktiebolagslagen om revision ska tillämpas på samma sätt oavsett om revisionen har beslutats på frivillig väg eller om den föranleds av plikt.

I 8 kap. 13 § aktiebolagslagen regleras styrelseledamöternas mandattid. Ett uppdrag som styrelseledamot gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då styrelseledamoten utsågs. Av tredje stycket framgår att det i bolagsordningen får föreskrivas att uppdraget ska gälla för en längre tid än ett år. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då styrelseledamoten utsågs.

I förarbetena anges att lagen tillhandahåller en standardbestämelse om styrelseledamöters mandattid vilken är ett år. Med en

sådan bestämmelse kommer det inte att vara nödvändigt att reglera mandattiden i bolagsordningen annat än om aktieägarna vill bestämma tiden på något annat sätt än vad lagen föreskriver.<sup>15</sup>

Utredningen anser att det finns flera fördelar med att föreskriva motsvarande regler för revisorernas mandattid. Som huvudregel bör en revisor väljas på ett år. Detta bör följa av lagen och inte kräva någon ytterligare reglering i bolagsordningen. Det kan antas att de flesta små företag föredrar en ettårig mandatperiod. Om emellertid något bolag skulle föredra en längre mandatperiod, dock högst fyra år, bör lagen tillhandahålla även ett sådant alternativ. Detta kräver dock ett aktivt agerande från bolagets sida på så sätt att mandatperioden skrivs in i bolagsordningen.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att revisorernas mandatperiod, som huvudregel, ändras till ett år, men att det även fortsättningsvis ska finnas möjlighet att välja revisorn för en längre mandatperiod, dock längst för fyra år.

### 7.2.6 Jävsbestämmelser m.m. vid frivillig revision

I Utredningens betänkande *Revisionsutskott m.m.* (SOU 2007:56 s. 186 ff.) lämnas en redogörelse för vilka krav som i dag ställs på revisorn när det gäller oberoende och objektivitet. Som anfördes i det sammanhanget finns de regler som styr revisorers opartiskhet och självständighet dels i det associationsrättsliga, dels i det yrkesetiska regelverket. I aktiebolagslagen finns sålunda bestämmelser om att revisorn inte får vara jävig. Dessutom gäller att en revisor måste uppfylla kraven i framför allt 20–23 och 25 §§ revisorslagen. Revisorn ska bl.a. med hjälp av den s.k. analysmodellen pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet.

Analysmodellen innehåller en presumtionsregel som innebär att revisorn ska avsäga sig eller avböja uppdraget i fem typsituationer och dessutom om det eljest föreligger något förhållande av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Presumtionen kan brytas om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. I betänkandet anför Utredningen (s. 191) att det inte kan uteslutas att den svenska analysmodellen

<sup>15</sup> Prop. 2004/05:85 s. 228.

medför onödigt betungande administrativa pålagor samt viss rättsosäkerhet för revisorerna. Utredningen anser därför att det kan finnas skäl att se över den svenska modellen.

I detta sammanhang bör de nuvarande bestämmelserna om jäv i bl.a. 9 kap. 17 § aktiebolagslagen också uppmärksammas. De hindrar bl.a. revisorn att biträda vid klientens bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll därav (s.k. bokföringsjäv). Revisorn får inte heller vara verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder klienten vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver (s.k. byråjäv).

I fråga om revisorer i de börsnoterade bolagen och andra mycket stora bolag har byråjävsregeln förstärkts så att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver inte får vara revisor.

Det kan emellertid enligt Utredningens mening inte komma ifråga att beteckna en granskning som utförs av en jävig person som ”revision”. Aktiebolag som efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna frivilligt väljer ”revision” måste för denna anlita en revisor som inte överskrider de nämnda jävsbestämmelserna, annars får årsbokslutet eller årsredovisningen inte föras med en påteckning om att handlingen har reviderats.

En påteckning på en årsredovisning eller ett årsbokslut om att handlingen har ”reviderats” kan, om granskningen inte uppfyller de krav som lagen ställer på en kvalificerad revision, utlösa disciplinära åtgärder av Revisorsnämnden.

Utredningen föreslår för närvarande inga ändringar i gällande byråjävsregler, men kommer i etapp 3 göra en översyn av reglerna.

### 7.2.7 Minoritetsrevisor

I dag finns i aktiebolagslagen regler för det fall en aktieägarminoritet inte har förtroende för den revisor som valts på bolagsstämman.<sup>16</sup> Enligt 9 kap. 9 § kan en aktieägare föreslå att en revisor som utses av länsstyrelsen ska delta i revisionen tillsammans med

---

<sup>16</sup> En revisor ska tillvarata samtliga aktieägares intressen och se till bl.a. att likhetsprincipen i 3 kap. 1 § och den s.k. generalklausulen (se 8 kap. 41 §) respekteras. Revisorn utgör därför en del av det minoritetsskydd som aktiebolagslagen ger. När revisionsplikten avskaffas i små företag ställs minoriteten utan möjlighet att vända sig till revisorn när det uppstår tvist mellan aktieägare eller mellan aktieägare och bolagsledning i en fråga som hör till en revisors granskningsområde.

övriga revisorer. Förslaget ska framställas på en bolagsstämma där revisorsval ska ske eller förslaget enligt kallelsen till bolagsstämman ska behandlas. Om förslaget biträds av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman och om någon aktieägare begär det hos länsstyrelsen, ska länsstyrelsen utse en revisor. Länsstyrelsen ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig, innan den utser revisor. Beslutet ska avse tiden till och med nästa årsstämma.

I aktiebolag som undantagits från revisionsplikt och som inte valt någon revisor kan bestämmelsen, så som den nu är utformad, inte användas, eftersom minoritetsrevisorn inte har någon annan revisor att utföra revisionen tillsammans med.

Utredningen föreslår därför att bestämmelserna i 9 kap. 9 § kompletteras med en ny bestämmelse, 9 kap. 9 a §, som ska gälla för aktiebolag som undantagits från revisionsplikt och som inte valt någon revisor. Bestämmelsen ska ge möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar 10 procent av samtliga aktier i bolaget eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman att i samma ordning som enligt 9 kap. 9 § genomdriva lagstadgad revision av bolaget.

I dag gäller närmast undantagslöst att revisor utses av bolagsstämman. Det beror på att revisionen för närvarande omfattar både räkenskaps- och förvaltningsrevision. Eftersom revisorn ska uttala sig i frågan om ansvarsfrihet, bör det inte ankomma på bolagsledningen att besluta om val av revisor. Utredningen föreslår ändring i båda dessa avseenden. Är det tydligt att en minoritet av tillräcklig storlek önskar lagstadgad revision och uppger viss revisor, bör styrelsen kunna utse honom eller henne till revisor, om inte särskilda skäl talar emot det. Utredningen föreslår att detta framgår av 9 kap. 9 a §.

### **7.2.8 Revisors rätt att agera m.m.**

Det finns i aktiebolagslagen bestämmelser som ger revisorn rätt att agera. I 7 kap. 13 § anges att styrelsen ska kalla till extra bolagsstämma, om en revisor i bolaget skriftligen begär att en sådan bolagsstämma sammankallas för att behandla ett angivet ärende. Kallelsen ska i så fall utfärdas inom två veckor från det att begäran kom in till bolaget, annars kan revisorn enligt 17 § i samma kapitel anmäla saken till länsstyrelsen som då kan kalla till stämma. Det är

tydligt att denna bestämmelse inte kan tillämpas i bolag som saknar revisor.

När en aktieägare på bolagsstämma begär en upplysning som inte kan lämnas till aktieägarna utan väsentlig skada för bolaget, finns i 7 kap. 34 och 35 §§ bestämmelser som innebär att styrelsen lämnar den begärda upplysningen inte till den aktieägare som begärt den utan till bolagets revisor som ska avge ett yttrande i saken. Denna bestämmelse kan inte tillämpas i bolag som saknar revisor. Om aktieägaren har aktier som motsvarar minst 10 procent av aktiekapitalet eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman, kan han i stället genomdriva att revisor utses i bolaget som kan ta emot informationen. Utredningen föreslår att bestämmelsen kompletteras så att den aktieägare som begärt upplysningen i förekommande fall får information av styrelsen om denna möjlighet.

Utredningen finner att ytterligare åtgärder inte behöver vidtas för att tillförsäkra aktieägare i bolag utan revisor samma mått av insyn som i bolag med revisor. I sammanhanget vill Utredningen hänvisa till bestämmelserna i 7 kap. 36 § om aktieägars insyn i aktiebolag med högst tio aktieägare.

### 7.2.9 Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist

I 25 kap. 13–20 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist. De bygger på tanken att innan ett bolag hamnar på obestånd det oftast går med förlust som gröper ur aktiekapitalet. Om ingenting görs kommer hela aktiekapitalet att gå förlorat och när bolaget slutligen är på obestånd och tvingas i konkurs kommer bolagets kvarvarande tillgångar inte att räcka ens till att betala konkurskostnaderna och bolagsborgenärerna får ingen utdelning alls. Det behövs därför en ordning som innebär att aktieägarna får en larmsignal i ett tidigt skede om att allt inte står rätt till i bolaget och tvingar dem att agera. Går det inte att vända utvecklingen bör bolaget likvideras i sådan tid att det finns tillgångar kvar så det räcker till likvidationskostnaderna.

Bestämmelserna innebär att om ett aktiebolag gått med förlust så att mer än hälften av aktiekapitalet gått förlorat, eller som det uttrycks i lagen ”bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet”, så får bolaget inte fortsätta att driva verksamhet som vanligt utan åtgärder måste vidtas för att återge



aktiekapitalet full täckning. Vidtas inte sådana åtgärder behandlas aktiebolaget som ett handelsbolag på det sättet att aktieägarna – tillsammans med bl.a. styrelsen och verkställande direktören – blir personligen betalningsskyldiga för bolagets uppkommande förpliktelser. I slutändan kan allmän domstol försätta aktiebolaget i likvidation, om föreskrivna åtgärder inte vidtas eller inte leder till godtagbart resultat.

Bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist saknar motsvarighet i övriga länder som vi brukar jämföra oss med. Redan det förhållandet att bestämmelserna är närmast unika för Sverige väcker frågan om det finns skäl att behålla dem. Som nämnts ovan angående förvaltningsrevisionens vara eller icke vara ligger det nära till hands att förespråka att betungande svenska särbestämmelser avskaffas så att de svenska aktiebolagen blir mera konkurrenskraftiga.

Det kan inte råda någon tvekan om att bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist måste hänföras till kategorin betungande. Det är en stor och dyrbar process som den svenske lagstiftaren föreskriver vid misstanke om att aktiekapitalet inte har tillräcklig täckning. De åtgärder som lagen föreskriver vid kapitalbrist står därför enligt Utredningens mening inte i proportion till vad som kan uppnås. Det gäller särskilt i bolag som visserligen har bristfällig kapitaltäckning men som inte är på obestånd utan kan betala sina skulder efter hand som de förfaller till betalning.

För tillämpningen av bestämmelserna spelar bolagets revisor en central roll. Erfarenheten visar att det ofta är revisorn som slår larm om att aktiekapitalet har sjunkit till kritisk nivå. Det är också revisorn som ska granska den av styrelsen upprättade kontrollbalansräkningen. Granskningen gäller inte bara de justeringar som görs i förhållande till årsredovisningen. Det är en granskning som kan utföras av en kvalificerad revisor som inte nödvändigtvis behöver vara vald revisor i bolaget. Men revisorn måste också granska kontrollbalansräkningen med hänsyn till det resultat som redovisas för den period som sträcker sig från den senaste balansdagen till dagen för upprättandet av kontrollbalansräkningen. Slutligen har revisorn att granska styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senast fastställda årsredovisningen lämnades. Det kan vara svårt för en revisor som inte känner bolaget sedan tidigare att fullgöra sistnämnda uppgifter på den korta tid

som står till förfogande innan särskilt den första kontrollstämman måste hållas. Utredningen föreslår därför inte någon bestämmelse om att kontrollbalansräkningen ska granskas av en extern, kvalificerad revisor, om bolaget inte har en vald revisor.

Det innebär att Utredningen – i enlighet med sin principiella inställning att i bolag som saknar revisor gäller inte lagens krav på intyg eller yttrande från revisorn – föreslår att styrelsen i förekommande fall ska kalla till bolagsstämma och lägga fram sin oreviderade kontrollbalansräkning. Det innebär för bolag utan revisor en återgång till den ordning som gällde i alla svenska aktiebolag fram till år 1992<sup>17</sup> då föreskrifter om revisorsgranskning av kontrollbalansräkningen trädde i kraft. I sammanhanget vill Utredningen påpeka att revisorsgranskningen inte framstår som alldeles nödvändig med hänsyn till att bolagsstämman inte ska ta ställning till innehållet i kontrollbalansräkningen genom att godkänna eller fastställa den. Huvudsyftet med kontrollstämmorna är att varsko aktieägarna om bolagets situation (prop. 1975:103 s. 501).

Tillämpningen av bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist påverkas i hög grad av hur stort aktiekapital bolaget har. Lägsta tillåtna aktiekapital är i dag 100 000 kronor. Beloppet är på en gång för högt och för lågt. Det är för högt för dem som vill starta en rörelse men inte har pengar så det räcker till aktiekapitalet. Och det är för lågt för dem som visserligen inbetalat aktiekapitalet och startat verksamheten men finner att det tar tid att komma igång och att verksamheten till att börja med går med förlust som gröper ur aktiekapitalet så att likvidationsplikt hotar.

Regeringen har nu tillsatt en utredning som ska undersöka möjligheterna att sätta ner lägsta tillåtna aktiekapital. Som ovan nämns är lägsta tillåtna aktiekapital i Storbritannien endast ett pund. Det innebär att engelska bolag har en konkurrensfördel i förhållande till svenska aktiebolag som måste bära de kapitalkostnader som följer med ett minsta aktiekapital på 100 000 kronor. Om det lägsta tillåtna aktiekapitalet, i likhet med vad som skett i Storbritannien, sänks till ett symboliskt belopp, exempelvis 100 kronor, kan den nuvarande likvidationsplikten när halva aktiekapitalet har gått förlorat inte bestå, eftersom varje nystartat bolag med minsta tillåtna aktiekapital skulle bli likvidationspliktigt redan genom att lösa ut registreringsbeviset.

---

<sup>17</sup> Ändringen infördes i 13 kap. 2 § 1975 års aktiebolagslag genom SFS 1991:1734 (tidigare lydelse i SFS 1987:1246).

Utredningen anser därför att det ligger närmast till hands att utmönstra institutet likvidationsplikt på grund av kapitalbrist ur den svenska aktiebolagslagen. Det kan ersättas med bestämmelser som i likhet med andra jämförbara länder syftar till att förhindra att aktiebolag drivs vidare när de råkat på obestånd. Sverige bör i likhet med dessa länder klara sig långt med konkursinstitutet och straffen för brott mot borgenärer. Dessutom bör det införas personligt betalningsansvar för bolagets företrädare och aktieägare beträffande de förpliktelser som uppkommer för bolaget när det är på obestånd.

Eftersom institutet tvångslikvidation vid kapitalbrist måste utmönstras eller i varje fall reformeras om aktiekapitalet sänks under nuvarande 100 000 kronor lägger Utredningen inte fram lagförslag i dessa delar. Det får ankomma på den utredning som behandlar aktiekapitalets storlek att i det sammanhanget pröva frågan om vad som ska ske med bestämmelserna om tvångslikvidation vid kapitalbrist. Det finns dessutom ytterligare en utredning som arbetar med hithörande frågor, nämligen utredningen om ett samordnat insolvensförfarande (dir. 2007:29).

#### **7.2.10 Skyddet för bolagets kapital**

Ett av aktiebolagets karaktäristiska drag är att delägarna, aktieägarna, inte svarar personligen för bolagets förpliktelser. Från denna huvudregel görs undantag genom de ovannämnda bestämmelserna om personligt betalningsansvar i samband med likvidations-skyldighet på grund av kapitalbrist. Dessutom kan s.k. ansvars-genombrott enligt domstolspraxis i vissa sällsynta fall komma i fråga.

För att balansera avsaknaden av personligt betalningsansvar finns det regler som ska garantera att bolaget alltid har tillgångar som minst svarar mot bolagets förpliktelser. En del av bolagets egna kapital ska sålunda vara bundet i bolaget på visst sätt.

Det bundna kapitalet utgörs först och främst av aktiekapitalet men också reservfond, uppskrivningsfond och kapitalandelsfond räknas som bundet kapital.

Lagen innehåller bestämmelser som ska garantera att aktiekapitalet verkligen tillförs bolaget i samband med bolagsbildning, nyemission av aktier, konvertering av konvertibler, m.m.

Vidare innehåller lagen en rad bestämmelser som ska garantera att det bundna kapitalet finns kvar i bolaget. Den grundläggande bestämmelsen i det sammanhanget är att utbetalning till aktieägarna av bolagets medel får ske endast enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden eller gåva till allmännyttigt ändamål.

Till skyddet för det bundna kapitalet räknas också begränsningarna i aktiebolags rätt att ge lån till aktieägare och bolagsledning, begränsningarna i aktiebolags rätt att förvärva egna aktier samt bestämmelserna om tvångslikvidation när viss del av aktiekapitalet har gått förlorat.

Som anfördes i samband med redogörelsen för reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist så spelar bolagets revisor en viktig roll när den process som lagen föreskriver när aktiekapitalet har gått förlorat i kritisk omfattning rullar igång. Det samma gäller också övriga delar av den reglering som lagen innehåller till skydd för det bundna egna kapitalet. Som exempel kan nämnas att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. I bolag som inte har revisor kommer aktieägarna att gå till beslut utan den ledning som en revisionsberättelse ger i frågan om det verkligen finns fritt eget kapital för utdelning (jfr 17 kap. 3 §) eller om det kan bli aktuellt med återbäring enligt 17 kap. 6 § och bristtäckning enligt 17 kap. 7 § om styrelsens förslag i förvaltningsberättelsen följs.

Utredningen noterar emellertid att det före år 1987 fanns aktiebolag som hanterade värdeöverföringarna från bolaget utan stöd av revisor och att så sker i dag bl.a. i vissa handelsbolag med mindre än 50 anställda. De nu ifrågakommande bestämmelserna om revisors medverkan vid värdeöverföringar från bolaget kan därför inte anses ha en så stor betydelse i de bolag som undantas från revisionsplikten att åtgärder måste vidtas för att tillförsäkra aktieägarna i bolag som inte väljer revisor samma beslutsstöd som i bolag med revisor.

### 7.2.11 Övriga bestämmelser om revisors medverkan

I den associationsrättsliga lagstiftningen finns det många bestämmelser som föreskriver att vissa omständigheter ska styrkas med ett intyg eller ett yttrande av en revisor.

Bestämmelserna kan indelas i olika grupper. Vissa bestämmelser föreskriver att revisorn ska uttala sig om värdet av apportegendom som lämnas som betalning för aktier, optioner eller konvertibler och intyga att apportegendom faktiskt tillförts bolaget. Det gäller bl.a. vid bolagsbildning, emission av aktier, optioner och skuldebrev, fusion och delning. Redan i dag gäller att intygen kan avges av en kvalificerad revisor som är fristående från bolaget.

Andra bestämmelser gäller extra bolagsstämmor på vilka beslut ska fattas om bl.a. emission, vinstutdelning, fusion, delning och likvidation. Bolagets revisor ska då yttra sig över styrelsens beskrivning av vad som har hänt i bolaget sedan den senaste årsstämman. Av skäl som anförts ovan under rubriken Skyddet för bolagets kapital om värdeöverföringar från bolaget har Utredningen stannat för att föreslå att aktieägarna får nöja sig med styrelsens redogörelse, om bolaget saknar vald revisor.

I publika bolag krävs inte bankintyg om kontant betalning för aktier, optioner och konvertibler utan det räcker med ett intyg härom av bolagets revisor. Finns ingen revisor får inbetalningen styrkas med bankintyg. Någon särskild bestämmelse om detta behövs inte.

Vid bl.a. nedsättning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna ska en revisor i vissa fall yttra sig om huruvida borgenärernas rätt äventyras. I dessa och andra fall, t.ex. vid fusion, kan yttranden avges av vilken kvalificerad revisor som helst. Sådana bestämmelser behöver inte ändras.

När bolaget är i likvidation ska revisorn i revisionsberättelsen yttra sig om eventuellt dröjsmål med likvidationsåtgärder. Finns ingen revisor kan bestämmelsen inte tillämpas och den ordningen får enligt Utredningens mening godtas.

Bland bestämmelserna om likvidation finns föreskrifter om redovisning för tiden innan likvidator utsågs samt slutredovisning (jfr 25 kap. 33 och 40 §§). Utredningen föreslår att varken redovisningen för tiden innan likvidator utsågs eller slutredovisningen behöver granskas av revisor och föreslår att bestämmelserna ändras i enlighet med detta. I nämnda bestämmelser anges även att bolagsstämman ska pröva frågan om ansvarsfrihet. Utredningen

erinrar här om att denna fråga får behandlas utan något förslag från revisorn.

### 7.3 Uppdrag enligt avtal

Revisorer tas ofta i anspråk för värdering av företag, t.ex. i samband med tvångsinlösen av minoritetsaktier. Det är också vanligt att revisorer i samband med ett förestående företagsköp medverkar i s.k. due diligence, då målbolaget studeras i detalj. Många revisorer ägnar sig också åt rådgivning, t.ex. på skatteområdet. Dessa och andra uppdrag som grundas på avtal omfattas inte av direktiven för Utredningen och lämnas därför därhän.

### 7.4 Årsredovisning/årsbokslut

Uppdraget till Utredningen om revisorer och revision omfattar inte redovisningsfrågor utan dessa frågor har överlämnats till en annan utredning som ska se över bl.a. gällande regler om årsredovisning för mindre företag (dir. 2007:78). Det är den utredningen som får pröva frågan om en begränsning av revisionsplikten bör förenas med en motsvarande begränsning av skyldigheten att upprätta årsredovisning.

Till förmån för en samordning talar att en årsredovisning, som är en handling som ska hållas tillgänglig för allmänheten, har sitt värde bl.a. för att den är granskad av en kvalificerad revisor. En årsredovisning utan denna kvalitetskontroll har ett mera begränsat värde. Och det skulle vara förvirrande om en begränsning av revisionsplikten till vissa företag leder till årsredovisningar av två olika slag, revisorsgranskade årsredovisningar i företag med valda revisorer och icke-granskade årsredovisningar i övriga företag. Det talar för att den nuvarande ordningen med samma gränsvärden för skyldigheten att ha kvalificerad revisor respektive upprätta årsredovisning bör bestå.

Under alla förhållanden är det enligt Utredningens mening lämpligt att alla aktieföretag även i fortsättningen till Bolagsverket ger in en årsredovisning eller, om en sådan redovisning inte upprättas, ett årsbokslut. En sådan rutin behövs bl.a. för att aktieföretagsregistret inte ska svämma över med aktieföretag som upphört med sin verksamhet.

Om det lägsta tillåtna aktiekapitalet, i likhet med vad som skett i Storbritannien, sänks till ett symboliskt belopp, exempelvis 100 kronor, blir den avgörande skillnaden mellan ett aktiebolag och en enskild firma att aktiebolaget måste drivas med ett visst mått av offentlighet, nämligen med skyldighet att ge publicitet åt sitt årsbokslut eller sin årsredovisning. Det ankommer som nämnts på ytterligare en annan utredning att pröva frågor om aktiekapitalets storlek.

Det kan i detta sammanhang nämnas att i den danska lagen har reglerna om revisionspliktens slopande kombinerats med vissa obligatoriska uppgifter i bolagens årsredovisningar. Ett bolag som har valt bort revisionen är således skyldigt att ange detta i årsredovisningen. Bolaget ska dessutom årligen i årsredovisningen upplysa om att bolaget befinner sig inom de gränsvärden som medger undantag från lagstadgad revision. Slutligen ska det av årsredovisningen framgå att företagsledningen är fortsatt skyldig att försäkra sig om att företaget bedriver en ”försvarbar bokföring” samt att ledningen under ersättnings- och straffansvar ska utarbeta en årsredovisning som ger en rättvisande bild av företaget.

Det har visat sig att vissa av de danska reglerna har medfört praktiska problem. Exempelvis har det förekommit att bolagsstämman har valt bort revision, men underlåtit att ange detta i årsredovisningen. Följden av denna underlåtenhet är att bolaget haft kvar sin revisionskyldighet och tvingats att i efterhand välja revisor för att granska årsredovisningen.

Utredningen är tveksam till om det behövs några särskilda bestämmelser om årsredovisningar/årsbokslut i bolag som saknar revisor. Att bolaget inte har någon revisor framgår med tillräcklig tydlighet genom att det saknas revisorspåteckning och revisionsberättelse till årsredovisningen. Bolaget är även skyldigt att underätta Bolagsverket om val av revisor och andra beslut som gäller bolagets revision. Dessa uppgifter ska registreras och blir därmed offentliga.

## 7.5 Lekmannarevision

Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om lekmannarevisorer. I 10 kap. 1 § nämnda lag anges emellertid att bestämmelserna i aktiebolagslagen om revisorer inte är tillämpliga på lekman-

revisorer. Utredningen prövar därför inte frågor om ändring i de nuvarande bestämmelserna om lekmanrevisorer.

## **7.6 Åtgärder mot skattefel och ekonomisk brottslighet**

### **7.6.1 Revisionens betydelse för skattekontroll och kampen mot ekonomisk brottslighet**

Under lång tid har statsmakterna fört en kamp mot skattefusk och ekonomisk brottslighet. Regeringen har nyligen konstaterat att det finns ett samband mellan skattefusk och annan ekonomisk brottslighet (se prop. 2006/07:105). Många ekobrott avser företag som fuskar med svart arbetskraft eller fuskar med skatter och avgifter på annat sätt. Skatteundandraganden innebär att konkurrensen snedvrids och att seriösa näringsidkare riskerar att slås ut av skattefusande konkurrenter. För att upprätthålla tilliten till rättssamhället krävs en effektiv bekämpning av skattefusk och ekonomisk brottslighet. Frågan är då vilken betydelse revision har för skattekontrollen och kampen mot ekonomisk brottslighet.

Det råder inte någon tvekan om att det krävs en bokföring av hög kvalitet för att beskattningsunderlaget ska bli korrekt. Att Skatteverket har ett starkt intresse av att bolagens bokföring är i så god ordning som möjligt är självklart. Det är därför inte ägnat att förvåna att Skatteverket gärna ser att myndigheten i kampen mot bristfällig och felaktig redovisning får hjälp av bolagets revisor. Det säger sig självt att det finns fördelar för Skatteverket att få bistånd från en person som i egenskap av bolagsorgan har ingående kunskap om bolaget samtidigt som han eller hon i princip saknar egna motiv för att undanhålla eller dölja omständigheter av betydelse för beskattningen.

Oavsett var gränsen för revisionspliktens slopande sätts kommer i varje fall de minsta företagen att befrias från revisionsplikt. Av avsnitt 5.1.3 framgår att det är just i dessa företag som majoriteten av alla skattefel begås. Av Skatteverkets rapport 2006:4 framgår att skattefelet, när det gäller svartarbete, är större i enskilda näringsverksamheter än i aktiebolag av samma storlek. Det ligger därför nära till hands att anta att en slopad revisionsplikt påverkar skattefelets storlek.



Det bör i sammanhanget emellertid noteras att beräkningarna av skattefelets storlek är mycket osäkra och att de har ägt rum bl.a. utifrån premissen att till enskild näringsverksamhet hör undanhållna inkomster som anställda gör sig skyldiga till utanför ordinarie arbetstid. Dessutom behandlar inte rapporten hur *revisionen* har påverkat kvaliteten på bokföringen i små aktiebolag kontra små egenföretagare. Det framgår inte heller i vilken utsträckning de företag som ingår i jämförelsen har haft hjälp av redovisningsbyråer med upprättandet av redovisningen. Följaktligen kan man inte heller avgöra om det är förekomsten av revision, professionell hjälp med upprättandet av redovisningen eller någon annan faktor, såsom exempelvis avsiktlig brottslig verksamhet eller de mer komplicerade skattereglerna som egenföretagare ska tillämpa, som har påverkat kvaliteten i redovisningen på ett mer avgörande sätt. Sammanfattningsvis ger rapporten inte någon närmare ledning när det gäller att bedöma revisionens betydelse för skatteintäkter och skattekontroll.

Det bör här även klarläggas att någon utvärdering i Sverige av nyttan av just reviderade räkenskaper kontra oreviderade för skattekontrollen inte har gjorts.<sup>18</sup> En kvalitativ utvärdering av FRC visar att det i England förekom brister på såväl reviderade räkenskaper som oreviderade räkenskaper (Professional Oversight Board for Accountancy, Review of How Accountants Supports the Needs of Small and Medium-Sized Companies and their Stakeholders, March 2006).

Det är tydligt att bristen på utredning om revisionens betydelse för bokföringens kvalitet och därmed för beskattningsunderlaget gör det mycket svårt att bedöma vilken betydelse revisionsplikten avskaffande kan tänkas få för skattefelets storlek och Skatteverkets arbete med att begränsa skattefelet. Med denna allmänna reservation gör Utredningen följande bedömning av effekterna på skattefelet om revisionsplikten avskaffas för de små företagen.

Revisionsplikten betydelse för skattekontrollen är både direkta och indirekta. Av direkt betydelse är den granskningskyldighet med tillhörande rapporteringsplikt som revisorn har ålagts enligt lag, dvs. den del av revisionsuppdraget som innebär granskning av hur bolaget har skött sina åligganden när det gäller skatter och avgifter samt rapportering av vissa i lagen angivna avvikelser i revisionsberättelsen (9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen).

---

<sup>18</sup> Per Thorell och Claes Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, mars 2005, s. 41.

I avsnitt 5.1.4 finns en redogörelse för hur Skatteverket i praktiken använder sig av orena revisionsberättelser. Det kan konstateras att Skatteverket får förhållandevis få orena revisionsberättelser från revisorer och att en stor andel av dessa innehåller anmärkningar om att årsredovisningen inte har upprättats i rätt tid eller att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Det senare förhållandet behöver inte revisorn anmäla till Skatteverket och det har inte framkommit att just dessa anmärkningar leder till några fördjupade granskningsinsatser hos Skatteverket.

Det saknas uppgifter om hur stort skatteundandragande som kan härledas till de brister som rapporteras i de orena revisionsberättelserna. Det har vidare framkommit att det granskningsurval som Skatteverket gör utifrån de orena revisionsberättelserna inte i första hand baseras på det eventuella skattebortfall som kan bli följden av att bolaget inte har upprättat årsredovisningen i rätt tid eller försummat att betala skatter och avgifter i rätt tid.

I samband med att revisorns gransknings- och anmälningskyldighet beträffande skatter och avgifter infördes i lag motive- rades detta med att bolagen inte skulle få obehöriga skatte- krediter.<sup>19</sup> Det har emellertid framkommit att dessa syften (liksom delar av reglerna) har förlorat i betydelse på grund av andra regler avseende skatter. Införandet av skattekontosystemet med ränte- beräkning samt förseningsavgifter torde i dag ha större betydelse för att motverka obehöriga skattekrediter än revisorns nu ifråga- varande granskningskyldighet.<sup>20</sup>

En annan uppgift som Skatteverket kan använda sig av i sin kontrollverksamhet är revisorers förtida avgång från sina revisions- uppdrag. I de flesta fallen finns det en logisk och odramatisk förklaring till att en revisor avgår i förtid. Undantagsvis kan emellertid den förklaring som lämnas om anledningen till en förtida avgång vara sådan att Skatteverket finner anledning att fördjupa sin granskning av bolaget i fråga.

När det gäller Skatteverkets nyttjande av revisorernas arbete i övrigt kan följande konstateras. Ett aktiebolag som har kalender- året som räkenskapsår måste lämna in sin inkomstdeklaration till Skatteverket senast den 5 maj. Årsredovisning och revisions- berättelse ska vara Bolagsverket till handa senast den 31 juli. I det grundmaterial som ligger till grund för Skatteverkets beslut om taxering av bolaget ingår följaktligen inte någon reviderad års-

---

<sup>19</sup> Prop. 1984/85:30 s. 10.

<sup>20</sup> Thorell & Norberg, s. 21.

redovisning. En annan sak är att bolagen i efterhand kompletterar självdeklarationen om revisorernas granskning av årsredovisningen föranleder någon ändring.

Den betydelse för skattekontrollen och skatteintäkterna som sålunda kan tilläggas de nu ifrågakommande bestämmelserna framstår som begränsad. Den preventiva effekten av revisorns närvaro hos revisionsklienten, se nedan, är enligt Skatteverkets mening mycket större än värdet av den information som Skatteverket får genom uppgifter i orena revisionsberättelser och meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag. Utredningen delar sistnämnda uppfattning.

Även om revisorer genom gransknings- och anmälningsskyldigheten får ett maktmedel i förhållande till bolagets ledning finner Utredningen att revisorernas lagliga gransknings- och anmälningsskyldighet när det gäller skatter och avgifter inte har någon nämnvärd betydelse för Skatteverkets skattekontroll och skatteintäkterna. I avsnitt 7.2.4 har Utredningen föreslagit att dessa bestämmelser upphävs. Genomförs det förslaget finns det skäl att räkna med att fler företag kommer att välja frivillig revision än om bestämmelserna finns kvar.

Nästa fråga blir då vilken betydelse som kan tilläggas revisionens indirekta betydelse. Enligt Skatteverket har revisorns närvaro en preventiv effekt som inte bör underskattas. Revisorns närvaro medför att det blir ”mer rätt från början”. Många fel i bokföringen rättas till efter revisorns instruktioner under räkenskapsåret och återfinns därför inte i årsredovisningen.

Vad saken nu gäller är att bedöma vilken betydelse som revisionen kan ha på ett mera allmänt plan. Revisionen innebär en kvalitetskontroll av räkenskaperna och bolagets förvaltning. En ren revisionsberättelse ska inte skickas in till Skatteverket och påverkar därmed inte verkets skattekontroll av bolaget annat än undantagsvis i samband med en fördjupad granskning av bolagets deklaration. Men det förhållandet att Skatteverket inte har tagit emot någon oren revisionsberättelse är i sig en indikation på att bolagets räkenskaper är i gott skick och att det beskattningsunderlag som verket granskar håller en godtagbar kvalitet.

Som framgått av det föregående finns det ingen utredning som entydigt visar att räkenskaperna generellt är av bättre kvalitet i företag med revisor än i företag av samma storlek som inte har revisor. Av stor betydelse för redovisningens kvalitet är om bokföringen utförs av personer med erforderlig yrkesskicklighet. Det

är sannolikt att företag som anlitar välrenommerade redovisnings- eller revisionsbyråer för sin bokföring och årsredovisning ofta kan tillhandahålla ett beskattningsunderlag som tillgodoser Skatteverkets krav även om företaget inte dessutom låter revidera räkenskaperna. Skatteverket har emellertid inte tillgång till material som belyser dessa frågor.

I brist på utredning om hur revisionen i Sverige i dag påverkar räkenskapernas kvalitet och därmed beskattningsunderlaget blir det en omöjlig uppgift för Utredningen att kvantifiera revisionens indirekta värde för beskattningen. Detsamma gäller revisionens indirekta betydelse i kampen mot ekonomisk brottslighet. Enligt Utredningens mening talar ändå det mesta för att anlitan av duktiga konsulter och rådgivare är av betydligt större betydelse än revision. Det är mycket tveksamt om avskaffandet av revisionsplikten för de små företagen kommer att ge några märkbara effekter på skatteintäkternas storlek.

Sammantaget anser Utredningen att det inte har framkommit att effekten av revisorernas lagliga gransknings- och anmälnings-skyldighet när det gäller skatter och avgifter kan tillmätas någon avgörande betydelse för det totala beskattningsunderlaget. Därutöver kan det konstateras att revisionens indirekta betydelse medför större nytta än den direkta. Problemet är att nyttan av revisionens preventiva effekter inte kan mätas eller värderas som en självständig faktor.

Vad gäller åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet i övrigt ska revisorer sedan år 1999 anmäla vissa brottsmisstankar till åklagare.

Liksom när det gäller revisionens betydelse för skattekontrollen har det visat sig vara svårt att mäta de ekonomiska effekterna av revisorernas anmälningsplikt. När anmälningsplikten infördes gjordes ingen konsekvensanalys eller uppskattning av vilka effekter man förväntade sig. Några kostnadsberäkningar i anledning av skyldigheten gjordes inte heller. Lagstiftaren satte själv inte upp några kriterier för bedömning av måluppfyllelse eller gjorde någon cost-benefit analys.<sup>21</sup>

Både Ekobrottsmyndighetens egen statistik och BRÅ:s rapport visar att volymen på antalet brottsanmälningar från revisorer som registreras hos Ekobrottsmyndigheten är marginell jämfört med anmälningar från exempelvis Skatteverket och konkursförvaltarna.

---

<sup>21</sup> Se prop. 1997/98:99 s. 201 samt Thorell & Norberg s. 42.

Det kan därför konstateras att ett av de ursprungliga syftena med lagstiftningen, dvs. att en revisor skulle upptäcka och rapportera misstanke om brottslighet i ett tidigare stadium än till exempel konkursförvaltare, således inte har uppfyllts.

Revisorernas anmälningar handläggs i huvudsak som mängdärenden hos Ekobrottsmyndigheten, vilket i sin tur förutsätter att brotten i fråga är okomplicerade. Av statistiken framgår att nära hälften av dessa anmälningar rör för sent eller inte alls upprättade årsredovisningar, dvs. sådana uppgifter som direkt kan inhämtas från Bolagsverket. Utredningen anser därför att de mätbara konsekvenserna av revisorernas anmälningsplikt inte kan anses ha någon avgörande betydelse i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Utöver nyttan av inkomna anmälningar till Ekobrottsmyndigheten betonas ofta att det är lagbestämmelsernas preventiva nytta som har störst effekt. Möjligheten för revisorerna att kunna använda anmälningsplikten som ett påtryckningsmedel kan i sig vara av stor vikt. Problemet härmed är emellertid att detta förhållande är mycket svårt att mäta. Av studier som BRÅ och OECD gjort framgår dock att man inte ska ha för höga förväntningar på anmälningskyldighetens betydelse i detta avseende.

Bestämmelserna i aktiebolagslagen om anmälningsplikt härrör i vissa avseenden från internationella krav och åtaganden. Exempelvis har revisorerna en skyldighet att agera vid misstanke om penningtvätt. Vid en jämförelse med andra EU-länder kan det konstateras att i dessa länder har inte brottsbekämpning motiverat full revisionsplikt i små och medelstora företag. När anmälningskyldigheten infördes hänvisades i förarbetena (prop. 1997/98:99 s. 201) till att Frankrike och Nederländerna har anmälningskyldighet för brott. I dessa länder undantas dock små och medelstora företag från revisionsplikt. Det finns därför ingen koppling mellan omfattningen av revisionsplikten och skyldigheten att anmäla brott i ett internationellt perspektiv.

Sammanfattningsvis visar Utredningen att revisorernas medverkan i kampen mot ekonomisk brottslighet inte har någon avgörande betydelse.

### 7.6.2 Förslag till åtgärder mot skattefel

Standarden på företagens redovisning är väsentlig för beskattningen. Den största farhågan ur skattekontrollsynpunkt är att redovisningsstandarderna kan komma att försämrans när revisionsplikten för små företag slopas. Utredningen vill emellertid framhålla att vad som ovan framkommit ger vid handen att effekten av revisionsplikten slopande ur beskattningssynpunkt är högst oklar och under alla omständigheter svår att uppskatta i kronor och ören. Sambandet mellan revisionsplikt och kvaliteten på företagens uppgiftslämnande vid beskattningen är därför oviss.

Trots detta finns det anledning att överväga åtgärder som kan användas i Skatteverkets arbete om revisionsplikten slopas. Nedan övervägs därför åtgärder som är ägnade att upprätthålla företagens redovisningsstandard och i förlängningen även kvaliteten på beskattningsunderlaget.

#### Allmän bokföringskontroll

Ett sätt att upprätthålla företagens redovisningsstandard och därigenom beskattningsunderlagets kvalitet är en ökad kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. I dag finns en straffsanktionerad skyldighet att sköta bokföringen i enlighet med ett omfattande regelverk, men egentlig offentlig tillsyn saknas. Skatteverket har emellertid på senare tid getts möjlighet att kontrollera kontanthantering och personalliggare. Kontrollen gäller indirekt skyldigheter som följer av bokföringslagen, nämligen att bokföra kontanta intäkter och löner.

Fråga är om kontrollmöjligheterna kan utvidgas genom en allmän bokföringskontroll i Skatteverkets regi. Den allmänna bokföringskontrollen skulle gälla efterlevnaden av centrala bestämmelser i bokföringslagen och därigenom om förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma gentemot Skatteverket. Kontrollen skulle kunna ske genom oanmälda besök hos ett företag och kombineras med möjlighet att meddela en administrativ sanktion eller vite.

Ett förslag om bokföringskontroll borde omfatta alla företag som är bokföringsskyldiga, dvs. även företag som inte omfattas av reformen om avskaffande av revisionsplikten. Ett sådant förslag

skulle inte bara öka efterlevnaden av redovisningsregler utan dessutom främja konkurrensvillkoren för seriösa företag.

För att en sanktion ska kunna meddelas måste den utgå ifrån lätt iakttagbara och strikt objektiva förhållanden utan subjektiva överväganden. Det kan t.ex. röra sig om att konstatera att företaget inom viss tid bokför förekommande affärshändelser. De bestämmelser i bokföringslagen som i första hand skulle kunna bli aktuella är:

- 1 kap. 4 § bokföringslagen (språket i bokföringen)
- 5 kap. 1 och 2 §§ bokföringslagen (löpande bokföring m.m.)
- 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (bokföringsmetod)
- 7 kap. 2 och 3 §§ bokföringslagen (förvaring av dokument utomlands)
- 7 kap. 3 a § bokföringslagen (anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands)
- 7 kap. 4 § bokföringslagen (ansökan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands)
- 7 kap. 2 § bokföringslagen (bokföringen visas inte upp).

Skatteverket kan redan i dag utföra taxeringsrevision för att kontrollera om ett företag har förutsättningar för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma gentemot Skatteverket. Denna möjlighet i kombination med förelägganden borde kunna utnyttjas för att kontrollera om grundläggande redovisningsregler följs. En utvidgad uppgiftsskyldighet övervägs också i nästa avsnitt.

Ett förslag om allmän bokföringskontroll skulle ta betydligt mindre resurser i anspråk för Skatteverket än en begränsad taxeringsrevision. Ett sanktionsförfarande innebär betydligt enklare, snabbare och effektivare handläggning. Taxeringsrevision innefattar omfattande rättssäkerhetsgarantier som medför att en process kan ta lång tid och ta mycket tid i anspråk.

Den information som Skatteverket skulle få vid allmän bokföringskontroll är inte primärt avsedd att användas för skattekontroll. Inget borde emellertid hindra att Skatteverket utnyttjar information som framkommit vid en bokföringskontroll för att inleda en revision eller annan skattekontroll. Den skattekontrollen utförs då inom ramen för de regelverk som gäller sådan kontroll.

En allmän bokföringskontroll innebär en snabb kontroll och Skatteverket skulle ofta inte kunna konstatera omständigheter som innebär att det finns anledning att misstänka att ett företag har

gjort sig skyldig till bokföringsbrott. En anmälan till åklagare om misstanke om bokföringsbrott behöver därför inte alltid aktualiseras.<sup>22</sup> Det finns dock en risk för att kontrollavgifter kan ha påförts i ett fall där åklagare senare vill väcka åtal. Beslutet om kontrollavgift kan i sådana fall förhindra möjligheten för åklagare att väcka åtal.

Ett förslag om allmän bokföringskontroll innebär vidare olägenheter för företagen och kan anses motverka regeringens arbete med regelförenkling. Det arbete som ett seriöst företag självt får lägga ned för att bistå Skatteverket vid kontrollen innebär emellertid också kostnader för företaget. Vidare är fråga om det kan anses proportionerligt att ställa landets alla företag under hot om sanktionsavgifter och allmän sanktionskontroll för att förbättra beskattningsunderlaget.

Till detta kommer att ett företag enligt artikel 6 i Europakonventionen kan ha rätt att förhålla sig passiv och vägra bidra till utredningen av om en administrativ sanktionsavgift ska påföras (jfr RÅ 2004 ref. 17 och SOU 2005:35 s. 188 ff.). En annan sak är att tvångsåtgärder som beslag och husrannsakan kan vidtas med stöd av lag.

Sammanfattningsvis kan det finnas goda skäl att införa allmän bokföringskontroll. En sådan kontroll skulle dock bli mycket omfattande och det behöver närmare övervägas om det verkligen finns ett behov av en sådan kontroll. Införandet av en sådan ordning måste också föregås av noggranna överväganden om konsekvenser för företagen, rättssäkerhetsgarantier och möjligheten för åklagare att väcka åtal när beslut om sanktionsavgift meddelats. Förhållandet till Europakonventionen behöver också övervägas ytterligare. Det sagda leder till slutsatsen att ett förslag om allmän bokföringskontroll bör utredas närmare i särskild ordning.

### Utvidgad upplysningskyldighet

Skatteverket har i dag mycket goda möjligheter att utreda oklarheter och kontrollera att uppgifter som lämnats i självdeklarationer är riktiga. De kan förelägga skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling. Uppgiftsskyldigheten är omfattande och kan avse även förhållanden som avser tid

---

<sup>22</sup> Enligt 22 § taxeringsförordningen ska Skatteverket göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att någon har begått brott enligt bl.a. 11 kap. 5 § brottsbalken.



före beskattningsåret. Den är dock begränsad till att avse uppgifter som kan ha betydelse för taxeringen.

Enligt Utredningens mening kan övervägas att utvidga upplysningsskyldigheten, så att Skatteverket under löpande beskattningsår får möjlighet att göra en allmän kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. Den utvidgade upplysningsskyldigheten bör syfta till att kontrollera om företaget har förutsättningar att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringsskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Genom en utvidgad upplysningsskyldighet kan Skatteverket göra en snabb, billig och effektiv kontroll av att centrala delar av reglerna på redovisningsområdet följs. Den kan således i någon mån anses ersätta den granskning som en revisor gör. Detta främjar att ett korrekt beskattningsunderlag sedermera lämnas in. Utvidgad upplysningsskyldighet kan också utgöra ett verktyg inom ramen för Skatteverkets riskhanterande arbete och föranleda mer omfattande insatser på områden där det bäst behövs.

Skatteverket har visserligen redan i dag möjlighet att kontrollera företagens räkenskapsinformation under ett löpande beskattningsår. Sedan år 1997 kan en sådan kontroll göras inom ramen för en beslutad taxeringsrevision, se 3 kap. 8 § taxeringslagen. Ett syfte med den lagändringen var att öka förutsättningarna för en korrekt beskattning på vissa områden där kontrollbefogenheterna är som sämst (se prop. 1996/97:100 s. 479).

För taxeringsrevision gäller dock särskilda förfaranderegler och en sådan tar stora resurser i anspråk. I prop. 2005/06:169 s. 33 sägs att vid en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binds en revisor upp inte mindre än 30–40 dagar. Även om en taxeringsrevision kan begränsas, förefaller det finnas behov av ett enklare, snabbare och effektivare förfarande för att kontrollera räkenskapsinformation.

Uppgiftsskyldigheten kan exempelvis avse uppvisande av grund- och huvudbokföring och att alla affärshändelser är löpande bokförda. Den kan också avse uppvisande av verifikationer för en viss tidsperiod eller uppgifter i balans- och resultatrapporter, t.ex. redovisade försäljningsintäkter.

Den utvidgade uppgiftsskyldigheten bör inte vara inskränkt till företag som i dag omfattas av revisionsplikt, utan omfatta alla bokföringspliktiga. I likhet med vad som gäller vid taxerings-

revision enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen bör dock dödsbon vara undantagna. Något undantag bör inte göras för företag som har en kvalificerad revisor. Av naturliga skäl kan dock Skatteverket förväntas förelägga ett företag som har kvalificerad revisor eller anlitar auktoriserad redovisningskonsult endast när det finns skäl för det.

Uppgiftsskyldigheten bör kunna fullgöras på ett skattekontor. Skatteverket bör också kunna besluta att ett besök ska göras hos företaget. I så fall bör myndigheten vinnlägga sig om att så långt möjligt inte störa företagets verksamhet och se till att kostnader och olägenheter för företaget blir så små som möjligt. Som regel bör det vara fråga om kortare besök på någon timma.

Skatteverket bör inte ha möjlighet att inom ramen för utvidgad uppgiftsskyldighet göra oanmälda besök. Om det finns tillräckliga skäl för att göra oanmält besök, bör i stället beslut fattas om taxeringsrevision.

Ett föreläggande bör kunna utfärdas med få dagars varsel. Det ligger i sakens natur att Skatteverket inte bör vara alltför frikostiga med möjligheten att bevilja anstånd. En bedömning av om anstånd bör beviljas får bestämmas från fall till fall.

Skatteverket bör med förslaget kunna förelägga ett stort antal företag inom ett begränsat område att visa upp sin bokföring i affärslokalerna eller i Skatteverkets lokaler en viss dag.

Den utökade uppgiftsskyldigheten bör kunna förenas med vite. Om företaget inte medverkar eller om lämnade eller uppvisade uppgifter framstår som märkliga kan beslut fattas om andra utredningsinsatser, t.ex. taxeringsrevision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen (1994:466).

Vad som nu sagts har tagit sikte på taxeringsrevision enligt taxeringslagen, som omfattar fastställande av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagstiftningen. Utökad uppgiftsskyldighet bör gälla även den som är deklarationsskyldig enligt skattebetalningslagen, som omfattar bl.a. deklARATION av mervärdesskatt.

### **Intyg och uppgifter om revision m.m.**

I dag finns inget krav på att bolag i samband med avgivandet av sina deklARATIONER ska insända reviderade balans- och resultaträkningar. Det skulle vara av betydelse för skattekontrollen, om det av

deklarationen framgick att uppgifterna granskats av revisor eller tagits fram med hjälp av en kvalificerad redovisningskonsult eller revisor.

Ett alternativ i detta avseende skulle vara att införa en intygsmening i deklaraionsblanketten. Exempelvis skulle intygslämnaren kunna intyga att redovisat resultat överensstämmer med räkenskaperna och att företaget har sådan ordning på räkenskaperna att uppgifterna i övrigt kan härledas till innehållet i företagets redovisning.<sup>23</sup> Ett sådant intygande kan dock leda till osäkerhet om vem som ansvarar för inlämnade uppgifter. Huruvida redovisnings- och revisionsbranschen vill utveckla intygsmeningar och om företag frivilligt vill ange detta i sin skattedeklaration får utvecklas i praxis och några särskilda bestämmelser om detta är inte nödvändiga.

Utredningen anser dock att det i lagen om självdeklaraioner och kontrolluppgifter bör införas en bestämmelse av innebörd att alla näringsidkare ska lämna uppgift om de har haft biträde av en uppdragstagare vid upprättandet av årsbokslutet och om deras årsredovisning granskas eller granskats av en revisor. I förekommande fall bör även namn på uppdragstagaren eller revisorn lämnas. En sådan bestämmelse syftar till att ge ledning vid skattekontrollen. Erfarenheterna från England visar att även företag som har revisor behöver granskas. Det kan dock vara till nytta för Skatteverkets verksamhet att känna till vem som medverkat vid upprättande av årsbokslut etc.

Bolagsverket har visserligen mer tillförlitliga uppgifter om revisorer, men det kan förekomma att revisorer anlitas utan att ha genomfört revision. Dessutom kan uppgifter om andra uppdragstagare inte inhämtas på något annat sätt än genom uppgift från den skattskyldige.

Om uppgift saknas i deklaraionen, kan Skatteverket utfärda ett kompletteringsföreläggande. Föreläggandet kan enligt gängse regler vara förenat med vite. Den nya bestämmelsen medför inte behov av ändring i lagen (2001:181) om behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

---

<sup>23</sup> Jfr RSV:s Rapport 1986:7 *Ett reformerat uppgiftslämnande*, s. 240.

### Utökat rådgivaransvar

Enligt 2 § lagen (1985:384) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall krävs det grov oaktsamhet för straffpåföljd för den som lämnat biträde som främjar en straffbelagd gärning. En åtgärd för att förbättra kvaliteten på skatte- och redovisningskonsulter skulle kunna vara att sänka kravet på grov oaktsamhet.

Det är dock osäkert vilka konsekvenser som ett sådant förslag skulle få och det finns inte utrymme inom ramen för Utredningens arbete att närmare överväga detta. Utredningen lämnar därför inte här något sådant förslag.

### Andra åtgärder

Skatteverkets generaldirektör har i en kommentar till att skattefelet ansetts vara störst i mikroföretagen uppgett att skattereglerna för denna grupp måste förenklas. Utredningen delar denna uppfattning och anser att det finns anledning att anta att förenklade skatteregler skulle höja standarden i de minsta företagens räkenskaper. Det faller emellertid utanför Utredningens uppdrag att pröva sådana frågor.

Oavsett revision har Skatteverket tillgång till mängder av ekonomisk information om företagen. Det är möjligt att denna information kan utnyttjas mera effektivt vid skattekontrollen. Det ankommer inte på Utredningen att närmare överväga detta. Utredningen har inte heller funnit skäl att gå in på andra förslag som framförts under utredningsarbetet, t.ex. månadsvis rapportering från arbetsgivare till Skatteverket om vilka anställda företaget haft och vilka löner dessa erhållit samt besök från Skatteverket hos alla nystartade företag.

#### 7.6.3 Åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet

Utredningen har i avsnitt 7.2.4 föreslagit ändrade regler rörande revisorernas skyldighet att agera vid misstanke om brott när revisionsplikten för små företag försvinner. Sammanfattningsvis begränsas anmälningsskyldigheten i fråga om brottsmisstanke som uppdagas vid revision av aktiebolag.

Utredningen har övervägt att utvidga revisorerna anmälningsskyldighet till att gälla dels all grov brottslighet, dels all yrkesutövning

som revisorer ägnar sig åt. Utredningen har dock inte funnit skäl att föreslå en sådan omfattande inskränkning av revisorers tystnadsplikt.

Däremot har Utredningen, när det gäller vissa mutbrott och bestickning, utvidgat anmälningsskyldigheten till att gälla dels misstanke som riktar sig mot andra än styrelseledamöter och verkställande direktör, dels samtliga företagsformer.

I syfte att öka revisorernas anmälningsbenägenhet föreslår Utredningen att en revisor inte alltid ska behöva avgå från sitt uppdrag när han eller hon har underättat bolagets styrelse om misstanke om brott.

Härutöver har Utredningen föreslagit bl.a. utökad uppgiftsskyldighet till Skatteverket.

Enligt Utredningens mening finns det inte anledning att föreslå ytterligare åtgärder i kampen mot ekonomisk brottslighet när revisionsplikten försvinner. Polis och åklagare har omfattande befogenheter för att upptäcka, utreda och beivra brottslig verksamhet. Polis och åklagare har möjlighet att hämta in eller få uppgifter från Bolagsverket, Skatteverket, Finansinspektionen och andra myndigheter som kan vara av betydelse för att utreda och lagföra både mindre allvarlig och allvarlig brottslighet. Skatteverket har särskilda skattebrottsenheter som kan biträda åklagare. Det ankommer närmast på polis och åklagare att vidareutveckla det samarbete som redan pågår mellan myndigheterna för att bekämpa brott.

En stor del av revisorernas anmälningar rör i dag försummelse att upprätta eller för sent upprättad årsredovisning. Utredningen vill peka på att Bolagsverket redan i dag kan tillhandahålla uppgifter om företagens årsredovisningar i enlighet med de önskemål som polis och åklagare kan ha. Här kan också erinras om att Utredningen om förenklade redovisningsregler ser över frågan om försummelse att ge in årsredovisningen i tid bör vara straffsanktionerad.

För att underlätta för polis och åklagare att på ett tidigare stadium få tillgång till information om aktiebolagens finansiella rapportering har Utredningen övervägt att tidigarelägga tidpunkterna för upprättande av årsredovisningen. En sådan ordning är dock förenad med praktiska svårigheter och Utredningen har funnit att frågan bör övervägas i annan ordning.

## 7.7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

### 7.7.1 Ikraftträdandetidpunkt

Utredningen ska enligt sina direktiv lämna sitt betänkande rörande revisionsplikten i små bolag senast vid utgången av mars 2008. Lagstiftningsprocessen kan beräknas vara slutförd i sådan tid att de nya bestämmelserna utkommer av trycket våren 2009.

Utredningens uppdrag ska bidra till att göra det möjligt för regeringen att minska de administrativa kostnaderna för små företag med en fjärdedel senast år 2010. Det innebär att de nya reglerna om en begränsning av revisionsplikten bör träda i kraft senast detta år. Utredningen föreslår att de ska träda i kraft den 1 juli 2010. När det gäller reglerna om revisorernas mandattid föreslår Utredningen att de ska träda i kraft redan den 1 juli 2009.

### 7.7.2 Övergångsreglering

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.

Enligt Utredningens förslag avskaffas revisionsplikten bl.a. i mer än 300 000 registrerade aktiebolag. Det inger vissa betänkligheter att tillämpa de nya bestämmelserna fullt ut på alla dessa aktiebolag från och med den 1 juli 2010 av följande skäl.

De revisorer som har uppdrag vid ikraftträdandet är valda för en mandatperiod om fyra år. Lagens krav på godtagbart skäl för uppsägning i förtid måste emellertid anses uppfyllt när det som i förevarande fall gäller revisorsavtal som träffats under revisionsplikt och revisionsplikten upphör under avtalstiden. Då måste det vara ett godtagbart skäl för förtida uppsägning att revisionsklienten inte anser sig behöva revision.

I avtalet mellan revisorn och hans eller hennes klient kan finnas bestämmelser om att revisionsklienten ska utge skadestånd om avtalet upphör i förtid. I så fall kan revisorn rikta ersättningsanspråk mot klienten, men han eller hon kan inte hindra denne från att avsluta uppdraget när som helst efter ikraftträdandet.

Utredningen gör därför den bedömningen att många revisionsklienter i anslutning till ikraftträdandet den 1 juli 2010 kommer att säga upp sina revisorsavtal till omedelbart upphörande.

Det väcker frågan om det skulle vara lämpligt att i en övergångsreglering föreskriva att revisionsplikten ska kvarstå under en övergångstid som sammanfaller med mandattiden för den eller de revisorer som bolaget har den 1 juli 2010. En sådan ordning skulle emellertid leda till orättvisor mellan revisionsklienterna, av vilka några genast vid ikraftträdandet skulle befrias från revisionskostnader medan andra skulle tvingas betala revisionsarvode i ytterligare 1–4 år, beroende på när revisorsval senast förrättades. Den tänkta ordningen skulle dessutom skapa osäkerhet i handel ochandel genom att den som under övergångstiden trädde i förbindelse med ett aktiebolag inte säkert genom utdrag av bolagsregistret skulle kunna få besked om aktiebolaget hade revisor eller ej. Bolagsregistret innehåller nämligen inte några uppgifter om när revisorn valdes. Utredningen föreslår därför inte någon sådan lösning.

Ett annat sätt att mildra övergången är att genomföra reformen i två steg. I det första steget, som skulle kunna tas redan den 1 juli 2009, avskaffas revisionsplikten för de allra minsta företagen, dvs. lämpligen för de företag som inte överstiger mer än ett av följande tre gränsvärden: balansomslutning: 1,5 miljoner kronor, nettoomsättning: 3 miljoner kronor och antal anställda 3. Det skulle innebära att omkring 165 000 rörelsedrivande aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag som i dag har revisor redan den 1 juli 2009 får välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte. Det andra steget tas när effekterna av det första steget har utvärderats och innebär att gränsvärdena höjs, till vad som då framstår som lämpligt med hänsyn till omständigheterna, eventuellt ända upp till de högsta tillåtna EU-värdena, nämligen: balansomslutning: 41,5 miljoner kronor, nettoomsättning: 83 miljoner kronor och antal anställda 50.

När det gäller ett ikraftträdande i två steg har Utredningen emellertid vissa invändningar. Varje steg är förenat med administrativa kostnader, vilket innebär att en tvåstegslösning är betydligt dyrare än en enstegs. En sådan lösning ligger inte i linje med regeringens och EU:s strävan att göra livet enklare för små företag. I detta sammanhang ska också påpekas att många fler bolag kommer att ligga runt gränsvärdena vid steg ett än som är fallet vid steg två. Många gränsdragningsproblem försvinner om reformen

genomförs i ett steg med de högre gränsvärdena. Genomförs reformen i ett steg förhindras också möjligheten att påverka regering och riksdag att senarelägga det andra steget. Erfarenheterna av bl.a. höjningen av minsta tillåtna aktiekapital år 1973 visar att det kan ta mycket lång tid innan beslutade lagändringar kan träda i kraft.

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. Utredningen har i konsekvensanalysen (avsnitt 8.10) funnit att effekterna av Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för mindre företag är på intet sätt alarmerande.

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 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 att 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 åtgärder mot skattefel.

På grund av det anförda anser sig Utredningen inte kunna förorda en lösning i två steg.

Utredningen vill slutligen nämna att den också övervägt en lösning som innebär att den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden kombineras med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämma 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.

Erfarenheterna i andra länder visar att det tar tid innan begränsningar i revisionsplikten slår igenom fullt ut. Det kan i viss mån förklaras av att lagstiftaren ställt som krav att varje bolag på årsstämma ska besluta att bolaget inte längre ska ha lagstadgad revision. Genom en sådan s.k. opt-out lösning har lagstiftaren velat mana till eftertanke och markerat att den naturliga ordningen är att företagen har lagstadgad revision. Men även utan denna lösning framstår det som sannolikt att många företag skulle ha avvaktat med att utnyttja den nya möjligheten att avstå från revision till dess man sett hur det gått för de revisionsklienter som omedelbart sagt upp sina revisorer. Utredningen håller för sin del det för sannolikt att det finns en inneboende tröghet bland beslutsfattarna i de svenska företagen som kommer att dämpa övergången till den föreslagna nya ordningen med begränsad revisionsplikt.

### 7.7.3 Äldre bolagsordningsbestämmelser

Alla aktiebolag har i dag bestämmelser i sin bolagsordning om hur många revisorer som ska finnas för att utföra den lagstadgade revisionen. De aktiebolag som befrias från revisionsplikt måste när revisionsplikten upphört vara fria också från den nuvarande skyldigheten att i bolagsordningen ange hur många revisorer som ska utföra den lagstadgade revisionen. Bestämmelserna i 3 kap. 1 § aktiebolagslagen om antalet revisorer bör därför automatiskt upphöra att gälla i aktiebolag som inte längre omfattas av revisionsplikt, när de nya bestämmelserna träder i kraft.

För de aktiebolag som fortfarande väljer revisor kan det ligga nära till hands att förespråka att bolagsordningen i och för sig ska stå kvar oförändrad. Detta skulle bespara Bolagsverket mycket arbete.

Men bolagsordningsbestämmelser om revisorer upphör att gälla den 1 juli 2010 och hindrar inte bolagsstämman att välja revisor med stöd av 9 kap. 8 §. Ett sådant val med enkel majoritet kan inte

uppfattas som ett beslut om godkännande av nya bolagsordningsbestämmelser med samma innehåll som de upphävda. Nya bolagsordningsbestämmelser kräver 2/3 majoritet. Ett bolag som med stöd av 9 kap. 8 § har valt revisor, kan därför avstå från att välja revisor när mandattiden gått till ända, utan hinder av de gamla, upphävda bolagsordningsbestämmelserna.

Det är således bara en fråga om ordning och reda när man kräver att de obsoleta bolagsordningsbestämmelserna ska utmönstras ur bolagsordningen. Det kan ifrågasättas om en sådan rent redaktionell åtgärd kräver beslut på bolagsstämma och om kvalificerad majoritet i så fall är erforderlig för giltigt beslut. Utredningen är för sin del beredd att besvara båda frågorna med nej. Styrelsen bör kunna trycka upp bolagsordningen utan de ifrågavarande bestämmelserna med en uppgift i fotnot att bestämmelserna upphört att gälla på grund av lag.

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.

På grund av det anförda föreslår Utredningen följande övergångsreglering.

---

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 bestämmelser.

## 8 Förslagets konsekvenser

### 8.1 Inledning

Utredningen ska lägga fram förslag som innebär att revisionsplikten för små företag avskaffas och belysa konsekvenserna av förslaget. Det sistnämnda kräver till att börja med en analys av vilka det är som behöver revision.

Eftersom resultatet av revisionen redovisas i en revisionsberättelse som årsredovisningen hänvisar till, är det enkla svaret på frågan Vem behöver revision? att det gör alla de som behöver företagets externa redovisning. Revisionen ska således tillgodose ett flertal olika, ibland mot varandra stående, intressen. Den vida intressentkretsen har behandlats både i aktiebolagslagens förarbeten och i doktrinen.<sup>1</sup> Nedan följer en beskrivning av de olika intressentgrupperna.<sup>2</sup>

I en marknadsekonomi ställer *ägare och kapitalplacerare* riskkapital till företagets förfogande. De behöver därför ekonomisk information som kan läggas till grund för beslut om att köpa, behålla eller sälja aktier och andra andelar i företaget. De behöver också sådan information för att bedöma företagets förmåga att i framtiden lämna utdelning på kapitalet.

*Kreditgivare* behöver uppgifter för att kunna bedöma om företaget har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Enligt svensk lagstiftning har den ekonomiska informationen om företaget också en direkt betydelse för borgenärernas skydd. I den associationsrättsliga lagstiftningen har nämligen möjligheten till vinstutdelning kopplats till den vinst som redovisas enligt den av bolagsstämman fastställda årsredovisningen (se bl.a. 18 kap. aktiebolagslagen).

---

<sup>1</sup> En utförlig diskussion om revisorers intressenter finns i Adam Diamants avhandling, *Revisors oberoende*, 2004, s. 100 ff. Se även SOU 1995:44 s. 15 och 213.

<sup>2</sup> Framställningen om intressentgrupperna har hämtats från Bo Svensson och Hans Edénhammar, *Årsredovisningslagen*, 2 uppl., s. 10 f.

*Leverantörer* till ett företag måste kunna pröva om företaget på förfallodagen kan betala för levererade varor och tjänster.

Ett företags *kunder* behöver ekonomisk information om företaget för att bedöma företagets förmåga att leverera varor och tjänster samt uppfylla sina garantiförpliktelser och andra framtida åtaganden.

De *anställda* i ett företag måste ha tillgång till relevant information för att de ska kunna utnyttja sitt inflytande enligt medbestämmandelagstiftningen. Sådan information kan också skapa engagemang för företaget och ge incitament till insatser av de anställda.

*Det allmänna* behöver ekonomisk information om företag för att fastställa beskattningsunderlag och slutlig skatt. Vid taxeringen fastställs nämligen intäkter och kostnader på grundval av innehållet i redovisningen, i den mån inte särskilda skatteregler fordrar något annat. Ekonomisk information om företag används också för statistikändamål och för planering av t.ex. arbetsmarknadsåtgärder och bostadsbyggande.

Av de angivna intressenterna brukar kapitalplacerare och kreditgivare framhållas som de primära. I en marknadsekonomi behöver de som tillhandahåller kapital relevant och tillförlitlig information när de ska bestämma var investeringar ska göras, till vem kreditgivning ska ske och till vilket pris. Om den information som tillhandahålls är oriktig eller vilseledande, kan effekten bli att kapitalet kanaliseras till ineffektiva verksamheter. En betydande och kontinuerlig felallokering av kapital kan i sin tur medföra för samhället skadliga ekonomiska konsekvenser. Sådana negativa konsekvenser kan också bli följderna av beslut som fattas i den offentliga sektorn på grundval av felaktig eller vilseledande information om företag. Redovisningen syftar ytterst till att möjliggöra en effektiv fördelning av kapital i samhällsekonomin.

Redovisningen ska dock inte bara utgöra grundvalen för framtida ekonomiska beslut. Den ska också ge underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och medelsförvaltning. I ett aktiebolag ligger årsredovisningen till grund för aktieägarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelse och verkställande direktör. Bokföring och annan redovisning är också av betydelse vid misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- och gäldenärsbrott.

I det följande analyserar Utredningen vad det innebär för varje intressentgrupp när revisionsplikten avskaffas för de små företagen.

Utredningen utgår därvid från förhållandena i framför allt aktiebolagen och börjar med effekterna för de företag som i dag revideras.

I avsnitt 7.6 har analyserats vilken betydelse Utredningens förslag har för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet. Kommittén har även beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 15 § kommittéförordningen (1998:1474), men inte funnit att förslagen har någon betydelse i dessa avseenden.

## 8.2 Reviderade företag

Enligt 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen åligger det styrelsen att se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska å sin sida vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt. Ibland inrättas en särskild intern kontroll som bevakar bl.a. bokföringen och medelsförvaltningen. Bokföringen och medelsförvaltningen utförs sedan av bolagets ekonomiavdelning eller motsvarande och det hela granskas av bolagets revisor. Denne granskar dessutom hur styrelsen utformat bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Företagsledningen kan således dra nytta av en kompetent granskning och bedömning som dessutom kan förenas med rådgivning.<sup>3</sup>

Revisorn har emellertid inget primärt ansvar för hur bokföringen och medelsförvaltningen sköts. Revisorn har i stället till uppgift att granska om företaget sköter dessa funktioner lagenligt och betryggande och i förekommande fall påtala missförhållanden och eventuellt komma med förslag till förbättringar.

Många av de aktiebolag som enligt Utredningens förslag undantas från revisionsplikt kommer inte att välja revisor i fortsättningen. I sammanhanget ska nämnas att år 1978, då endast aktiebolag med ett bundet eget kapital på minst 1 miljon kronor var skyldiga att ha kvalificerad revisor, så hade endast 47 procent av de bolag som låg under denna gräns auktoriserad eller godkänd revisor. I stället hade dessa bolag en eller flera okvalificerade

<sup>3</sup> SOU 1995:44 s. 213.

revisorer, dvs. vad som i dag kallas lekmannarevisorer. EU:s revisorsdirektiv förbjuder emellertid lekmannarevisorer att underteckna revisionsberättelsen på en årsredovisning i ett aktiebolag. En återgång till den ordning som gällde innan alla aktiebolag ålades revisionsplikt, dvs. före den 1 januari 1988 är därför inte möjlig.

För bolag som inte längre vill ha en kvalificerad revisor torde det ofta bli aktuellt att förstärka internkontrollen, så att verkställande direktören och styrelsen kan känna sig säkra på att bokföringen och medelsförvaltningen verkligen fungerar som den ska. Vill bolaget gå längre kan en möjlig lösning vara att lägga ut bokföringen på en redovisningsbyrå. Aktörerna i revisions- och redovisningsbranschen är i full färd med att ta fram alternativ till revision som kan komma att väljas av många aktiebolag som inte längre önskar revision enligt aktiebolagslagen. Till bilden hör också att Utredningen föreslår att den nuvarande revisionen enligt aktiebolagslagen bantas genom att förvaltningsrevisionen inklusive revisorernas anmälningsplikt när det gäller skatter och avgifter samt i viss mån brottsmisstankar utmönstras i syfte att minska revisionskostnaderna och på så sätt locka aktiebolag att frivilligt välja revision.

Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag och av förvaltningsrevisionen kan komma att påverka frågan om ansvarsfrihet för personer i bolagets ledning samt möjligheten att för bolagets räkning väcka skadeståndstalan mot dem. Med Utredningens förslag kommer bolagsstämman i små aktiebolag att behandla frågan om ansvarsfrihet utan tillgång till en revisionsberättelse eller yttrande från revisor i frågan. I stora och medelstora bolag samt vid frivillig revision kommer revisorn inte att ha granskat styrelseledamöters och verkställande direktörens förvaltning av bolaget. Frågan om ansvarsfrihet kommer i stället att behandlas på grundval av styrelsens redogörelse.

Utan en oberoende extern granskning kan det finnas en risk att olagligheter och skadeståndsgrundande handlingar som styrelseledamöter och verkställande direktören gjort sig skyldiga till inte uppdagas. Detta skulle kunna leda till att möjligheten att för bolagets räkning väcka skadeståndstalan mot styrelseledamöter och verkställande direktören försämras, till skada för bolagen och indirekt för företagens ägare, kreditgivare, anställda och andra intressenter.

Att förvaltningsrevisionen blir frivillig innebär att aktieägarna förlorar ett instrument för att utvärdera hur styrelsen motsvarat

det ansvar den har för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Det kan få till följd att en styrelse som har misskött sig i dessa hänseenden undgår kritik och blir omvald på bolagsstämman, något som kan få negativa effekter på bolagets resultat och ställning.

Men i den helt övervägande delen av de små aktiebolagen deltar ägarna i bolagets dagliga verksamhet som styrelseledamöter eller verkställande direktör, och då har styrelsen vanligen in i minsta detalj kunskap om bolagets organisation och hur bolaget fungerar. Uppstår behov av en översyn av bolagets organisation och förvaltning kan bolaget upphandla denna tjänst av revisionsbyråer eller organisationskonsulter.

Att de små bolagen ska kunna använda de pengar, som de i dag tvingas använda för inköp av den lagstadgade revisionen, på det sätt de finner vara bäst för att tillgodose det egna bolagets behov är en grundtanke bakom Utredningens förslag. Utredningen är för sin del övertygad om att de flesta företag som väljer bort revision kommer att använda en del av de besparingar de därmed gör till att förstärka bolagets interna kontroll av bokföringen och medelsförvaltningen, köpa bokförings- och andra redovisningstjänster av bokföringsbyråer, redovisningskonsulter och revisionsbyråer och inhandla tjänster av organisationskonsulter och andra specialister om hur bolag ska organiseras och drivas, etc.

En avsikt med att avskaffa revisionen för de små företagen är alltså att ge företagen möjlighet att – inom de ramar som lagarna uppställer – välja vilka redovisnings-, revisions- och organisations-tjänster som de önskar. De som tillhandahåller sådana tjänster måste då anpassa sitt utbud efter vad de mindre företagen efterfrågar. Det gäller särskilt revisionsbyråerna som kommer att förlora många klienter när revisorernas monopol på revisionstjänster åt de små företagen försvinner. Revisionsbyråerna måste därför bredda sitt utbud av tjänster för att klara sig i konkurrensen med redovisningskonsulter och andra aktörer på redovisnings- och revisionsmarknaden.

När de nya bestämmelserna träder i kraft uppstår under en övergångstid ett överskott på revisorer som kommer att söka sig till redovisnings- och organisationsmarknaderna. Priserna på dessa marknader kan därför beräknas sjunka, vilket är positivt för de små företag som köper tjänster där. Utbudet blir också efterfrågestyrt i stället för lagreglerat, något som rimligtvis leder till en högre



marknadseffektivitet. Även detta är mycket positivt för de företag som i dag köper revision.

De besparingar som de små företagen gör genom att revisionsplikten avskaffas ska nu redovisas i krontal. I sammanhanget ska påpekas att man vid dessa beräkningar måste bortse från att en del av företagen kommer att frivilligt välja revision. Vidare måste man bortse från att många företag, som inte vill ha revision, med all sannolikhet kommer att använda en del av de besparingar de gör på revisionspliktens avskaffande till att kompensera för att den kontroll som revisorn utövat faller bort. Denna kompensation är frivillig och besparingarna kan lika gärna användas för andra ändamål, t.ex. till att höja utdelningen till aktieägarna. De nu angivna, frivilliga kostnaderna ska därför inte dras av från den beräknade vinsten av revisionspliktens avskaffande.

Utredningens förslag om slopad revisionsplikt innebär att företagen inte längre blir tvungna att betala kostnaden för det arbete som revisorn enligt nuvarande lag ska utföra.

Med Utredningens förslag kommer cirka 240 000 aktiva och 73 000 ej aktiva aktiebolag att befrias från revisionsplikt och därmed från tvånget att betala revisionskostnader. Antalet aktiebolag som omfattas av reformen och genomsnittskostnaden för revision kan försiktigt uppskattas till följande årliga belopp.

**Tabell 8.1 Genomsnittligt revisionsarvode efter omsättning**

	ej aktiva	oms.<3 mkr	oms.3–10 mkr	oms.10–83 mkr
antal bolag	73 000	160 000	50 000	30 000
arvode per bolag (tkr)	5	15	30	50
arvode totalt (tkr)	365 000	2 400 000	1 500 000	1 500 000

Den sammanlagda besparingen i form av revisionskostnader för de aktiebolag som befrias från revisionsplikt kan därmed uppskattas till i vart fall 5,8 miljarder kronor per år. Beloppet är beräknat med hänsyn till nuvarande förhållanden. Om beräkningen skulle avse en senare tidpunkt kommer beloppet bli högre eftersom mer omfattande och komplicerade regler för redovisning, som drar med sig högre revisionsarvoden, håller på att utarbetas.

I beloppet 5,8 miljarder kronor ingår den besparing som hänförs till förvaltningsrevisionen, som ju automatiskt försvinner i de bolag för vilka revisionsplikten avskaffas. Någon särredovisning av denna besparing i dessa bolag är därför inte nödvändig. Med hänsyn

till att Utredningen föreslagit att förvaltningsrevisionen ska utmönstras ur lagstiftningen och därmed falla bort också för de bolag som föreslås ha kvar sin revisionsplikt, finns det ändå skäl att redovisa vilken besparing som förvaltningsrevisionens avskaffande innebär för berörda bolag.

Kostnaden för förvaltningsrevision utgör en mindre del av revisionsarvodena men det arbete som revisorerna utför i denna del är inte försumbart. Utredningen uppskattar att i de bolag som befrias från revisionsplikt utgör omkring 10 procent av revisionsarvodet ersättning för förvaltningsrevisionen. En försiktig bedömning leder därmed till att uppskattningsvis 500 miljoner kronor av besparingen på 5,8 miljarder kronor hänförs till förvaltningsrevisionen.

Utredningens förslag om avskaffande av förvaltningsrevisionen gäller även bolag som inte omfattas av undantaget från revisionsplikt. Det rör sig om drygt 10 000 medelstora och stora aktiebolag, företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag. Revisionsarvodena för dessa företag varierar kraftigt beroende bl.a. på företagets storlek och organisation. Som exempel kan nämnas att enligt uppgifter i årsredovisningen kostnaderna för lagstadgad revision år 2006 uppgick för ABB-koncernen till 40,4 miljoner USD, SEKO Tools-koncernen (omsättning 5 451 miljoner kronor, balansomslutning 4 546 miljoner kronor och antal anställda 4 224) till 7,7 miljoner kronor, för Rasta Group-koncernen (omsättning 204 miljoner kronor, balansomslutning 250 miljoner kronor och antal anställda 225) till 280 000 kronor och för Odd Molly (omsättning 50 miljoner kronor, balansomslutning 10,5 miljoner kronor och antal anställda 10) till 108 500 kronor.

Det är utomordentligt svårt att uppskatta kostnaden för förvaltningsrevisionen i dessa 10 000 bolag. Den genomsnittliga revisionskostnaden uppgår mycket grovt räknat till 300 000 kronor och Utredningen hänförs 10 procent därav till förvaltningsrevisionen. Det resulterar i en sammanlagd kostnadsbesparing på 300 miljoner kronor. Denna uppskattning är sannolikt i underkant.

Utredningens förslag berör också handelsbolag, ekonomiska föreningar och andra företagsformer. Det rör sig om ett förhållandevis få företag och det finns inte skäl att särskilt beräkna kostnadsbesparingarna för dessa företag.

### 8.3 Ägare och kapitalplacerare

Ägarna och kapitalplacerarna behöver ekonomisk information som kan läggas till grund för beslut om att köpa, behålla eller sälja aktier och andra andelar i företaget. De behöver också sådan information för att bedöma företagets förmåga att i framtiden lämna utdelning på kapitalet. Den ekonomiska informationen anses vara mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

Revision är således av intresse för en aktieägare eller kapitalplacerare som inte är personligen insatt i bolagets förhållanden. Genom att låta en kvalificerad revisor utföra en opartisk och självständig granskning av räkenskaperna och hur företaget förvaltas kan han eller hon få en tillförlitlig bild av företagets ekonomiska resultat och ställning och hur det sköts.

De flesta aktiebolag har emellertid bara en eller ett fåtal ägare. Ägare av fåmansbolag är som regel aktiva i företagets drift och har på så sätt full insyn i företagets räkenskaper och förvaltning. I ett aktiebolag med högst tio aktieägare har aktieägarna dessutom alltid rätt att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren ska kunna bedöma bolagets ställning och resultat eller ett visst ärende som ska behandlas vid bolagsstämman. Om det kan ske utan oskäligen kostnader eller besvär, ska styrelsen och den verkställande direktören dessutom på begäran hjälpa aktieägaren med den utredning som behövs för ändamålet och tillhandahålla nödvändiga kopior (7 kap. 36 § aktiebolagslagen).

Behovet av extern granskning av räkenskaperna och företagets förvaltning blir därmed begränsat i fåmansbolagen. Utredningens förslag om slopad revisionsplikt har därför inte någon större betydelse för ägarnas insyn i dessa bolag.

Vad gäller andra bolag än en- och fåmansbolag innebär Utredningens förslag om slopad revisionsplikt och avskaffande av förvaltningsrevisionen försämrade möjligheter till insyn för ägare som inte har ett bestämmande inflytande i bolaget. Utredningen föreslår emellertid en ny bestämmelse i 9 kap. 9 a § aktiebolagslagen som ska ge en aktieägarminoritet med 10 procent av aktiekapitalet rätt att genomdriva att bolaget ska ha revision. För minoritetsägare med 10 procent av aktierna i bolaget finns dessutom sedan gammalt en möjlighet att genomdriva beslut om särskild granskning t.ex. av företagets räkenskaper eller förvaltning

under en begränsad tid eller av ett särskilt område eller del av företaget (10 kap. 22 § aktiebolagslagen).

Med hänsyn till det sagda finner Utredningen att förslaget om slopad revisionsplikt endast marginellt begränsar ägarnas insyn i de bolag som nu diskuteras.

Kostnaden för det arbete som utförs av en revisor åvilar i dag företagen. Den prispress på revisions- och redovisningstjänster som beräknas följa när revisionsplikten avskaffas kommer därför företagen till godo i form av lägre kostnader för redovisning och revision. Lägre kostnader för bolagen kan ge högre bolagsvinster vilket höjer värdet på aktierna. I slutändan kommer därför Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten att gynna ägarna av de små företagen. Skäl att närmare beräkna denna indirekta vinst saknas.

När det slutligen gäller kapitalplacering som överväger att köpa aktier i ett bolag som inte har revisor, hänvisar Utredningen till framställningen om kreditgivare.

Sammanfattningsvis är det Utredningens uppfattning att ett avskaffande av revisionsplikten för de små företagen har liten betydelse för aktieägare och kapitalplacering som vill köpa, behålla eller sälja aktier eller andelar i små företag.

## 8.4 Kreditgivare

Kreditgivare behöver ekonomisk information om företaget för att kunna bedöma om det har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Denna information kan anses mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

Innan ett kreditinstitut beslutar att bevilja en kredit ska det pröva risken för att de förpliktelser som följer av kreditavtalet inte kan fullgöras. Institutet får bevilja en kredit endast om förpliktelserna på goda grunder kan förväntas bli fullgjorda.

I den mån små aktiebolag med en begränsad ägarkrets söker lån i bank eller annat låneinstitut ställs de vanligtvis inför krav på att de ska lämna fullgod säkerhet för lånet i form av in-teckningar i bolagets egendom eller huvudaktieägarens borgen. Dessa krav på säkerhet kan komma att skärpas för bolag som saknar revisor och villkoren för lånen kan komma att försämrats något jämfört med i dag, men detta är långt ifrån säkert.

Enligt vad Utredningen har erfarit läggs vid kreditprövningen stor vikt vid hur företaget har skött tidigare lån och om det är känt av långivaren som en god kund. Utöver den egna analysen begär banken oftast en kreditupplysning från exempelvis Upplysningscentralen för att bl.a. säkerställa att det kreditsökande företags betalningshistoria är acceptabel.

Långivaren har ingen skyldighet att bevilja kredit och kan kräva att ett företag har revisor eller annat externt bistånd vid upprättandet av bokslut innan kreditansökan prövas. Kostnaderna för denna granskning får naturligtvis den som söker kredit betala. En sådan ordning är rättvis. Det är nämligen den som söker kredit som har nytta av granskningen.

Mot denna bakgrund finner Utredningen att det inte finns skäl att befara att ett avskaffande av revisionsplikten för mindre företag kommer att leda till att dessa företag förlorar nuvarande möjligheter att ta upp lån av banker och andra professionella kreditgivare eller tvingas ta lån på sämre villkor än tidigare. Om Utredningen mot all förmodan skulle ha fel på denna punkt är problemet enkelt löst genom att företaget frivilligt väljer revision och därmed försätter sig i samma läge visavi långivaren som rådde innan revisionsplikten avskaffades.

## 8.5 Leverantörer

Liksom kreditgivare behöver företags leverantörer uppgifter som belyser om företaget har förmåga att betala för beställda varor. Uppgifterna kan anses vara mer tillförlitliga om de har granskats av en kvalificerad revisor.

Om en reviderad årsredovisning har begränsad betydelse vid professionell kreditprövning i bank och andra kreditinstitut så har denna årsredovisning sannolikt ännu mindre betydelse vid den prövning som företas av en leverantör när ett mindre företag exempelvis har beställt en värdefull maskin som ska betalas när den levererats och provkörts. Här finns ett helt batteri av juridiska lösningar att tillgå för leverantören, exempelvis försäljning med ägarförbehåll, leasing av olika slag eller säkerhet för betalningen i form av pant och borgen. I detta perspektiv framstår frågan om det beställande företaget har revisor eller ej som skäligen ointressant för leverantören.

Utredningen menar därför att frågan om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte har någon nämnvärd betydelse för företagets möjligheter att handla med olika leverantörer. Skulle en leverantör undantagsvis kräva att kundföretaget har kvalificerad revisor eller granskas av någon som leverantören utser så får kundföretaget pröva om det ska tillmötesgå kravet eller vända sig till en annan leverantör. Detsamma gäller om leverantören kräver kontant betalning före leverans med hänvisning till att kunden saknar revisor.

De nu nämnda exemplen visar enligt Utredningen att det finns all anledning att räkna med att man i handel ochandel snabbt kommer att anpassa sig till det förhållandet att många mindre aktieföretag inte har revision. I den mån bolag utan revisor bedöms utgöra högre risk än bolag med revisor kommer bolag utan revisor att få betala ett pris för risken i form av lägre lånebelopp, högre ränta, kortare amorteringstid, säkerhet för betalning, etc. Detta är inte något att förfasa sig över i en marknadsekonomi och bolag utan revisor som inte gillar läget kan välja frivillig revision.

## 8.6 Kunder

Liksom företagets kreditgivare och leverantörer behöver vissa uppgifter om ett företag som begär kredit, behöver företagets kunder ibland uppgifter som belyser om ett företag har förmåga att exempelvis leverera beställda varor och fullgöra de garantiåtaganden som företaget gjort i samband med försäljningen. Uppgifterna kan anses mer tillförlitliga om de har granskats av en kvalificerad revisor.

Utredningen kan när det gäller kundernas behov av information om ett företag som de avser att handla med i mycket hänvisa till framställningen ovan om kreditgivare och leverantörer.

När det gäller dagligvaror torde det vara sällsynt att konsumenter frågar sig om det företag som de handlar av har revisor eller inte. När det gäller sällanköpsvaror är det emellertid många gånger viktigt för köparen att det företag som säljer produkten, en tvättmaskin eller vad det nu gäller, kan antas finnas kvar om maskinen går sönder vid slutet av garantitiden. För att vara säker på detta vänder sig den försiktige köparen till ett väl ansett företag som har funnits länge på marknaden. Men det torde vara utomordentligt sällsynt att köparen är så försiktig att han under-

söker företagets associationsform och om företaget är föremål för revision.

Vid köp mellan näringsidkare kan man emellertid tänka sig situationer då kunden anser det vara viktigt att det säljande bolaget är föremål för revision. Det kan för att ta ett exempel gälla köp av en dyrbar maskin där säljaren ska svara för underhållet och lämna garanti för dess funktion under en mycket lång tid.

Exemplet är något udda men visar liksom ett liknande exempel i avsnittet om leverantörer att frågan om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte har någon nämnvärd betydelse för företagets möjligheter att handla med olika kunder. Skulle en kund undantagsvis kräva att säljarföretaget har kvalificerad revisor eller granskas av någon som kunden utser, så får säljarföretaget pröva om det ska tillmötesgå kravet och försöka kompensera sig för detta genom ett höjt pris eller vägra sälja på kundens villkor.

## 8.7 Anställda

Många aktiebolag har inga anställda alls. Andra har högst en handfull anställda av vilka många eller alla är familjemedlemmar. I dessa bolag har revisorn inte någon praktisk betydelse för de anställdas möjligheter till insyn i företaget.

I lite större företag med anställda som hämtats utanför familjekretsen finns behov av information om hur företaget utvecklas. Den informationen får de anställda med stöd av medbestämmandelagstiftningen. I aktiebolag med många anställda gäller lagen (1987:1245) om styrelsrepresentation för de privatanställda som ger de anställda rätt till insyn i bolaget.

Ett avskaffande av revisionsplikten i små aktiebolag saknar enligt Utredningens mening betydelse för de anställdas möjligheter till insyn i de företag de arbetar i.

## 8.8 Det allmänna

### Skatteverket

Skatteverket behöver ekonomisk information om företag för att kunna fastställa beskattningsunderlag. Vid taxeringen fastställs nämligen intäkter och kostnader på grundval av innehållet i

redovisningen, i den mån inte särskilda skatteregler fordrar något annat. Denna information kan anses vara mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

I avsnitt 7.6 har en närmare analys gjorts av vilka konsekvenser som Utredningens förslag om slopad revisionsplikt får i fråga om skatteintäkter och skattemyndigheternas kontrollverksamhet. Utredningen kan i allt väsentligt hänvisa till det avsnittet. I det stora hela torde skatteintäkterna inte påverkas märkbart, om revisionsplikten avskaffas i små företag. Detsamma gäller Utredningens förslag om slopande av revisorers skyldighet att i revisionsberättelserna anmärka på bolagets fullgörande av skatter och avgifter samt inge orena revisionsberättelser till Skatteverket.

Utredningen har också i det nämnda avsnittet konstaterat att Skatteverket har ett batteri av effektiva verktyg som kan användas för att upptäcka skattefel, inte minst genom de nya möjligheterna till insamling, bearbetning, urval och analys av data i Skatteverkets databaser. Utredningen föreslår att denna arsenal utökas genom nya bestämmelser om bl.a. utökad uppgiftsskyldighet för företag. Dessa förslag beräknas inte medföra kostnadsökningar för Skatteverket, eftersom de föreslagna åtgärderna kan användas i stället för eller som ett komplement till andra, mer tidskrävande utredningsmetoder.

Eftersom Utredningen bedömer att skatteintäkterna inte kommer att påverkas märkbart, om revisionsplikten avskaffas i små företag, kan avskaffandet i sig inte motivera en generellt utökad kontroll av de företag som befrias från den nuvarande revisionsplikten.

Det kan mot denna bakgrund sålunda inte komma på tal att lägga på Skatteverket att göra den granskning som revisorerna i dag utför i de små företagen. Som nämnts har revisorernas granskning en helt annan riktning än Skatteverkets. Verkets granskning är riskorienterad och inriktad på bl.a. oredovisade intäkter. Det finns enligt Utredningens mening ingen anledning att ändra denna inriktning som av allt att döma är mycket framgångsrik. Detta beror till stor del på att Skatteverket som nämnts har mycket effektiva metoder till sitt förfogande när verket granskar de skattskyldiga.

På grund av det anförda lägger Utredningen inte några förslag om att Skatteverkets kontroller totalt sett ska utökas. Det bör ankomma på Skatteverket att inom ramen för sitt budgetanslag och regeringens instruktion pröva om avskaffandet av revisionsplikten i



de små företagen motiverar en omläggning av eller justering i verkets granskningsrutiner.

Utredningens förslag om utökad uppgiftsskyldighet för företag beräknas inte medföra några kostnadsökningar för Skatteverket, eftersom de föreslagna åtgärderna kan användas i stället för eller som ett komplement till andra, mer tidskrävande utredningsmetoder. Om emellertid Skatteverket vill utnyttja den utökade uppgiftsskyldigheten för särskilda satsningar kan det komma att kräva mera medel till verket. Ett medelstillskott för detta ändamål kan beräknas enligt följande.

Ett besök för att göra en översiktlig granskning av bokföringen eller resultat- och balansrapporter kan antas ta i genomsnitt 4 timmar för en person. Då ingår förberedelse- och efterarbete. Om 180 dagar om året kan användas för operativt arbete, bör en person kunna granska 360 företag om året. Vid granskning av 5 000 företag per år krävs 14 årsarbetskrafter, vilket innebär en kostnad för Skatteverket på 8,4 miljoner kr. Om Skatteverket skulle granska alla företag som inte kommer att ha revisor (uppskattningsvis hälften av 315 000 företag) en gång vart femte år, kommer 31 500 granskningar per år att göras. En sådan allmän granskning, som enligt Utredningens mening förefaller onödigt omfattande och på tvärs med Skatteverkets uttalanden om inriktning på kontrollverksamheten, skulle kräva 88 årsarbetskrafter, vilket motsvarar en kostnad för Skatteverket på 52,5 miljoner kronor. Kostnaden för en årsarbetskraft kan beräknas till 600 000 kronor. I beloppet ingår skatter och arbetsarbetsgivaravgifter som tillfaller statskassan.

### Andra myndigheter

För Ekobrottsmyndighetens del kommer Utredningens förslag att innebära att ett färre antal anmälningar inkommer till myndigheten samt att det inom ramen för en brottsutredning i en del fall inte kommer att finnas en revisor som myndigheten kan höra om företagets angelägenheter. Förslagen bör på det hela taget inte leda till några ökade eller minskade kostnader för myndigheten. När det gäller förslagens inverkan på brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet hänvisas till avsnitt 7.6.

För Bolagsverkets del innebär Utredningens förslag ett ökat antal anmälningar om bl.a. revisorers förtida avgång och ändringar i bolagsordningen. Verket kan också behöva lämna information till

allmänheten om reformen. Förändringarna bör kunna rymmas inom verkets budgetram.

För Finansinspektionens del kan förslaget om förvaltningsrevisionens avskaffande innebära att myndigheten får justera instruktionerna till de revisorer och granskningsmän som inspektionen anlitar. Denna förändring kan hanteras inom ramen för myndighetens budgetram. I övrigt bör inspektionen inte påverkas av Utredningens förslag.

Ekonomisk information om företag används också för statistikändamål och för planering av t.ex. arbetsmarknadsåtgärder och bostadsbyggande. Utredningen menar att ett avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte kan antas påverka statistikproduktionen eller samhällsplaneringen i vårt land på något märkbart sätt. Det gäller även statistiken i Skatteverkets databaser, som i dag förefaller fungera väl trots de skattefel som verket uppgett föreligga.

Inte heller i övrigt bör Utredningens förslag påverka det allmännas inkomster och utgifter på något påtagligt sätt som det finns anledning att belysa här.

## **8.9 Revisorer och redovisningskonsulter**

### **8.9.1 Revisorer**

Det finns i dag cirka 4 150 kvalificerade revisorer. Med ledning av de beräkningar som gjorts i föregående avsnitt kan den totala omsättningen på marknaden för lagstadgad revision uppskattas till 8,7 miljarder kronor. Till detta kommer tilläggstjänster som revisorer kan tillhandahålla sina revisionsklienter och andra företag. Utredningens förslag innebär att revisorernas intäkter av lagstadgad revision kan beräknas minska med nära 6 miljarder kronor, ett intäktsbortfall på nästan 70 procent. Revisorerna kommer också att förlora intäkter till följd av att vissa tilläggstjänster faller bort.

Å andra sidan kan många av de företag som i dag har revisionsplikt förväntas anlita revisorer även i fortsättningen. År 1978, innan revisionsplikten infördes för aktiebolag med ett bundet eget kapital som understeg 1 miljon kronor, hade 47 procent av de minsta aktiebolagen en kvalificerad revisor. I olika undersökningar under

de senaste åren har 60–80 procent av företagarna sagt att de kommer att välja frivillig revision om revisionsplikten avskaffas.<sup>4</sup>

Utredningen gör för sin del bedömningen att den genomsnittliga benägenheten att omedelbart vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna välja frivillig revision kan komma att ligga på drygt 50 procent. Det är emellertid rimligt att räkna med att större företag kommer att vara mera benägna än små att välja revisor. Verksamhetens karaktär kommer också att påverka företagets val så att t.ex. företag som bedriver konsultverksamhet väljer revision i större utsträckning än företag verksamma inom detaljhandel eller produktion av hushållsnära tjänster. Efter en tid, när den nuvarande revisionsplikten för små företag fallit i glömska, kommer företagets benägenhet att välja revisor att gå ner ytterligare, beroende bl.a. på att det på marknaden kommer att erbjudas alternativ till revision som revisionsklienterna anser vara mera prisvärda och som bättre kan anpassas efter företagets specifika önskemål och behov.

När det gäller de omedelbara effekterna av Utredningens förslag på företag av olika storlekar gör Utredningen följande bedömning.

Det är tydligt att företag som inte bedriver någon verksamhet alls inte har något behov av en kvalificerad revisor. I de allra flesta fall kommer de omkring 70 000 vilande aktiebolagen inte att välja frivillig revision. Utredningen räknar med att högst 5 procent av dessa aktiebolag kommer att välja frivillig revision.

Vad härefter gäller de aktiva företagen så finns det en stor grupp aktiebolag som ägs av en eller ett fåtal personer, som ofta är släkt med varandra. Dessa företag har inga eller ytterst få anställda som i så fall ofta är släkt med ägarna. Dessa aktiebolag kommer att välja frivillig revision i begränsad omfattning. Enligt Utredningens bedömning kommer högst 30 procent av dessa en- och fåmansbolag att välja frivillig revision.

Om uppskattningsvis 70 procent av enmans- och fåmansbolagen inte väljer frivillig revision, innebär det inte nödvändigtvis ett stort intäktsbortfall för revisionsbranschen. Många av dessa bolag kan på goda grunder antas komma att anlita revisorer och andra externa konsulter för rådgivning och biträde i ekonomiska och juridiska frågor. Detta bör leda till att revisorer som i dag har små företag som klienter får ökade intäkter, men storleken av denna intäktsoökning är svår att beräkna eftersom den är beroende av bl.a. hur väl revisorerna lyckas marknadsföra sina tjänster i konkurrens med

---

<sup>4</sup> Se avsnitt 4.1.6.

bl.a. redovisningskonsulterna. Intäkterna för rådgivning, redovisning, förenklad granskning och s.k. compilation kommer enligt Utredningens bedömning inte att fullt ut motsvara de nuvarande intäkterna av lagstadgad revision, men det samlade intäktsbortfallet för revisorer i de allra minsta företagen bör inte bli större än att revisorerna kan hantera det.

Företag som har en vidare krets av ägare och anställda och som har en omsättning som överstiger 3 miljoner kronor, kan antas välja frivillig revision i större utsträckning än de nämnda enmans- och fåmansbolagen. I många av företagen som har högre omsättning, flera ägare och många anställda kommer kreditgivare och ägare men även anställda att ställa krav på frivillig revision. Företag som vill framstå som en seriös affärspartner och framtida uppköpskandidat kommer också välja frivillig revision. När det gäller företag med en omsättning på mellan 3–10 miljoner kronor framstår det för Utredningen som rimligt att anta att 50 procent av företagen kommer att välja frivillig revision. För företag med ännu högre omsättning gör Utredningen bedömningen att 75–80 procent av dem kommer att välja frivillig revision.

De företag som har en omsättning på över 3 miljoner kronor men som inte väljer frivillig revision, har enligt Utredningens bedömning ett stort behov av olika experttjänster på redovisnings- och revisionsområdet. Som anförs i det följande håller aktörerna på dessa marknader nu på att utveckla olika alternativ till revision. Revisorerna har den kompetens som kommer att efterfrågas och enligt Utredningens bedömning bör revisorerna kunna kompensera sig i det närmaste fullt ut för det intäktsbortfall som kan följa med avskaffandet av revisionsplikten för de nu ifrågavarande företagen genom att marknadsföra frivillig revision och nya produkter på marknaden.

Utredningens förslag om att slopa revisionsplikten och avskaffa förvaltningsrevisionen föreslås träda i kraft i ett slag den 1 juli 2010. Det innebär att revisionsplikten faller bort för många bolag omedelbart vid ikraftträdandet.

De revisorer som har uppdrag vid ikraftträdandet är valda för en mandatperiod om fyra år. Uppsägning i förtid måste emellertid godtas när det som i förevarande fall gäller ett revisorsavtal som träffats under revisionsplikt och revisionsplikten upphör under avtalstiden. Då måste det vara ett godtagbart skäl för förtida uppsägning att revisionsklienten inte anser sig behöva revision.

I avtalet mellan revisorn och revisionsklienten kan det finnas bestämmelser om att klienten ska utge skadestånd om avtalet upphör i förtid. I så fall kan revisorn rikta ersättningsanspråk mot klienten, men han eller hon kan inte hindra denne från att avsluta uppdraget efter ikraftträdandet.

Utredningen gör därför den bedömningen att många revisionsklienter i anslutning till ikraftträdandet den 1 juli 2010 kommer att säga upp sina revisorsavtal till omedelbart upphörande. 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. Under dessa år kommer överskottet på revisorer att pressa priserna på revisionstjänster.

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 tvingas revisorerna konkurrera inte bara med varandra utan också med redovisningskonsulter, bokföringsbyråer och andra som tillhandahåller ekonomiska tjänster.

För många revisorer kommer arbetet att förändras. En del revisorer kommer, på samma sätt som i dag, att syssla med lagstadgad revision av stora och medelstora företag. Andra kommer att inrikta sig mot små företag och erbjuda frivillig revision och andra, enklare revisionstjänster för kvalitetssäkring av finansiell rapportering, t.ex. översiktlig granskning (review) och "compilation". Översiktlig granskning innebär att revisorn gör en analys av en finansiell rapport och på grundval av analysen avger en granskningsberättelse. Med compilation åsyftas att den person/byrå som biträtt ett företag med att sammanställa eller upprätta en finansiell rapport bekräftar detta genom ett intyg. Intyget är som regel ställt till företagets ledning och inte avsett för tredje man, även om tredje man kan förväntas önska få del av intyget.

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 med till visshet gränsande sannolikhet 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.

### 8.9.2 Redovisningskonsulter m.fl.

Vid sidan av revisorer finns det ett stort antal konsulter och rådgivare som på uppdragsbasis hjälper företag med redovisning, skatterådgivning, företagsköp och liknande.

Inom redovisningsområdet organiserar Sveriges Redovisningskonsulters förbund cirka 4 300 medlemmar. FAR SRS har den 1 december 2007 bildat en ny sektion för redovisningskonsulter. I båda organisationerna benämns medlemmarna auktoriserade redovisningskonsulter. Vid sidan av de auktoriserade redovisningskonsulterna finns ett stort antal rådgivare och konsulter som inte är medlemmar av någon organisation.

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. Det är därför inte säkert att rådgivare och biträden sammantaget kommer att kunna utöka sina marknadsandelar. På det hela taget bör Utredningens förslag leda till ökad konkurrens inom marknaden för redovisning, skattekonsultation, affärsrådgivning och liknande tjänster. För att möta den ökade konkurrensen är det enligt Utredningen sannolikt att många revisions- och redovisningsbyråer kommer att gå samman eller utöka sitt samarbete för att på så sätt uppnå kostnadsfördelar. Enligt vad Utredningen erfarit har denna process redan inletts och stora revisionsbyråer har börjat köpa upp mindre redovisningsbyråer.

### 8.10 En samlad bedömning

Den bild som nu har tecknats av effekterna av Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för mindre företag är på intet sätt alarmerande.

De positiva effekterna för de företag som helt eller delvis befrias från den nuvarande revisionsplikten och därigenom får möjlighet

till 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 utländska företag som i dag 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 att 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 om åtgärder för att minska skattefel.

För den som ändå tvekar om fördelarna med den föreslagna nyordningen överväger nackdelarna ska särskilt påpekas att Sverige är nära nog ensamt i EU om att ha revisionsplikt för små företag, att 100 000-tals små företag i Sverige med framgång drivs som enskilda firmor utan revisor, att de små aktiebolagen först på 1980-talet underkastades revisionsplikt och att det saknas all anledning att befara att aktiebolagsformen som sådan skulle råka i vanrykte, om de små aktiebolagen nu undantas från revisionsplikt.

## 9 Författningskommentar

### 9.1 Allmänt

I aktiebolagslagen används ordet ”revision” för att beteckna revision enligt 9 kap. aktiebolagslagen. I författningskommentaren använder Utredningen ibland uttrycket ”lagstadgad revision” för att beteckna samma sak. Utredningens förslag om en begränsning av revisionsplikten innebär att framtida revisioner kommer att vara antingen föreskrivna i lag eller frivilliga. Oavsett på vilken grund ett aktiebolag revideras, ska den revision som revisorn utför ske i enlighet med 9 kap. aktiebolagslagen.

När Utredningen i det följande hänvisar till ”lagstadgad revision” avses således revision enligt tillämplig associationsrättslig lag.

En revisionsberättelse som avges beträffande ett aktiebolag av en kvalificerad revisor som valts på frivillig väg ska alltså ha det innehåll som anges i 9 kap. 28–36 §§. Utredningen menar att det inte är förenligt med god revisorssed, om en kvalificerad revisor genomför en granskning av bolaget som inte motsvarar en lagstadgad revision, exempelvis en översiktlig granskning (review), men lämnar en rapport om resultatet av granskningen som ger sken av att bolaget varit föremål för lagstadgad revision, exempelvis genom att i rapporten tala om ”revision”.

Det är bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor som kan vara revisor i ett aktiebolag (9 kap. 12 § första stycket). Personer som inte uppfyller dessa kompetenskrav kan väljas till lekmannarevisorer för att utföra granskning som anges i 10 kap. 3 §. Denna typ av granskning ska avrapporteras i en särskild granskningsrapport enligt 10 kap. 13 och 14 §§ som inte kan förväxlas med en revisionsberättelse.

Ingenting hindrar självfallet ett företag från att uppdra åt en redovisningskonsult eller annan ekonomisk expert att göra en



granskning av företaget enligt uppdragsgivarens anvisningar. Avrapporteringen av ett sådant uppdrag bör naturligtvis inte heller ske på ett sätt som för tankarna till att företaget har varit föremål för lagstadgad revision.

Sammanfattningsvis anser Utredningen att det är viktigt att begreppet "lagstadgad revision" har ett väldefinierat innehåll och används på ett enhetligt sätt i handel ochandel. Det är endast då som den lagstadgade revisionen får sitt fulla värde.

Utredningens förslag innebär att det i de flesta 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 och andra lagar med ordet revisor.

Det sagda får betydelse för tillämpningen av bl.a. 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.

Detsamma gäller bestämmelserna i bl.a. 25 kap. 17, 33 och 40 §§ om likvidation. Sistnämnda paragraf föreskriver att likvidatorns slutredovisning ska granskas av bolagets revisor. Det gäller emellertid bara om bolaget faktiskt har en revisor. Är så inte fallet blir paragrafen inte tillämplig.

Majoriteten av förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter utgången av juni 2010. En särskild övergångsreglering föreslås dock

beträffande aktiebolag, se avsnitt 7.7.2 och kommentar under avsnitt 9.2. Reglerna om en ny mandattid för revisorerna föreslås träda i kraft den 1 juni 2009. Vidare föreslås ändringarna i skattelagstiftningen träda i kraft redan den 1 januari 2010.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

### 2 kap.

#### 5 §

I paragrafens första stycke görs en ändring i punkten 2 med anledning av att alla aktiebolag inte behöver ha lagstadgad revision.

### 3 kap.

#### 1 §

I paragrafen görs en ändring i första stycket punkten 8 med anledning av att det bara är de i 9 kap. 1 § första stycket 1–3 och andra stycket angivna aktiebolagen som är skyldiga att ha lagstadgad revision. Övriga bolag behöver inte ha någon bestämmelse i bolagsordningen med uppgift om antalet revisorer. Ingenting hindrar emellertid ett aktiebolag från att införa en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget ska ha lagstadgad revision och ange antalet revisorer, se 9 kap. 1 § första stycket 4. En sådan bestämmelse kan upphävas, men för giltigt beslut om detta krävs två tredjedels majoritet på bolagsstämman.

Även ett bolag – som på frivillig väg beslutar om revision men som väljer att inte införa uppgifter om revisorn i bolagsordningen – måste för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor (9 kap. 47 § aktiebolagslagen).

För bolag som inte infört en bolagsordningsbestämmelse enligt 9 kap. 1 § första stycket 4 finns ändå möjlighet att på bolagsstämma utse en revisor med uppgift att utföra lagstadgad revision, se 9 kap. 8 § första stycket. Bolagsstämman fattar då lämpligen först ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision, varefter val av revisor kan ske. Men valet av revisor kan också anses innefatta ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision.

**7 kap.**

## 34 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.8.

Tredje stycket är nytt. Om ett aktiebolag saknar revisor kan känsliga uppgifter inte lämnas enligt andra stycket. I stället hänvisas frågeställaren att göra en framställning om lagstadgad revision enligt 9 kap. 9 a §. Vinner frågeställaren framgång med sin framställning, lämnas upplysningen till den revisor som länsstyrelsen utsett. I annat fall kan 7 kap. 35 § inte tillämpas.

**9 kap.**

## 1 §

Det är bara de i första stycket 1–3 samt andra stycket angivna aktiebolagen som måste ha lagstadgad revision.

I första stycket 1 och andra stycket anges att aktiebolag som överskrider vissa gränsvärden måste ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.2–7.1.3.

Det första delvärdet (a) anknyter till antalet anställda i bolaget. Eftersom antalet anställda kan skifta med tiden, utgår bestämmelsen från medelantalet anställda per år. I begreppet ”medeltal” ligger att hänsyn måste tas till anställningens omfattning. Om bolaget t.ex. har deltids- eller säsongsanställd personal måste alltså en omräkning göras. Normalt bör en sådan beräkning kunna göras genom att betalda närvarotimmar ställs i relation till vad som är normal årsarbetstid för en heltidsanställning inom bolaget (jfr Bokföringsnämndens rekommendation BFN R4 Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar). Delvärdet är uppfyllt om medelantalet anställda har överstigit 50 både föregående räkenskapsår och räkenskapsåret dessförinnan.

Det andra delvärdet (b) avser balansomslutningen. Delvärdet är uppfyllt om balansomslutningen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren uppgår till mer än 41,5 miljoner kronor. Med begreppet ”redovisad balansomslutning” avses den balansomslutning som redovisas i bolagets balansräkning för ett räkenskapsår.

Det tredje delvärdet (c) avser bolagets nettoomsättning. Detta är uppfyllt om nettoomsättningen enligt resultaträkningar för vart

och ett av de två senaste räkenskapsåren överstiger 83 miljoner kronor. Begreppet nettoomsättning är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen. Det innebär att nettoomsättningen ska omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i bolagets normala verksamhet. Avdrag ska göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

I vissa fall kan ett bolag genom tillfälliga avvikelser i den normala verksamheten under något enstaka år överskrida mer än ett av de i lagen angivna delvärdena. En sådan tillfällig förändring av omfattningen på ett bolags verksamhet bör inte föranleda att bolaget blir skyldigt att ha lagstadgad revision. Gränsvärdet bör därför, på samma sätt som anges i artikel 12 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv samt i definitionen av större bolag i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen, kombineras med en tröghetsregel som innebär att om ett bolag överskrider mer än ett av delvärdena ska detta beaktas först om bolaget överskrider samma delvärden också påföljande år.<sup>1</sup>

På samma sätt bör, enligt artikel 12 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet<sup>2</sup>, ett bolag som tillfälligt upphör att överskrida två av de angivna tre gränsvärdena inte kunna avstå från revision. Ovan nämnda tröghetsregel gör sig sålunda gällande även i dessa situationer, dvs. om ett bolag upphör att överskrida två av de tre gränsvärdena ska detta beaktas först om bolaget upphör att överskrida samma delvärden två räkenskapsår i följd. Det skulle kunna övervägas att införa en sådan bestämmelse även i lagtexten.

I koncernförhållanden omfattas enligt andra stycket moderbolaget av revisionsplikt, om koncernens omsättning, balansomslutning och antal anställda överstiger de gränsvärden som gäller för ett aktiebolag.

Av tredje stycket framgår att koncerninterna transaktioner ska elimineras efter det att koncernföretagens balansomslutning och nettoomsättning har summerats. Fordringar och skulder mellan koncernföretag ska alltså inte räknas med i koncernens balansomslutning. Detsamma gäller vinster som har uppkommit inom koncernen. Även intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag vid beräkningen av koncernens intäkter, liksom förändring av internvinst ska elimineras.

<sup>1</sup> Jfr prop. 2005/06:116 s. 86. Se även prop. 2006/07:27.

<sup>2</sup> Kommissionen har i sitt meddelande om förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision dock föreslagit ändrade tröskelvärden.

Detta motsvarar vad som gäller vid upprättande av koncernredovisning enligt bestämmelserna i 7 kap. 13 § ÅRL.<sup>3</sup>

I första stycket 2 föreskrivs att vissa noterade aktiebolag också ska vara skyldiga att ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.4.

I första stycket 3 behandlas vilka aktiebolag inom finansmarknaden som måste ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.6. I stycket har därutöver intagits en bestämmelse om revisionsplikt för bolag som har registrerats att bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen om inlåningsverksamhet. Revisionsplikten motiveras av hänsyn till konsumentskyddet.

Revision av aktiebolag kan även beslutas om på frivillig väg. Enligt första stycket 4 kan ett aktiebolag välja att införa en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget ska ha lagstadgad revision (se framställningen ovan under 3 kap. 1 §). Om ett moderbolag fattar beslut om att utse en revisor med stöd av första stycket 4, ingår det i uppdraget att granska också koncernredovisningen.

För bolag som inte infört en bolagsordningsbestämmelse enligt 9 kap. 1 § första stycket 4 finns ändå möjlighet att på bolagsstämma utse en revisor med uppgift att utföra lagstadgad revision, se 9 kap. 8 § första stycket. Bolagsstämman fattar då lämpligen först ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision, varefter val av revisor kan ske. Men valet av revisor kan också anses innefatta ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision.

Efter förslag av aktieägare i fall som avses i 9 kap. 9 a § första stycket andra meningen kan styrelsen besluta om revision.

I sista stycket har tagits in en hänvisning till försäkringsrörelselagen.

### 3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.2.

Förvaltningsrevisionen avskaffas genom att orden ”samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning” utmönstras ur första meningen i första stycket.

---

<sup>3</sup> Prop. 2005/06:116 s. 130.

## 8 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.7.

Fjärde stycket har kompletterats med en hänvisning till 9 a §, som anger att länsstyrelsen kan utse en revisor om en minoritet av erforderlig storlek i ett aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor begär det.

## 9 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.7.

Paragrafen ger minoriteten i ett aktiebolag, som inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor, möjlighet att framtvunga lagstadgad revision. Det sker i samma ordning som föreskrivs i 9 kap. 9 § för minoritetsrevisor i bolag som omfattas av revisionsplikt.

Den revisor som utses enligt förevarande paragraf får som regel ensam svara för revisionen. Det bör länsstyrelsen ta hänsyn till när den väljer revisor så att också majoriteten kan känna sig tillfreds med personvalet. Om emellertid majoriteten inte kan godta länsstyrelsens val av revisor, har den möjlighet att själv på bolagsstämma utse en revisor med stöd av 9 kap. 8 § andra stycket och minoritetsrevisorn får sedan delta i revisionen tillsammans med majoritetsrevisorn.

Har aktieägaren föreslagit viss person eller visst registrerat revisionsbolag till revisor, får styrelsen, i stället för länsstyrelsen, besluta i enlighet med förslaget, om särskilda skäl inte talar emot det. Styrelsen bör kunna fatta ett sådant beslut om en aktieägarminoritet av erforderlig storlek har begärt att en viss person eller registrerat revisionsbolag ska utses till revisor och majoriteten inte har några invändningar mot detta val.

## 13 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.3 och 7.1.6.

Paragrafen reglerar kraven på revisorns kompetens när revisionsklienten är av viss storlek eller karaktär. I förhållande till tidigare bestämmelse har gränsvärdena vad avser balansomslutning och omsättning höjts.

Samma kompetenskrav ska gälla för revisor i ett moderbolag av viss storlek.

Beträffande bolag inom finans- och försäkringsmarknaderna har en erinran införts i andra stycket om att bestämmelser om revisors kompetens finns i andra lagar, se avsnitt 3.2.5 och 7.1.6.

#### 14 §

Paragrafen har upphävts. Bestämmelsen har i stället intagits i 9 kap. 13 §.

#### 21 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.5.

I paragrafen har bestämmelserna om revisorns mandattid ändrats. Bestämmelserna innebär att mandattiden sänks till ett år med möjlighet för aktiebolag att i bolagsordningen föreskriva längre mandattid, dock ej mer än fyra år. Genom ändringen kommer bestämmelserna om revisorernas mandattid att vara likadana som de som gäller för styrelseledamöter, se 8 kap. 13 §.

Utredningen föreslår att denna bestämmelse ska träda i kraft redan den 1 juli 2009 för att göra det möjligt för bolagen att på stämmor som hålls under perioden den 1 juli 2009–den 30 juni 2010 välja revisor för en mandatperiod som löper ut samtidigt med eller kort tid efter det att revisionsplikten upphör för bolaget, se punkten 1 i övergångsbestämmelserna.

#### 33 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.2–7.2.3.

Bestämmelsen behandlar bl.a. revisorns uttalande i revisionsberättelsen om styrelseledamöterna och den verkställande direktörens bör beviljas ansvarsfrihet och är en avrapportering av förvaltningsrevisionen. Eftersom Utredningen föreslår att förvaltningsrevisionen avskaffas upphävs paragrafen.

## 34 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

I paragrafen regleras revisorns skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på vissa brister vid revisionsklientens hantering av skatter och avgifter. Bestämmelsen föreslås upphävd.

## 35 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 33 och 34 §§ tagits bort. Ändringen är föranledd av att dessa paragrafer föreslås upphäva.

## 37 §

I paragrafen anges de olika slag av anmärkningar som gör att revisorn ska sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket. Anmärkningarna baseras i huvudsak på 33 och 34 §§, vilka Utredningen föreslår ska upphävas (se ovan).

Paragrafen innehåller också en skyldighet för revisorn att sända in revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning eller om sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats (31 §). Detta är uppgifter som det även fortsättningsvis ska rapporteras om i revisionsberättelsen. Rapporteringsskyldigheten till Skatteverket föreslås dock slopas. I enlighet med det sagda upphävs paragrafen.

Paragrafen ska enligt ikraftträdandebestämmelserna tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Örena revisionsberättelser som avser räkenskapsår innan de nya bestämmelserna ska börja tillämpas ska alltså sändas in till Skatteverket. Detta innebär att örena revisionsberättelser i några fall även efter den 30 juni 2010 kommer att skickas in till Skatteverket.

## 42–44 §§

Paragraferna har behandlats i avsnitt 7.2.4. Bestämmelserna föreslås upphäva.



## 46 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs till en ny paragraf, 26 a §, i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd. Se kommentaren till 26 a § revisorslagen.

## 25 kap.

## 33 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.11.

I paragrafen har endast ett förtydligande gjorts om att det är *bolagets* revisor som ska granska likvidators slutredovisning. Om bolaget inte har någon revisor behöver någon revisorsgranskning inte ske. Likvidatorn får då lägga fram redovisningen på bolagsstämman utan någon föregående revisorsgranskning.

## 29 kap.

## 2 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 26 a § revisorslagen införts. Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

**Övergångsbestämmelser**

*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.*

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 §.

*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 bestämmelser.

Punkterna 2 och 3 har kommenterats i avsnitt 7.7.2 och 7.7.3. I korthet kommer följande att gälla.

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 §. 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 med de bestämmelser som behandlar revisor i bolaget markerade 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 § när revisorns uppdrag upphört och därvid bifoga den nämnda bolagsordningen. 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 måste ske med verkan tidigast från slutet av den årsstämma som har att behandla årsredovisningen för det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet.

### **9.3 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen**

#### **10 kap.**

#### **8 §**

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*11 c §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

**Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

**9.4 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen****4 a kap.***1 §*

I paragrafen har bestämmelser om revisorers mandattid ändrats. Se kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen. Jfr 7 a kap. 1 § lagen om medlemsbanker och 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar.

*9 §*

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*14 §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

*15 §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen.

## **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## **9.5 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar**

### **8 kap.**

#### **5 §**

I paragrafen anges kompetenskraven för revisorer i föreningar av viss storlek samt i föreningar där en minoritet av de röstberättigade begär det.

I paragrafens första och tredje stycke har gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning höjts.

I paragrafen har ett sjätte och ett sjunde stycke införts. Ändringen innebär att revisorns mandattid, när det gäller uppdrag som avses i första–tredje stycket, som huvudregel är ett år. En revisor i dessa föreningar kan emellertid direkt väljas för högst en fyra-årsperiod. Till skillnad från aktiebolag måste tiden för revisionsuppdraget i en ekonomisk förening alltid anges i föreningens stadgar (2 kap. 2 § 6).

Utredningens förslag innebär, till skillnad från när det gäller motsvarande förslag för andra associationer, att det kommer att finnas olika regler när det gäller revisorns mandatperiod beroende på vilken typ av ekonomisk förening det är fråga om. Eftersom det föreligger revisionsplikt för alla ekonomiska föreningar, men då revisorn i fråga inte alltid behöver vara kvalificerad ska samma mandattider gälla för ekonomiska föreningar som överskrider de gränsvärden som används för revisionsplikt i andra associationer.

Se vidare kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

#### **10 §**

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*13 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.3 och 7.6.1.

I paragrafen har bestämmelser om att revisorn ska uttala sig om skadeståndsskyldighet och ansvarsfrihet för styrelseledamot och verkställande direktören tagits bort. Jfr förslaget om att 9 kap. 33 § aktiebolagslagen ska upphävas.

Vidare har bestämmelser om att vissa uppgifter rörande skatter ska anmärkas i revisionsberättelsen slopats.

*13 a §*

Utredningen har föreslagit att paragrafen upphävs. Se kommentaren till 9 kap. 37 § aktiebolagslagen.

*16 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs oförändrat till en ny paragraf, 26 a §, i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

**11 kap.***17 §*

Se kommentaren till 25 kap. 33 § aktiebolagslagen.

**13 kap.***2 §*

Se kommentaren till 29 kap. 2 § aktiebolagslagen.

**Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## 9.6 Förslaget till lag om ändring i lagen om utländska filialer m.m.

### 12 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.8.

Bestämmelsen innebär att revisionsplikten för utländska filialer inskränks. Utländska filialer underkastas revisionsplikt under samma förutsättningar som svenska företag. Skyldigheten att låta revisor granska räkenskaper ska bedömas efter verksamhetens omfattning och art i Sverige. Revisionsplikt för det utländska företaget i övrigt bedöms efter det regelverk som gäller där företaget har sitt säte.

Kvalifikationskraven på revisorn höjs så att det fordras revisorsexamen för de godkända revisorer som får granska filialens räkenskaper.

### Ikraftträdandetidpunkten

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker

### 7 a kap.

#### 1 §

I paragrafen har bestämmelserna om revisorers mandattid ändrats. Se kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen. Jfr 4 a kap. 1 § sparbankslagen och 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar.

#### 9 §

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

#### 14 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

#### 15 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## **9.8 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen**

### 2 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.2, 7.1.4, 7.1.6 och 7.1.8.

I paragrafen har införts uttryckliga bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att ha revisor, om inte regler om revision finns i annan lag. Hänvisningen till 6 kap. 1 § bokföringslagen har därmed tagits bort. Bestämmelserna gäller bl.a. handelsbolag, stiftelser och enskilda näringsidkare.

För handelsbolag innebär ändringen att revisionsplikt föreligger om samtliga bolagsmän är juridiska personer eller om gränsvärdena i punkten 3–4 överskrids.

För stiftelser är någon ändring i sak inte avsedd.

Övriga företag är revisionspliktiga om gränsvärdena i punkterna 3 eller 4 överskrids. Se vidare kommentaren till 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

Noterade företag och företag inom finans- och försäkringsmarknaderna är som regel revisionspliktiga enligt aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen, lagen om medlemsbanker och försäkringsrörelselagen. Om någon annan associationsform skulle ge ut värdepapper på en reglerad marknad eller få tillstånd enligt finans- och försäkringslagstiftningen torde

revisionsplikt med till visshet gränsande sannolikhet föreligga enligt punkten 3 eller 4.

#### 5 §

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

#### 12 §

Bestämmelsen har ändrats till följd av att revisionsplikten föreslagits uttryckligen reglerad i 2 §. Den innebär att medelstora och stora företag alltid ska ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

Även lydelsen i andra stycket 1 är en följdändring av den föreslagna lydelsen i 2 §.

#### 29 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

#### 30 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

#### 31 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 29–30 §§ tagits bort. Ändringen är föranledd av att dessa bestämmelser föreslås upphävd.

#### 32 a §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 37 § aktiebolagslagen.



### 36 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs oförändrad till en ny paragraf, 26 a §§ i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd. Se kommentaren till 26 a § revisorslagen.

### 37 §

Se kommentaren till 29 kap. 2 § aktiebolagslagen.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.9 Förslaget till lag om ändring i lagen om utgivning av elektroniska pengar**

### **6 kap.**

### 7 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar tagits bort. Detta är föranlett av att Utredningen föreslagit att 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt att motsvarande anmärkningskyldighet i 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar ska upphävas.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.10 Förslaget till lag om ändring i lagen om investeringsfonder**

10 kap.

17 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar tagits bort. Se kommentaren till 6 kap. 7 § under avsnitt 9.9.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.11 Förslaget till lag om ändring i lagen om bank- och finansieringsrörelse**

13 kap.

10 §

I första stycket tredje punkten har hänvisningar till vissa bestämmelser i aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen och lagen om medlemsbanker tagits bort. Se kommentaren till 6 kap. 7 § under avsnitt 9.9.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.12 Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden

### 23 kap.

#### 8 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen tagits bort. Dessa bestämmelser har föreslagits upphävd.

### Ikraftträdandetidpunkten

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.13 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen

### 26 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.1.

Bestämmelsen är ny och behandlar några situationer där revisorns tystnadsplikt bryts. Bestämmelserna gäller uppdrag i alla typer av företag och endast vid revision och andra lagstadgade uppdrag.

I första stycket regleras en revisors skyldighet att på begäran lämna upplysning till polis och åklagare. Bestämmelsen har överförts från flera lagar, bl.a. 9 kap. 46 § aktiebolagslagen och 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar.

Upplýsningsskyldigheten gäller inte vid uppdrag som redovisnings- och skatterådgivning eller i situationer när revisorn företräder en klient i en rättslig fråga.

I andra stycket regleras en revisors skyldighet att på eget initiativ lämna upplysningar till företagets ledning samt åklagare. En revisor har givetvis också en allmän skyldighet att lämna uppgifter till sin uppdragsgivare. Till skillnad från 9 kap. 42 § som innehåller en hel brottskatalog har revisorns underrättelse- och anmälningsplikt begränsats till att endast omfatta bestickning och mutbrott av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning.

Bestämmelsen i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen reglerade endast brottsmisstankar riktade mot bolagets styrelseledamot eller den verkställande direktören. Utredningens förslag har i detta hänseende utvidgats till att omfatta samtliga inom ramen för uppdragstagarens verksamhet.

Bestämmelserna gäller uppdrag i alla typer av företag. Detta innebär en utvidgning i förhållande till vad som gäller enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. De bestämmelserna har föreslagits upphävdade. De uttalanden som gjordes i förarbetena när de bestämmelserna infördes bör dock i tillämpliga delar vara giltiga även enligt den nu föreslagna regleringen.

I andra stycket har föreslagits att revisor inte ska lämna en underrättelse till företagets ledning, om en sådan anmälan skulle försvåra brottsutredningen. Det ankommer på revisorn att avgöra om uppgifter kan lämnas till exempelvis en styrelseledamot. Som regel bör revisorn samråda med åklagare om det kan finnas anledning att vänta med en underrättelse till företagets ledning. När utredningen inte längre kan försvåras ska en underrättelse lämnas.

Enligt tredje stycket ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Hänsyn bör här tas till om det finns förutsättningar för genomförandet av en effektiv revision och betydelsen av att revisorn riskerar att försätta klienten i revisorsnöd. Är det fråga om misstanke mot en anställd, bör det inte finnas skäl att avgå i förtid. Är det å andra sidan fråga om en företagsledning som systematiskt ägnar sig åt brottslig verksamhet, bör revisorn inte låta uppdraget kvarstå. Om en förtida avgång skulle äventyra en brottsutredning, kan det finnas anledning att avvakta med avgången.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.14 Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

### 3 kap.

#### 5 a §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen, som har behandlats i avsnitt 7.6.2, innebär skyldighet för näringsidkare att i allmän eller särskild självdeklaration lämna uppgift om huruvida årsredovisningen granskas eller granskats av revisor samt om huruvida årsbokslutet upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare.

Uppgift behöver endast lämnas beträffande uppdragstagare som hjälpt till med årsbokslut. Det innebär att uppgift inte behöver lämnas om företagets egna arbetstagare.

Enligt 4 kap. 1 § ska självdeklarationer lämnas enligt fastställda formulär. Utrymme för uppgifter om revisorer och biträden kan lämpligen lämnas i formulären.

Om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs kan Skatteverket med stöd av 17 kap. 1 § utfärda kompletteringsföreläggande. Föreläggandet kan enligt 8 § samma kapitel förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte kommer att följas.

Bestämmelsen utgör inte hinder för Skatteverket att på annat sätt inhämta och lagra uppgifter om revisorer och andra uppdragstagare.

## 9.15 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

### 3 kap.

#### 5 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.2.

I paragrafen har ett nytt andra och tredje stycke införts.

Andra stycket innehåller en utökad uppgiftsskyldighet för alla bokföringspliktiga utom dödsbon. Vilka som är bokföringspliktiga framgår av 2 kap. bokföringslagen (1999:1078). De uppgifter och handlingar som det kan bli aktuellt att efterfråga är sådana som avses i 19 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Av tredje stycket följer att Skatteverket kan besluta att den utökade uppgiftsskyldigheten ska fullgöras vid ett möte mellan Skatteverkets handläggare och den förelagde. Det ankommer på Skatteverket att bestämma tid och plats för mötet, t.ex. i företagets lokaler. Ett företag bör ges rimlig tid för att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Några längre frister bör dock med hänsyn till uppgiftsskyldighetens syfte inte bli tal om och verket bör vara restriktiv med att bevilja anstånd.

Många små företag har inte något fast affärsställe och förvarar sina räkenskaper i företagsledarens hem. Skatteverket bör ta hänsyn till sådana omständigheter och i förekommande fall erbjuda lämplig plats där uppgiftsskyldigheten kan fullgöras. Skatteverket kan för att ta ett exempel erbjuda företaget att visa upp bokföringen vid möte på ett skattekontor.

## **9.16 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen**

### **14 kap.**

#### **3 §**

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.2.

I paragrafen har ett nytt fjärde och femte stycke införts. Bestämmelserna är identiska med 3 kap. 5 § andra och tredje stycket taxeringslagen. Se vidare vad som sagts i kommentaren till dessa stycken.

# Särskilt yttrande

av Karin Berggren, Carl-Gustaf Burén och Fredrik Dahlberg

## Skattekontroll

Såsom utredningen uttalar är de positiva effekterna för de företag som befrias från revisionsplikten väl belagda. De små företagen kommer att få frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden av dessa tjänster kommer att bli mera varierat och priserna på tjänsterna lägre än i dag. De svenska företagen kommer att bättre kunna hävda sig i konkurrensen med företag i länder där företagen har lägre kostnader för bl.a. revision.

När det gäller de negativa effekterna däremot konstaterar utredningen att dessa är svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med ett slopande av 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. Vad gäller Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, som pekar på möjligheten att skattefelet ökar och den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten slopas, anser utredningen att deras farhågor för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna. Utredningen anser att det mesta talar för att anlita duktiga konsulter och rådgivare är av betydligt större betydelse än revision. Man anser att det är mycket tveksamt att avskaffandet av revisionsplikten skulle ge några märkbara effekter för skatteintäkterna. Trots detta väljer utredningen att som man säger "för säkerhets skull" lägga fram förslag i skattelagstiftningen om åtgärder mot skattefel.

De åtgärder som utredningen föreslår är för det första att företaget i sin självdeklaration ska lämna uppgift om det är underkastat lagstadgad revision samt, i förekommande fall, namn på auktoriserad redovisningskonsult eller revisor som biträtt vid

upprättande av årsbokslut. En sådan uppgiftsskyldighet skall kunna förenas med vitesskyldighet.

För det andra föreslås en utvidgad upplysningsskyldighet som innebär att Skatteverket under löpande beskattningsår ska kunna göra en allmän kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. Upplysningsskyldigheten kan fullgöras på ett skattekontor eller så kan Skatteverket bestämma att ett besök skall göras på företaget. Tanken är att ett föreläggande om att lämna information skall kunna ske med få dagars varsel och Skatteverket bör inte vara alltför frikostigt med att lämna anstånd. På det här sättet bör ett stort antal företag kunna föreläggas att visa upp sin bokföring i affärslokalerna eller i Skatteverkets lokaler en viss dag. Det är tänkt att upplysningsskyldigheten ska kunna förenas med vite. Om företaget inte medverkar eller om lämnade uppgifter framstår som märkliga kan beslut fattas om andra utredningsinsatser, t.ex. taxeringsrevision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen.

Utredningen föreslår inte något undantag från upplysningsskyldigheten för de företag som har kvalificerad revisor, men det sägs att av naturliga skäl kan Skatteverket endast förväntas förelägga sådana företag som har kvalificerad revisor eller anlitar auktoriserad redovisningskonsult när det finns skäl för detta.

Mot den här bakgrunden ser vi att det finns en betydande risk för att de positiva effekterna av ett slopande av revisionsplikten går förlorade. De företagare som i dag har revisionsplikt och som med utredningens förslag undantas från revisionsplikt kan skrämmas till att behålla den lagstadgade revisionen trots att det egentligen inte är den tjänsten företaget behöver. Att ett stort antal företagare med kort varsel kan komma att kallas till Skatteverkets kontor för att visa upp bokföring och annan räkenskapsinformation kan i sig upplevas som en osäkerhetsfaktor. Skulle Skatteverkets tjänstemän sedan komma att anse att bokföringen "ser märklig ut" väntar eventuellt tvångsåtgärder. Det behövs inte särskilt mycket fantasi för att anta att företagare hellre väljer att betala för revision oavsett om den behövs eller inte. Enligt vår mening finns det inte heller något behov av att införa utvidgad upplysningsskyldighet då Skatteverket med gällande regelverk har goda kontrollmöjligheter.

Såsom utredningen också framhåller finns således redan idag möjligheter för Skatteverket att kontrollera företagens räkenskapsinformation under löpande beskattningsår. Sedan 1997 kan detta ske inom ramen för en taxeringsrevision. Utredningen säger att



taxeringsrevision kan ta stora resurser i anspråk på grund av att det finns särskilda förfaranderegler kring revisionsinstitutet. Man hänvisar till ett uttalande i ett annat lagstiftningsärende där det sägs att en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binder upp en revisor i 30–40 dagar. Utredningen menar att även om en taxeringsrevision kan begränsas förefaller det finnas behov av ett enklare, snabbare och effektivare förfarande.

Vi anser att självfallet kan en taxeringsrevision begränsas. Den går att anpassa efter vad Skatteverket vill kontrollera. De förfaranderegler som omgärdar en taxeringsrevision är anpassade efter vad lagstiftaren tidigare ansett vara en rimlig avvägning mellan statens krav på effektiv skatteindrivning och de skattskyldigas rättssäkerhet. Att gå utanför förfarandereglerna för taxeringsrevision leder till rättsosäkerhet samt riskerar leda till att de positiva effekterna av slopad revisionsplikt uteblir. Utredningens förslag i denna del bör därför inte genomföras.

Det utvidgade uppgiftslämnandet för företagen, som utredningens förslag i dessa delar leder till, har inte behandlats i konsekvensanalysen. Detta ser vi som en väsentlig brist då uppgiftslämnandet leder till en avsevärd ökning av den administrativa regelbördan. Det utvidgade uppgiftslämnandet omfattar samtliga bokföringspliktiga företag, vilka enligt den företagsstatistik som utredningen presenterar kommer att gälla 1 500 000 företag. Detta förhållande är självfallet något som står i stark motsatsställning till regeringens uttalade ambition att sänka företagens administrativa kostnader.

### **Ikraftträdande**

Såsom utredningen påvisar uppgår de nuvarande regelkostnaderna för revision för berörda företagen till 5,8 miljarder kr/år. Det är därför självfallet synnerligen angeläget att den nya lagstiftningen får effekt snarast möjligt i anslutning till att själva lagstiftningsprocessen har genomförts.

Enligt utredningens förslag ska lagstiftningen träda i kraft först den 1 juli 2010. Detta trots att utredningen bedömer att lagstiftningsprocessen kan vara färdig under våren 2009.

De skäl som utredningen hänvisar till är att berörda aktiebolag och intressenter behöver tid för omställningen efter det lagstiftningen antagits. Vi konstaterar att det för aktiebolagens och

redovisningskonsulternas del i vart fall inte finns något sådant intresse och ifrågasätter de sakliga skäl som kan anses föreligga för att fördröja effekten av en regelkostnadsminskning med ett år. Effekterna för revisorsbranschen belyses i utredningen och är enligt vår mening inte av sådant slag att hänvisning till uppkommande omställningskrav skall behöva påverka bedömningen av när de nya bestämmelserna tidigast kan börja tillämpas.

Det bör i sammanhanget också uppmärksammas att en minskad regelkostnad på 5,8 miljarder kr/år inte utgör ett motsvarande intäktsbortfall för revisorsbranschen eftersom det samtidigt förutses, på det sätt utredningen beskriver, att en från företagen behovsstyrd efterfrågan på frivillig revision till en icke obetydlig del kommer att avlösa nuvarande uppdrag. Vidare har, som vi noterar, revisorsbranschen redan nu börjat en omstrukturering för att kunna erbjuda andra tjänster som är anpassade till de förutsättningar som gäller efter revisionsplikts avskaffande.

Med en färdig lagstiftningsprocess under våren 2009 skulle lagstiftningen kunna träda i kraft den 1 juli 2009 och därmed skulle rent tekniskt ett ikraftträdande kunna ske under pågående räkenskapsår för ett stort antal företag. En sådan regel har dock den nackdelen att, såsom också framhålls av utredningen, företag börjat sitt räkenskapsår med de revisionsregler som gäller enligt den gamla lagstiftningen för att därefter under löpande år ändra status. Det framstår därför som ändamålsenligt att de nya bestämmelserna börjar tillämpas första gången för de räkenskapsår som börjar närmast efter ikraftträdandet.

Med hänsyn till den stora betydelse som ett slopande av revisionsplikten har för företagen förordar vi att datum för ikraftträdande flyttas fram ett år tidigare än vad utredningen föreslagit, d. v. s. till den 1 juli 2009. Regelkostnadsminskningen på 5,8 miljarder får därmed fullt genomslag för samtliga berörda företag senast vid utgången av år 2010.

# Särskilt yttrande

av Urban Bjergert och Annette Dahlberg

## Konsekvenserna för Skatteverket

Utredningen anser att det inte är någon tvekan om att det krävs en bokföring av hög kvalitet för att beskattningsunderlaget ska bli korrekt och att det finns fördelar för Skatteverket att få bistånd av företagets revisor som saknar egna motiv för att undanhålla eller dölja omständigheter av betydelse för företagets beskattning. Vi instämmer till fullo i utredningens bedömning i denna del.

Utredningens förslag till gränsvärde för revisionsplikt innebär att i ett slag försvinner revisionsplikten för 96–97 % av de idag ca 260 000 aktiva aktiebolagen. Därutöver tillkommer att revisionsplikten i princip försvinner helt för övriga företagsformer. Utredningen påpekar att sloandet av revisionsplikten för små aktiebolag innebär en återgång till den ordning som gällde i början på 80-talet då det endast var revisionsplikt för större företag. Vi vill också i sammanhanget framhålla att Skatteverkets kontrollverksamhet under de år som gått sedan dess har anpassats till att det är revisionsplikt för aktiebolagsformen.

Enligt vår uppfattning säger det sig självt att det inte bara går att ta bort revisionen utan att det får negativa effekter på den allmänna kvaliteten på företagens redovisningar. Redovisningsstandarderna i mindre aktiebolag kommer i sådant fall att försämrats med risk för att den kan hamna på den lägre nivå som redovisningsstandarderna idag har i företagsformen enskild näringsverksamhet.

Vi vill påstå att om inga åtgärder görs kommer reformen med slopad revisionsplikt oundvikligen medföra en ökning av såväl medvetna som omedvetna fel i företagens räkenskaper och därmed kommer också felen i deklARATIONERNA att öka. Det idag redan alltför stora skattefelet på uppskattade dryga 130 miljarder kommer alltså att öka.

Utredningen har i uppdrag att lägga fram ett balanserat förslag för beskattningsunderlaget. Den viktiga frågan blir då vilket värde revisionsplikten har för beskattningsunderlaget. Utredningen har i denna fråga inte funnit undersökningar som kvantifierar detta värde. Utredningen har dock ansett att revisionen innebär att det blir mera "rätt från början" och i det fall det finns kvarstående felaktigheter av en viss grad ska revisorn rapportera om detta genom en anmärkning i revisionsberättelsen. En sådan s.k. oren revisionsberättelse ska revisorn i vissa fall skicka en kopia av till Skatteverket. Utredningen har gjort bedömningen att revisions-effekten av att det blir "rätt från början" är av betydligt större nytta för Skatteverket än den nytta Skatteverket har av informationen i orena revisionsberättelser. Vi delar Utredningens uppfattning i denna fråga. Vi delar däremot inte Utredningens uppfattning att skatteintäkterna inte torde påverkas märkbart om revisionsplikten avskaffas i små företag. Vår uppfattning är att Utredningen har underskattat revisionens betydelse för att det blir mera "rätt från början". Fel som inte rättas i redovisningen följer med in i deklarationen eftersom redovisningen ligger till grund för beskattningen. Skatteverket är inte dimensionerat för att upptäcka, utreda och rätta ett stort antal fel i efterhand utan är starkt beroende av att den stora mängden deklarationer är så rätt som möjligt redan från början. Att rätta fel i efterhand är dyrt, inte bara för Skatteverket utan även för företagen och för samhället i övrigt. Om revisionen försvinner kommer mängden felaktigheter att öka och Skatteverket får välja mellan att låta dessa felaktigheter passera eller att ta resurser i anspråk från annan granskning. Det handlar i sistnämnda fall om att Skatteverket måste minska sin ambition att åtgärda sådant skatteundandragande som är svår eller rent av omöjlig för en företagsrevisor att upptäcka.

Vår uppfattning är att det inte går att kompensera revisionens avskaffande med en ökad traditionell skattekontroll och detta oavsett hur mycket resurser som Skatteverket skulle tillföras för en sådan kontroll. Ett avskaffande av revisionsplikten måste istället bygga på att det ändå på annat sätt säkerställs att företagen generellt kommer att hålla en hög standard på sin redovisning och att effekten av reformen inte leder till ett ökat skattefel. Många företag som i morgon slipper revisionsplikten kan med egna resurser givetvis ändå ha en bra redovisning. Många andra företag kommer också att välja frivillig revision och/eller anlita kvalificerad redovisningshjälp, t.ex. en auktoriserad redovisningskonsult.

Eftersom ett mycket stort antal företag inte kommer att ha en revisor eller anlita en auktoriserad redovisningskonsult kommer dessa företag i stor utsträckning att föra sina räkenskaper utan hjälp eller insyn av en externt ansvarstagande person. Vi menar att i denna grupp av företag kommer redovisningen därmed att försämrats och detta kommer i sin tur att medföra att felen i deklARATIONERNA kommer att öka. För att Skatteverket ska kunna granska företag med någon frekvens krävs att det införs nya verktyg som gör att Skatteverket kan genomföra många och förhållandevis enkla kontroller av att företagen har en god ordning på sina räkenskaper och därmed har förutsättningar att på ett korrekt sätt fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Vi är därför positiva till att Utredningen uttalar att det finns goda skäl att införa en allmän bokföringskontroll. Vi menar att ett sådant nytt skisserat verktyg har stor potential att i ett brett perspektiv upprätthålla och även förbättra redovisningsstandarden i mindre företag. Vi anser att det är angeläget att en allmän bokföringskontroll införs senast samtidigt med att reformen med avskaffad revisionsplikt träder i kraft. Den av Utredningen föreslagna utvidgade uppgiftsskyldigheten i taxeringslagen är ett nytt verktyg som Skatteverket kan använda för kontroll av underlag finns för uppgiftsskyldigheten. Vi är positiva till detta förslag som framgent kan finnas vid sidan om en allmän bokföringskontroll.

Därutöver anser vi att det är nödvändigt att Skatteverket får resursförstärkning för att kunna svara upp mot bortfallet av det värde som revisionsplikten idag innebär för beskattningsunderlaget. Hur stor resursförstärkning som Skatteverket behöver är inte möjlig att ta ställning då vi inte ser helheten av reformen. Utan tvekan innebär reformen avsevärda kostnader för Skatteverket och som inte i något fall kommer att understiga 100 miljoner kronor, eller motsvarande ca 160 årsarbetskrafter.

I frågan om gränsvärdet för revisionsplikten anser vi att den positiva effekten av revisionen för beskattningsunderlaget är sådan att det inte är möjligt att i ett enda slag avskaffa revisionsplikten upp till den maximala EU-gräns som Utredningen föreslår. Vi anser att ett avskaffande av revisionsplikten måste inledas med ett lågt gränsvärde. Om en utvärdering utvisar att de negativa konsekvenserna är hanterbara kan därefter ytterligare steg tas. Redan det gränsvärde som utredningen pekar på som det absolut lägsta möjliga vid en reform – dvs. 3 anställa, omsättning 3 miljoner och tillgångar 1,5 miljoner – ger för Skatteverket en mycket stor effekt

när det gäller det antal företag som skulle slippa revisionsplikten. Vi bedömer att redan ett sådant lågt gränsvärde ger stora negativa effekter på beskattningsunderlaget.

Utredningen har stannat för att föreslå att grundregeln ska vara att företag som inte omfattas av revisionsplikten ska ha möjlighet att välja frivillig revision (opt-in-lösning). Vi anser att grundregeln för aktiebolag bör vara revision, men med möjlighet att välja bort revisionen genom en ändring i bolagsordningen (opt-out-lösning). Detta motiverar vi främst med att det i ett samhällsperspektiv därmed markeras ordningen med att ett aktiebolag bör ha en revisor. En opt-out-regel har också klara fördelar i praktisk hänseende för aktiebolagens intressenter.

Utredningen föreslår att revisorns skyldighet att i vissa fall skicka in kopia av en oren revisionsberättelse till Skatteverket ska upphävas. Vi anser att bestämmelsen kan upphävas och istället ersättas med att Skatteverket via datafångst från Bolagsverket får del av informationen i de orena revisionsberättelserna.

# Särskilt yttrande

av Lennart Francke och Per Nordström

Vi två vill framhålla följande angående Utredningens förslag till övergångsreglering. Per Nordström vill för egen del framhålla följande angående revisorernas anmälningsskyldighet.

## Övergångsreglerna

Utredningen föreslår att den lagstadgade plikten att ha kvalificerad revisor bara ska gälla för de större företagen. Ett mycket stort antal aktiebolag kommer att kunna välja att avstå från revision.

När det gäller situationen vid införandet av de nya reglerna i aktiebolagslagen föreslår Utredningen att bestämmelsen i bolagsordningen om revisorer upphör att gälla i aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt i samband med ikraftträdandet den 1 juli 2010. Vidare skall bolaget när det första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor utsetts ge in en kopia av bolagsordningen som visar att bestämmelsen om revisor har upphört.

## Avregistrering av revisorer

Det är inte möjligt för Bolagsverket att i och med ikraftträdandet avregistrera alla revisorer, dels därför att ett antal bolag kommer att omfattas av den lagstadgade revisionsplikten och dels därför att ett inte obetydligt antal aktiebolag kommer välja att behålla sin revisor. Bolagsverket har heller inte någon notering om revisorers mandat-tid. Bolag som inte längre vill ha kvar sin revisor måste därför, efter det att bolagsstämman fattat beslutet att avstå från revision, anmäla till Bolagsverket att uppdraget för revisorn har upphört.

De föreslagna övergångsreglerna har sina fördelar när det gäller kravet på att bolaget ska sända in en ny korrekt bolagsordning i samband med att revisorn avanmäls eller att ny revisor väljs. Däremot kan det bli mera problematiskt när bolaget väljer att ha kvar sin gamla revisor. Den revisorn finns ju redan registrerad i aktiebolagsregistret så bolaget känner därmed inte att någon anmälan till Bolagsverket är nödvändig. Det kommer att betyda att bolagsordningsbestämmelsen om antalet revisorer kommer att stå kvar i den registrerade bolagsordningen under en tid framåt trots att bestämmelsen inte längre gäller enligt övergångsregleringen. Det kan också vara så att många bolag vill ha en bestämmelse om revision i bolagsordningen och dessa bolag tvingas då besluta om att ta in en ny bestämmelse om antalet revisorer i bolagsordningen, en bestämmelse med identisk lydelse som den tidigare intagna bestämmelsen. Det framstår som en mycket byråkratisk och onödig ordning för de bolag som väljer att behålla sin revisor.

När det gäller revisorer som väljer att avgå i förtid och anmäla det för registrering kan det vara tveksamt om revisorn kommer att bifoga en ny bolagsordning där revisorsbestämmelsen tagits bort. Det måste ankomma på bolagets aktieägare att besluta om bolaget skall ha fortsatt revision eller ej. Det kommer därför vid revisors förtida avgång också att uppstå situationer där bolaget saknar registrerad revisor men där registrerad bolagsordning innehåller revisorsbestämmelse.

Mot bakgrund av det ovan sagda finns det en risk för att den som tar del av informationen i registret kan vilseledas ifall bolaget skall ha revisor eller inte.

#### *Förslag till annan ordning.*

Eftersom alla aktiebolag som väljer att avstå från revision måste fatta ett beslut om detta och anmäla för registrering att revisorn inte längre har uppdrag i bolaget vore det enklare och redigare att inte ha någon särskild övergångsreglering. Det får till följd att aktiebolagen efter det att reglerna har trätt i kraft kan ta ställning till om bolaget i fortsättningen skall ha revisor eller inte. Det kan ske vid nästa årsstämma eller på en före årsstämman hållen extra bolagsstämma. Om bolaget vill välja bort revisorn skall aktieägarna då samtidigt besluta om att ta bort revisorsbestämmelsen ur bolagsordningen. Besluten anmäls på vanligt sätt till Bolagsverket



för registrering. För de bolag som väljer att behålla sin revisor behöver inga särskilda extra registreringsåtgärder vidtagas.

Med en sådan här ordning kommer bolagen också att på ett bättre och tydligare sätt fatta ett för bolaget riktigt beslut i frågan om att ha eller avstå från revision. Bolagsverkets register kommer också på den viktiga punkten rörande revisorerna att utvisa verkliga förhållanden.

Det ovan anförda gäller också för övergångsregleringen till ändringen i lagen om ekonomiska föreningar.

### Revisorernas anmälningsskyldighet (Per Nordström)

De auktoriserade och godkända revisorerna betyder mycket för att företaget skall fungera på ett effektivt och bra sätt och för att bolagens årsredovisningar skall ge en korrekt bild av företagets ekonomi. Revisorerna är till stor nytta i samspelet mellan företagen, mellan företagen och deras kunder, mellan företagen och deras ägare, mellan företagen och deras finansärer samt mellan företagen och myndigheterna. Revisorernas roll i den ekonomiska samfärdseln kan enligt mitt förmenande inte underskattas.

Utredningen har i uppdrag att avskaffa den lagstadgade plikten att utse revisorer i små företag. Det är svårt att med säkerhet uppskatta hur många bolag som kommer att välja frivillig revision. De bolag som väljer att ha kvar sin revisor kommer att kunna utnyttja den särskilda kvalitetsstämpel som bl.a. bolagets årsredovisning erhåller i och med den kvalificerade revisionen. Utredningen har visat på att i främst de mindre företagen förekommer felaktigheter i skattehänseende och det är också i de mindre företagen det förekommer svart arbetskraft. Små aktiebolag har också använts som brottsverktyg för att begå moms- och kreditbedrägerier i inte obetydlig omfattning.

Jag har svårt att tro att företagare seriöst skulle överväga att avstå från revision med vetskapen om revisorns skyldighet att anmärka på brister i samband med skatter och avgifter. Mot den här bakgrunden menar jag att det är tveksamt att ta bort bestämmelsen i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen och 8 kap. 13 § i lagen om ekonomiska föreningar beträffande revisorns anmärkning i revisionsberättelsen när det gäller fall där bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter etc.

Utredningen föreslår vidare vissa förändringar när det gäller revisorns skyldigheter att anmäla brott. Sålunda föreslås att anmälningsskyldigheten enligt 9 kap. 42–44 §§ skall upphävas och ersättas med en skyldighet enligt revisorslagen för revisorn att anmäla om någon kan misstänkas för bestickning eller mutbrott. Revisorns skyldighet att agera enligt reglerna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen är ett viktigt inslag i kampen mot ekonomisk brottslighet. Bestämmelserna har förutom en ökad faktisk användning även en viktig brottsförebyggande effekt. Jag anser att det inte är lämpligt att utan en djupare analys upphäva revisorns anmälningsskyldighet enligt de nuvarande reglerna.

Om bestämmelserna om revisorns skyldighet att anmärka på om bolaget inte fullgjort sina skattebetalningar etc. samt bestämmelserna om revisors anmälningsskyldighet vid brottsmisstanke upphävs kan det också komma att uppfattas som om bolaget inte är fullständigt reviderat. Vi riskerar att få någon slags ”lättrevision” som minskar betydelsen av revisorernas roll och som innebär att synen kring även reviderade bolag kan komma att förändras i negativ riktning.

# Särskilt yttrande

av Katarina Holmberg

Jag begränsar mitt yttrande till de delar i förslaget som enligt min bedömning kommer att medföra störst men för bekämpningen av ekonomisk brottslighet.

## Allmänt

Brottsförebyggande insatser är ett nödvändigt inslag i målsättningen att minska brottsligheten. Enligt min uppfattning har revisorerna en viktig uppgift i det brottsförebyggande arbetet.

Innan jag går in på enskildheterna i utredningens förslag konstaterar jag att utredningens överväganden genomgående präglas av uppfattningen att revisorns betydelse för bekämpning av ekonomisk brottslighet är marginell. Jag delar inte den grundsynen. Jag delar inte heller uppfattningen att ekonomisk brottslighet kan straffas bort. Straffrättsliga åtgärder måste i stället ses som en yttersta garant att ta till när alla andra medel är uttömda.

Brottsförebyggande åtgärder måste alltid vara ett effektivare och för alla parter mer tilltalande angreppssätt än att i efterhand angripa brott med åtal och straff. Jag har också uppfattat att det synsättet ska vara vägledande när dagens lagstiftning utformas.

Mot den bakgrunden förvånar det mig att utredningen inte tillmätt revisionsplikten och anmälningsskyldigheten någon egentlig brottsförebyggande effekt. En förklaring kan vara att utredningen fäst för stor vikt vid att effekterna inte är direkt mätbara och därför inte tagit till sig de positiva erfarenheter på området som bl.a. Ekobrottsmyndigheten redovisat. Myndigheten har sedan sin tillkomst för tio år sedan ett väl utvecklat samarbete med FAR SRS när det gäller revisorns anmälningsskyldighet och besitter därmed betydande kunskaper om revisorns roll som förebyggare av brott.

Även genom sin verksamhet i övrigt har myndigheten vunnit värdefulla erfarenheter på området.

### Gränsvärden för revisionsplikten

Utredningens uppdrag har varit att lämna förslag som innebär att revisionsplikten i *små* (min kursivering) bolag ska avskaffas. Förslaget går dock väsentligt längre och undantar det absoluta flertalet aktiebolag från plikten att ha revisor. Om man – trots de negativa effekterna för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten – väljer att ta bort revisionsplikten för de minsta aktiebolagen ser jag för närvarande inga skäl för att gå längre än till bolag som har följande gränsvärden (utredningens förslag inom parentes):

- balansslutning 1,5 miljoner kronor (41,5 miljoner kronor)
- nettoomsättning 3 miljoner kronor (83 miljoner kronor)
- antalet anställda 3 (50)

Samtidigt som utredningen i sitt förslag undantar de flesta aktiebolagen från revisionsplikt framhålls att utredningen är positiv till revision som en kvalitetssäkrare av redovisningen och att det därför är önskvärt att företag som undantas från revisionsplikt frivilligt väljer sådan.

Jag delar naturligtvis utredningens uppfattning om det positiva med revision men är inte lika optimistisk när det gäller viljan hos företrädare för ett aktiebolag att frivilligt underkasta sig vissa kontrollåtgärder. De erfarenheter som Ekobrottsmyndigheten vunnit under åren tyder snarare på motsatsen. Enligt min uppfattning bör man därför gå försiktigt fram och utvärdera effekterna av ett avskaffande för de minsta aktiebolagen innan man tar ett så dramatiskt steg som utredningen föreslår.

### Revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

Den skyldighet för en revisor i ett aktiebolag att agera vid misstanke om brott i bolaget som infördes för snart tio år sedan föregicks av en livlig debatt och välkomnades knappast av landets revisorer. Det är dock min uppfattning att revisorerna inte längre är lika kritiska till anmälningsskyldigheten nu när de väl insett vad

den innebär och också insett att den kan bidra till att stärka deras oberoende. För mig har dock revisorerna inställning i frågan inte någon avgörande betydelse utan för mig handlar det i första hand om vilken betydelse anmälningsskyldigheten har för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten.

Som jag framhållit inledningsvis anser jag att revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott spelar en viktig roll i det paket av åtgärder som måste finnas för att kampen mot den ekonomiska brottsligheten ska bli effektiv. De motiv för lagstiftningen som lyftes fram då den infördes har enligt min uppfattning inte försvagats utan behovet framstår i stället än tydligare i dag. Därför kan jag inte ställa mig bakom förslaget om att anmälningsskyldigheten i princip ska avskaffas. Den helt nykonstruerade och mycket begränsade anmälningsskyldighet som föreslås införd i revisorslagen har inte alls den omfattning som jag anser nödvändig på området. Enligt min uppfattning är inte heller effekterna av förslaget tillräckligt analyserade av utredningen för att det ska kunna läggas till grund för någon lagstiftning. En annan sak är att dagens regelverk kan behöva ses över men då med utgångspunkten att inga stora förändringar ska göras beträffande anmälningsskyldighetens omfattning.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Utredningen har övervägt – men förkastat – en lösning som innebär att den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden kombineras med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämma att bolaget inte vidare ska revideras enligt lag.

Enligt min mening finns det flera omständigheter som talar för en opt-out-lösning. En sådan lösning skulle markera betydelsen av att bolagen anlitar revisorer och föranleda dem att aktivt ta ställning till om en revisor ska anlitas eller inte. Dessutom skulle den sannolikt bidra till att fler bolag valde att behålla sin revisor, vilket ligger i linje med utredningens uppfattning att revision är något positivt för ett aktiebolag.

Slutligen skulle en opt-out-lösning leda till ökad tydlighet för såväl Bolagsverket som bolagens intressenter genom att de bolag

som väljer att inte ha någon revisor blir skyldiga att ändra sina bolagsordningar och anmäla detta till Bolagsverket.

Jag anser således att det finns skäl att närmare överväga frågan om en opt-out-lösning.

# Särskilt yttrande

av Carina Bergman Marcus och Dan Brännström

## Om utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten genom en "Big Bang", sloandet av förvaltningsrevisionen, "Opt-in" eller "Opt-out" samt kalkylen för inbesparing

### *Inledning*

Det framlagda förslaget innebär att 96–97 % procent av de svenska aktiebolagen inte längre behöver vara föremål för revision. Vidare avskaffas revisionsplikten för ett antal av de handelsbolag, filialer etc. som idag omfattas av revisionsplikt.

Det är ingen tvekan om att aktiebolaget har haft och har en stor betydelse för tillväxt och välfärdsutveckling i Sverige. Mot denna bakgrund är det angeläget att genomgripande förändringar av spelreglerna för aktiebolaget är väl motiverade och att konsekvenser av olika ändringsförslag är väl analyserade.

Föreliggande utredningsförslag motsvarar inte de krav som måste ställas på en så genomgripande förändring som sloandet av revisionsplikten i små företag innebär.

I regeringens tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision daterat den 14 december 2006 anges det bl.a. att utredaren ska

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de *små företagen*,
- *allsidigt belysa konsekvenserna* av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och

- *särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna* samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Vi anser att det förslag som nu läggs fram har fått en större omfattning än vad som rimligen varit meningen. Förslaget är heller inte, som vi uppfattar det, underbyggt på det sätt som regeringens direktiv förutsatt. En starkt bidragande orsak till det sistnämnda är den begränsade tid (7 månader) som denna etapp av utredningen haft till sitt förfogande. Att allsidigt utreda konsekvenserna av borttagandet av revisorn, ett av de fyra bolagsorganen, kräver mer tid för utredning och överväganden. Vi menar också att förslaget inte i tillräcklig grad beaktat svenska konkurrensfördelar och det svenska näringslivets funktionssätt.

I det aktuella arbetet med att förändra revisionsplikten för små företag är det också viktigt att uppmärksamma och tillvarata de konkurrensfördelar som finns i det svenska systemet. Om man vill uppnå effektiva regelsystem som leder till verklig förenkling är det vidare angeläget att beakta funktionssätt och grundläggande förhållanden i den svenska miljön.

Aktiebolaget har en särställning bland de svenska företagsformerna. Ett robust regelverk som är uppbyggt kring ansvar och roller för de fyra bolagsorganen – ägare, styrelse, verkställande direktör och revisor – utgör grunden. Kravet på revision av ett aktiebolag bidrar i hög grad till det förtroende som företagsformen åtnjuter. Revisionen har vidare, som vi uppfattar det, varit en viktig förutsättning för aktieägarnas begränsade personliga betalningsansvar.

Ytterst syftar revision – oavsett var den bedrivs i världen – till att skapa värde och förtroende för revisionskunden samt att reducera riskerna för de intressenter, t.ex. kreditgivare och leverantörer, som omger ett företag. Detta sker genom s.k. räkenskapsrevision enligt internationella revisionsstandarder. Kravet på revision i alla aktiebolag har definitivt bidragit till den höga kvaliteten i de svenska företagens redovisning.

Den svenska revisorn utför sedan lång tid dessutom förvaltningsrevision (räkenskapsrevisionen är ett jämförelsevis nytt inslag) för att säkerställa bl.a. det kapital- och borgenärsskydd som lagstiftaren omgärdat aktiebolaget med. Förvaltningsrevisionen utmynnar dessutom i en rekommendation till årsstämman om huruvida styrelsens ledamöter och verkställande direktören ska



beviljas ansvarsfrihet för det gångna räkenskapsåret, något som är av stor betydelse för svenska bolagsfunktionärers riskexponering.

Traditionen med förvaltningsrevision medför också att den svenska revisorn tar ett helhetsgrepp om revisionskunden. Ett exempel är att revisorn i små företag ofta aktivt medverkar till att revisionskunden har möjlighet att efterleva bestämmelser i olika regelverk och att handlingar som årsredovisningar och deklARATIONER inlämnas i tid. På detta område finns således konkurrensfördelar som inte tillvaratas vid ett avskaffande av förvaltningsrevisionen.

I det följande kommenterar vi våra huvudinvändningar mot det framlagda förslaget till slopande av revisionsplikten.

### *”Big Bang” eller stegvis förändring*

Att gå från ett system som anger att 100 % av aktiebolagen ska vara föremål för revision till att det räcker med 3–4 % förutsätter att det är väl överlagt utifrån en mycket ingående analys av revisionens betydelse och konsekvenserna av utebliven revision. Någon sådan analys föreligger inte.

Lagstiftaren har under lång tid uppdragit åt landets drygt 4 000 kvalificerade revisorer att granska samtliga aktiebolag i Sverige. Revisionen har tillmätts en sådan betydelse att de svenska revisorerna dessutom ansetts behöva tillämpa ett strängare regelverk för opartiskhet och självständighet (oberoende) än vad som gäller internationellt. Genom åren har det vidare lagts en rad olika tillkommande uppgifter på revisorn.

Andra länder som slopat revisionsplikten (många av länderna i Europa har aldrig haft revisionsplikt i små företag) har gjort det i flera steg med flera år mellan stegen. Ett motiv har varit att säkerställa möjligheten till utvärdering, inte minst ur det allmännas synpunkt där faktorer som skatteintäkter och ekonomisk brottslighet måste vägas in. Ett annat motiv har varit att skapa förutsättningar för den omställning som revisionens intressenter måste göra. Kreditgivare, leverantörer, skattemyndigheter och andra intressenter behöver ändra sina rutiner när revisionen inte längre finns där som ett riskavlyft samtidigt som revisions- och redovisningsbranschen behöver utveckla nya tjänster för kvalitets-säkring av företagets redovisning.

Vid slopandet av revisionsplikten i Danmark (2006) och Finland (2007) har gränsvärdena lagts så att slopandet av revisionsplikten initialt kommit att omfatta ca 40 % av de företag som motsvarar det svenska aktiebolaget. I dessa länder kan det bli aktuellt att längre fram höja gränsvärdena men man har varit mån om att först möjliggöra en omställning och en utvärdering av den förändrade revisionsplikten.

Det har under den svenska utredningen inte framkommit något förhållande som visar att Sverige har särskilda förutsättningar att kunna slopa revisionsplikten genom en Big Bang. Tvärtom är det svenska samhället och näringslivet vant vid att aktiebolaget fungerar på ett visst sätt och att det alltid finns en revisor som kvalitetssäkrar redovisningen och granskar förvaltningen. Det ska vara ordning och reda. Som framkommit ovan innebär traditionen med förvaltningsrevision att den svenska revisorn genom sitt helhetsgrepp är – jämfört med utländska revisorer – än mer betydelsefull för revisionskundens uppfyllande av olika formalia och ”deadlines”.

Det är vår bestämda uppfattning att ett *successivt* slopande av revisionsplikten innebär stora fördelar för revisionens alla intressenter, jämfört med en Big Bang-lösning. En stegvis förändring innebär mycket bättre förutsättningar för den omställning som alla intressenter måste göra. En Big Bang-lösning riskerar att skapa bekymmer och krångel för hela näringslivet snarare än förenkling. Det finns en uppenbar risk att olika aktörer kommer att kompensera frånvaron av revision med olika slags kontroller och krav. Det nu framlagda förslaget innehåller sådana förslag på skatteområdet och liknande initiativ kan förväntas även från andra håll.

En successiv förändring ger dessutom företagen inom revisions- och redovisningsbranschen en rimlig chans att anpassa organisation och tjänsteutbud till den nya situationen. Av särskild vikt är här behovet att utveckla och anpassa nya tjänster för kvalitetssäkring av företagens redovisning vid sidan om revisionen. Den internationella erfarenheten visar att denna typ av grundläggande förändringar på marknaden tar lång tid. I t.ex. Storbritannien föreligger drygt 10 år efter det första steget i slopandet av revisionsplikten fortfarande ett tomrum mellan revision och s.k. Compilation-tjänster, vilket nu resulterar i nya tjänster för kvalitetssäkring.

Vi förordar därför att revisionsplikten förändras genom att de av utredaren angivna alternativa gränsvärdena används, dvs.

- nettoomsättning 3 mkr
- balansomslutning 1,5 mkr
- antal anställda 3

Enligt uppgift motsvarar en tillämpning av dessa gränsvärden ca 65 % av de svenska aktiva aktiebolagen. Redan detta är ett stort steg jämfört med hur andra länder genomfört sloandet av revisionsplikten. Ett andra steg bör inte aktualiseras förrän tillräcklig omställning och utvärdering kunnat ske.

### *Förvaltningsrevisionen*

Förvaltningsrevision innebär att revisorn ska rapportera om styrelseledamot eller VD har företagit åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller om de på annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisorn baserar sin rapportering på en noggrann granskning och bedömning av olika händelser och beslut under räkenskapsåret.

Det framlagda förslaget innebär att förvaltningsrevisionen slopas. Ett motiv är att förvaltningsrevisionen är en sarsvensk (och finländsk) företeelse som kan utgöra ett handelshinder när utländska revisorer önskar utföra revision i Sverige.

På denna punkt är vi ytterst kritiska till avsaknaden av en djupare konsekvensanalys. Förvaltningsrevisionen har t.ex. en mycket stor betydelse för det svenska ansvarsfrihetsinstitutet som ger förutsättningar för en årsstämma att bevilja styrelseledamöterna och verkställande direktören ansvarsfrihet. Det är därför inte rimligt att slopa förvaltningsrevisionen utan en mer omfattande konsekvensanalys.

Vi konstaterar att utan förvaltningsrevision blir det ingen revisorsrekommendation om ansvarsfrihet. Utan en sådan rekommendation urholkas värdet av ett eventuellt stämmobeslut om ansvarsfrihet. Det finns därmed en uppenbar risk att ansvarsfrihetsinstitutet kan komma att upphöra. Detta leder till en ny situation för styrelseledamöters och verkställande direktörens ansvar och riskexponering.

Vi har också noterat att ett slopande av förvaltningsrevisionen kan komma att förändra förutsättningarna för insynen i verksamhet som bedrivs i t.ex. kommunala bolag. Detta har inte alls

berörts av utredningen. Vi saknar även en djupare analys av hur slopandet av förvaltningsrevisionen påverkar områden som kapital- och borgenärsskydd, otillbörlig vinstutdelning och kravet på likabehandling av aktieägare.

Vår uppfattning är att frågan om förvaltningsrevisionen måste belysas ur ett större perspektiv, inte bara utifrån aspekten att den skulle kunna utgöra ett handelshinder för utländska revisorer.

### *”Opt-in” eller ”Opt-out”*

Det framlagda förslaget utgör en Opt-in-lösning. Det innebär att alla bestämmelser om revision i berörda bolags bolagsordningar blir ogiltiga i samband med ikraftträdandet, vilket i sin tur innebär att man på flera tusen stämmor måste fatta nya beslut om bestämmelser om revision – det är detta som är Opt-in. Vi är av flera skäl starkt kritiska till en Opt-in-lösning.

Vi menar att ägare till ett aktiebolag, som anser att revisionen inte längre behövs, aktivt ska välja bort revisionen – Opt-out. En sådan lösning stämmer bättre med det svenska aktiebolagets grundstruktur samtidigt som det blir en större medvetenhet och tydlighet kring beslutet om revision eller inte revision. Det bör noteras att både Danmark och Finland valt den av oss föreslagna Opt-out-lösningen.

En praktisk – men nog så viktig – aspekt är att den föreslagna Opt-in-lösningen kommer att innebära oklarhet om huruvida ett bolag är föremål för revision eller inte. Osäkerhet kring uppgifter om revision i registrerade bolagsordningar gör att Bolagsverket inte kommer att kunna bekräfta om bolaget har utsett en revisor. Revisorn kommer inte heller alltid att veta vad som gäller. En sådan situation vore djupt otillfredsställande och skulle kunna skapa många bekymmer för t.ex. kreditgivare och leverantörer samt konsekvenser i form av onödiga rättsliga efterspel när kredit beviljats på osäker grund.

Förenklingskäl talar således starkt för att det är en Opt-out-lösning som måste gälla.

*Kalkylen för inbesparing*

I betänkandet anges att de svenska företagen gör en stor inbesparing – 5,8 miljarder kronor – om revisionsplikten slopas på det föreslagna sättet. Kalkylen är inte faktabaserad (bl.a. avseende revisionskostnader för vilande bolag) och dessutom grovt missvisande, särskilt som förslaget t.o.m. kan komma att innebära en samhällsekonomisk nettokostnad.

Den angivna kalkylen förutsätter att

- alla berörda aktiebolag väljer att inte ha revision efter slopandet av revisionsplikten
- obligatoriska revisorsyttranden, t.ex. apportintyg eller yttranden över fusionsplaner, inte avges
- bolagen uppnår samma förtroende på marknaden och kvalitet i redovisningen utan revision och utan några som helst tillkommande kostnader för t.ex. bokförings- och bokslutsbiträde
- bolagens intressenter inte behöver bära några kostnader för den omställning som i många andra länder har tagit mycket lång tid
- de s.k. transaktionskostnaderna (dvs. kostnaderna för kreditbedömning och finansiering) inte alls påverkas av att det är tomt i revisorsbåset
- skatteintäkterna inte påverkas eller att det allmänna inte behöver öka sina kontrollåtgärder

Vid en utredning som nationalekonomer vid konsultfirman Econ Pöyry genomförde på uppdrag av FAR SRS under 2007 konstaterades att det inte är självklart att det överhuvudtaget uppkommer en inbesparing vid ett slopande av revisionsplikten. Nationalekonomerna har i sina beräkningar beaktat det värde som kunden tillmäter revisionen. Det konstaterades också att tillkommande transaktionskostnader för bolagen själva, aktieägare, banker och andra kreditgivare samt ökade kontrollåtgärder från det allmänna sida tenderar att äta upp den eventuella inbesparingen. (Se rapporten "Den samhällsekonomiska nyttan av revision" på FAR SRS hemsida, [www.farsrs.se](http://www.farsrs.se)).

# Kommittédirektiv



## **Revisorer och revision; genomförande av EG- direktiven m.m. Dir. 2006:96**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2006

### **Sammanfattning**

En särskild utredare, biträdd av en referensgrupp med företrädare för riksdagspartierna, skall lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt.

Utredaren skall utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet när det gäller bl.a.

- kravet på revisionsutskott i företag av allmänt intresse,
- revisorns oberoende i förhållande till revisionskunden,
- införandet av en enhetlig revisionsstandard för hela EU, och
- samverkan mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra medlemsstater.

Utredaren skall vidare bl.a. utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

### **EG-direktivet och motsvarande svenska regler**

Under våren 2006 antog medlemsstaterna och Europaparlamentet ett nytt direktiv om revision. Direktivet, som även går under benämningen det åttonde bolagsrättsliga direktivet, är avsevärt mer omfattande än motsvarande direktiv från 1984 och reglerar

revisorer och lagstadgad revision inom EU. Det trädde i kraft den 29 juni 2006 och skall vara genomfört senast den 29 juni 2008 (Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG; EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

Det nya direktivet är enligt kommissionen av central betydelse för att återställa investerarnas förtroende för finansmarknaden och innebär, med något undantag, en minimiharmonisering av reglerna om revision i EU. Det står således medlemsstaterna fritt att införa eller behålla mer långtgående regler än de som följer av direktivet. Enligt direktivet skall kommissionen, efter att ha hört medlemsstaterna, kunna anta kompletterande regler bl.a. när det gäller revisionsstandarder, revisionsberättelsens utformning och revisorns oberoende.

En stor del av direktivets bestämmelser har motsvarigheter i den svenska revisorslagen (2001:883) – som är av näringsrättslig karaktär – eller i svensk associationsrättslig lagstiftning.

Regler om *revisorer* finns i revisorslagen och i förordningen (1995:665) om revisorer. Det nya direktivet medför att dessa regler behöver ändras i flera olika avseenden, t.ex. i fråga om vem som får äga en revisionsbyrå.

Regler om *revision* finns i associationsrättslig lagstiftning: aktiebolagslagen (2005:551), försäkringsrörelselagen (1982:713), lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, revisionslagen (1999:1079) m.fl. lagar. Direktivet påverkar i viss mån även dessa regler, t.ex. när det gäller revisionsutskott samt förordnande och entledigande av revisorer.

### Uppdraget att föreslå hur EG-direktivet skall genomföras

EG-direktivet kommer att kräva både ändringar av befintliga regler och införande av nya regler. Utredarens uppgift är att ta fram underlag och utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet.

*Ett par grundläggande begrepp*

Några av direktivets bestämmelser skall tillämpas i fråga om "företag av allmänt intresse". Till sådana räknas bl.a. aktie- marknadsbolag och företag som bedriver försäkrings-, bank- eller finansieringsrörelse. Medlemsstaterna får även låta andra företag ingå i kategorin. Inget hindrar heller att direktivet genomförs utan att kategorin definieras i lag eller att direktivets bestämmelser vid genomförandet ges ett vidare tillämpningsområde än vad direktivet kräver. Vid genomförandet kan det emellertid finnas skäl att ha i åtanke att det finns ett värde i att revisorslagen och den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas.

Ett annat grundläggande begrepp som används i direktivet är "nätverk". Med nätverk avses en grupp av revisorer eller revisionsbyråer som samverkar på ett visst sätt. Motsvarande begrepp i revisorslagen är "revisionsgrupp". Direktivet väcker frågan om vilken räckvidd revisorslagens begrepp har i internationella sammanhang. Frågan är alltså om t.ex. en dansk och en svensk revisionsbyrå som samverkar skall anses tillhöra samma revisionsgrupp. Begreppens räckvidd får betydelse bl.a. vid tillämpningen av den s.k. analysmodellen (se nedan) och vid genomförandet av vissa bestämmelser i direktivet.

Utredaren skall därför

- överväga vilka företag som bör anses vara "företag av allmänt intresse" och då beakta att tillämpningsområdet för bestämmelserna i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas så långt det är lämpligt,
- ta ställning till om revisorslagens definition av "revisionsgrupp", mot bakgrund bl.a. av direktivets definition av "nätverk", skall omfatta även företag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

*Krav på obligatoriska revisionsutskott i vissa företag*

Det är redan i dag vanligt att de börsnoterade aktiebolagen har ett revisionsutskott (revisionskommitté). Enligt svensk kod för bolagsstyrning skall de aktiebolag som följer koden, dvs. i första hand aktiemarknadsbolagen, inrätta ett sådant utskott. Utskottet



skall enligt koden – som utgör en form av självreglering – bl.a. ha ett särskilt ansvar för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering. Några lagregler om revisionsutskott finns däremot inte (jfr prop. 1997/98:99 s. 137 f.).

Enligt direktivets huvudregel skall ett företag av allmänt intresse ha ett revisionsutskott. Ett syfte är att stärka övervakningen såväl av processen att ta fram den finansiella informationen som av själva revisionsarbetet. Utskottet skall bestå av styrelseledamöter eller ledamöter som utses av bolagsstämman eller motsvarande. Minst en ledamot skall vara ”oberoende” och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisorn skall rapportera till utskottet om viktiga frågor, särskilt när det gäller brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

Medlemsstaterna ges ett betydande utrymme att utforma bestämmelser i ämnet. De får sålunda, när det gäller små och medelstora företag, se till att de funktioner som revisionsutskottet skall ha i stället läggs på styrelsen i sin helhet. Dessa funktioner är enligt direktivet bl.a. att övervaka den finansiella rapporteringen samt att övervaka den interna kontrollens och riskhanterings-systemets effektivitet. Det kan också finnas ett visst utrymme för motsvarande organ styrda av självreglering eller myndighetsföreskrifter. Slutligen får medlemsstaterna helt undanta vissa företag av allmänt intresse.

Direktivet ger alltså anledning att ta ställning till de frågor där medlemsstaterna ges valmöjligheter.

Utredaren skall därför

- mot bakgrund av bl.a. den befintliga självregleringen analysera behovet av lagregler om revisionsutskott i den svenska associationsrättsliga miljön,
- överväga vilken av de modeller som direktivet ger utrymme för som bör väljas och föreslå de lagändringar som behövs för att genomföra den lämpligaste modellen,
- ta ställning till vilka företag som bör omfattas av eventuella nya lagregler, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Utredaren skall i sina ställningstaganden särskilt beakta att inte styrningen av mindre noterade aktiebolag, mindre banker m.m. belastas med bestämmelser som är av begränsad nytta i dessa företag. Utredaren skall också beakta att revisionsutskottets

uppgifter inte får inskränka revisorns oberoende ställning gentemot styrelsen. Inte heller får eventuella lagregler leda till att styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning inskränks.

### *Revisorns oberoende*

En revisor skall vara opartisk och självständig i förhållande till den som skall granskas. Revisorslagen innehåller därför regler om revisorns oberoende, bl.a. den s.k. analysmodellen. Av 21 § revisorslagen framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns något förhållande som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Både revisorslagens och direktivets regler om oberoende bygger på en principbaserad analysmodell. Det nya med direktivet är att ytterligare regler skall gälla i fråga om s.k. företag av allmänt intresse. För att skydda revisorns oberoende får han eller hon inte utföra revisionsuppdrag i sådana företag om uppdraget medför att revisorn granskar sitt eget arbete eller om revisorn har ett eget intresse i företaget.

En av de faktorer som kan påverka revisorns oberoende är mandattiden för uppdraget. Direktivet tar inte ställning till hur lång revisorns mandattid skall vara men ställer krav på "revisorsrotation" när det gäller företag av allmänt intresse. Kravet innebär att revisorn eller den huvudansvarige revisorn, om det är en revisionsbyrå som har utsetts till revisor, skall bytas ut från revisionsuppdraget senast efter sju år. Enligt gällande god revisorssed tillämpar svenska revisorer redan en sjuårig revisorsrotation i fråga om vissa revisionsuppdrag. För att genomföra direktivets krav på revisorsrotation krävs det dock lagregler.

Utredaren skall därför

- analysera hur väl revisorslagens regler om oberoende stämmer överens med direktivets regler och föreslå de lagändringar som kan behövas för att göra lagen förenlig med direktivet,
- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om revisorsrotation,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sitt arbete utgå ifrån att de överväganden som gjordes i propositionen med förslag till revisorslag (prop. 2000/01:146)

huvudsakligen är förenliga med det därefter tillkomna direktivet.

#### *Hur skall en revisor förordnas och entledigas?*

I aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar finns det bestämmelser om på vilket sätt en revisor skall väljas respektive entledigas.

Enligt direktivet skall en revisor som utför lagstadgad revision utses av den reviderade verksamhetens stämma. En sådan revisor skall få entledigas endast om det finns saklig grund för det. Enligt direktivet skall revisionsklienten och revisorn också underrätta behörig myndighet om revisorns förtida entledigande eller avgång och i samband med det lämna en tillfredsställande förklaring.

Dessa bestämmelser i direktivet ger anledning till justeringar av bestämmelserna i aktiebolagslagen och i annan associationsrättslig lagstiftning.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilka författningsändringar som behövs när det gäller förordnande och entledigande av revisorer,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina förslag utgå ifrån att en anmälan om förtida entledigande eller avgång skall göras till Bolagsverket.

#### *Ägande av revisionsbyråer m.m.*

I såväl revisorslagen som direktivet finns bestämmelser om vilken verksamhet kvalificerade revisorer och revisionsbyråer (med revisionsbyrå avses här registrerat revisionsbolag) får utöva och vilka som får äga och leda en revisionsbyrå. Syftet med de svenska bestämmelserna är att säkerställa att revisionsbyråns verksamhet bedrivs i enlighet med god revisorssed. Reglerna i revisorslagen om ägande m.m. är dock, i fråga om t.ex. möjligheten för andra än revisorer att äga en revisionsbyrå, strängare än direktivet. Medlemsstaterna får, till skillnad från vad som är fallet på flertalet andra områden som behandlas i direktivet, inte ha strängare regler än vad direktivet medger.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som behövs för att, när det gäller ägande av revisionsbyråer, revisorslagen inte skall göra skillnad på å ena sidan svenska revisionsbyråer och kvalificerade revisorer och å andra sidan motsvarigheter från andra medlemsstater än Sverige,
- föreslå de lagändringar som i övrigt behövs för att genomföra direktivet i denna del, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

### *En revisionsstandard för hela EU*

Revisionsstandarder anger hur en revision skall planeras, genomföras och avrapporteras. Bra revisionsstandarder ger trovärdighet åt företagets finansiella information. Direktivet innebär att kommissionen har rätt att bestämma att den standard som används i de flesta medlemsstater i dag, International Standards on Auditing (ISA), skall gälla för hela EU. Syftet är att säkerställa en hög kvalitet på all revision som krävs enligt gemenskapslagstiftningen.

Det finns anledning att anta att ISA, efter ett särskilt beslutsförfarande, kommer att antas av kommissionen tidigast under 2008. ISA skulle därmed, utan något ytterligare genomförande, därefter gälla i hela EU.

För närvarande utgörs svensk god revisionsred i princip av den revisionsstandard som revisorsorganisationen FAR (de två revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS har numera gått samman under namnet FAR SRS) har antagit, RS Revisionsstandard i Sverige. RS baseras på ISA. Standarden har försetts med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. Övergången till ISA kommer därför inte att innebära någon större förändring av gällande revisionsstandard.

När det gäller den svenska associationsrättsliga miljön kan dock genomförandet av direktivet i någon mån bli problematiskt eftersom direktivet endast ger begränsade möjligheter för Sverige att behålla eller anta revisionsstandarder som avviker från ISA. Det kan alltså bli nödvändigt att anpassa den associationsrättsliga lagstiftningen till ISA.

Ett exempel på ett område som bör analyseras mot bakgrund av ISA är förvaltningsrevisionen. Sverige är sannolikt, tillsammans med Finland, ensamt om att ha bestämmelser om detta inslag i den

lagstadgade revisionen. Förvaltningsrevision innebär att revisorn inte bara skall granska företagets årsredovisning och räkenskaper, utan även styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Den svenska revisionsstandard som gäller på området (RS 209 Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning) saknar förebild i ISA. Därför kräver ett bibehållande av förvaltningsrevisionen sannolikt att en särskild svensk revisionsstandard tillämpas även i fortsättningen. Denna svenska standard kan dock komma att överlappa reglerna i ISA om granskningen av bolagets system för intern kontroll.

Utredaren skall därför

- inventera vilka svenska lagregler som kan komma att beröras av att revisionsstandarden ISA blir direkt gällande i Sverige, bl.a. i fråga om förvaltningsrevisionen,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina överväganden utgå ifrån att endast nödvändiga anpassningar av svensk lag skall göras.

#### *Tillsynen över kvalificerade revisorer*

Enligt revisorslagen utövar Revisorsnämnden tillsyn över revisionsverksamhet samt över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. I detta tillsynsansvar ingår även ansvaret för kvalitetstillsyn, dvs. en kvalitetssäkring av utförd revision. Sedan några år gäller i fråga om kvalitetstillsynen en överenskommelse om samarbete mellan Revisorsnämnden samt FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.

Direktivet föreskriver att medlemsstaterna skall se till att det i respektive medlemsstat finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig revision kan upptäckas, åtgärdas och undvikas. Principer om öppenhet och insyn skall gälla. Tillsynen kan i vissa fall ta sikte på revisorer från andra länder än Sverige.

Enligt direktivet skall också alla kvalificerade revisorer omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller vissa kriterier; bl.a. skall kvalitetstillsyn ske minst vart sjätte år, eller, om det är fråga om revision av företag av allmänt intresse, vart tredje år.

Utredaren skall därför

- utvärdera om revisorslagens bestämmelser om tillsyn, främst såvitt avser den ordning för kvalitetstillsyn som Revisorsnämnden och revisorsorganisationerna har kommit överens om, står i överensstämmelse med direktivet,
- överväga om direktivet, särskilt i fråga om tillsyn av kvalificerade revisorer från andra länder än Sverige, bör föranleda lagändringar, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *Samverkan med tillsynsorgan i andra länder*

Internationella koncerner medför särskilda krav på revisionen och revisorstillsynen. Enligt direktivet skall medlemsstaternas organ för offentlig tillsyn kunna samverka effektivt med tillsynsorganen i andra medlemsstater. En princip om hemlandstillsyn skall gälla, dvs. tillsynen skall utövas av den medlemsstat där revisorn har fått sin behörighet att utföra lagstadgad revision. Vidare skall vissa detaljerade regler gälla för registrering och erkännande av revisorer som är verksamma i ett land utanför EU och som utför lagstadgad revision i ett företag vars värdepapper är noterade inom EU. Direktivet tillåter – under vissa förutsättningar – att det görs undantag från kravet på registrering m.m.

Ett genomförande av direktivet kräver sannolikt nya svenska bestämmelser på flera punkter. Det gäller bl.a. samarbetet med andra tillsynsorgan samt ömsesidigt erkännande och registrering av revisorer som hör hemma i någon annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om samverkan med tillsynsorgan i andra länder,
- följa det arbete som bedrivs i Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer,
- överväga de frågor om personuppgifter och sekretess som direktivet aktualiserar i samband med utbyte av information mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra länder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

*Övriga frågor i direktivet, m.m.*

Direktivet innehåller regler om fortbildning för kvalificerade revisorer, krav på en mer specificerad redovisning av revisionsarvoden i revisionsklientens årsredovisning och registerfrågor. Enligt direktivet skall också en revisionsbyrå som reviderar företag av allmänt intresse årligen offentliggöra en rapport om byråns ledningsstruktur, system för kvalitetskontroll, utförd kvalitetskontroll, policy i fråga om oberoende m.m. Någon motsvarighet till denna rapport finns inte i dag i svensk lagstiftning. Nya bestämmelser behöver alltså utarbetas.

Under hösten 2005 antogs ett nytt direktiv om erkännande av yrkeskvalifikationer (Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer, EUT L 255, 30.9.2005, s. 22, Celex 32005L0036). Direktivet innehåller bl.a. bestämmelser om tillfälligt tillhandahållande av tjänster. En medlemsstat får enligt direktivet inte inskränka friheten att tillhandahålla sådana tjänster med hänvisning till bristande yrkeskvalifikationer. Direktivet får anses ha relevans för vissa tjänster som en revisor tillhandahåller.

Utredaren skall därför

- överväga vilket behov av lag- och förordningsändringar som, utöver vad som redan har nämnts, finns med anledning av direktivets regler, t.ex. i fråga om fortbildning, rapporter om öppenhet och insyn, revisionsarvoden och redovisning av sådana arvoden samt register- och personuppgiftsfrågor,
- följa kommissionens arbete med sådana kompletterande regler som kommissionen enligt direktivet får anta, bl.a. när det gäller revisorns oberoende,
- överväga om direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer föranleder några genomförandeåtgärder beträffande revisorer, t.ex. när det gäller möjligheten att tillfälligt bedriva revisionsverksamhet i Sverige, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Uppdraget att utreda revisionen av små företag och några andra frågor om revisorer och revision

### *Revision av små företag*

Direktivet innehåller inte regler om vilka företag som skall revideras. Den frågan regleras i EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv, som inom vissa ramar tillåter medlemsstaterna att i nationell lag undanta små och medelstora företag från revisionsplikt.

I Sverige gäller revisionsplikten, dvs. skyldigheten att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (kvalificerad revisor) som granskar räkenskaperna och företagsledningens förvaltning, för fler företag än i nästan alla andra europeiska länder. Alla aktiebolag måste ha minst en kvalificerad revisor. Detsamma gäller bl.a. större ekonomiska föreningar och stiftelser.

Revisionspliktens omfattning har debatterats under senare år och nyttan av revisionen i små aktiebolag har ifrågasatts. Att inskränka revisionsplikten kan ses som ett sätt att minska kostnaderna för de små aktiebolagen. Man har konstaterat att Sverige i dag är ganska ensamt inom EU om att ha en revisionsplikt för små företag. Visserligen har Danmark och Finland i dag bestämmelser med denna innebörd, men i Danmark antogs i mars 2006 en lagändring som innebär att revisionsplikten, i en första etapp, avskaffas för de minsta bolagen. I Finland pågår för närvarande diskussioner om en motsvarande reform. Övriga EU-länder – förutom Malta – har utnyttjat den möjlighet till undantag från revisionsplikten som EG-rätten ger.

Frågan om revisionsplikten för små aktiebolag behandlades i ett lagstiftningsärende 1998 (se prop. 1997/98:99). Det underströks då att skälen för revision gör sig gällande även ifråga om mindre aktiebolag, bl.a. med hänsyn till det allmännas intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt. Enligt propositionen är bolagens kostnader för revisionen inte något tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om revision. Följaktligen bygger även den nya aktiebolagslagen på att bolaget granskas av en revisor.

Det är redan i dag de internationella revisionsstandarderna ISA som i princip tillämpas i Sverige i form av Revisionsstandard i Sverige RS, men direktivet kommer att leda till att ISA blir direkt tillämpliga. Dessutom ter det sig för närvarande som mycket



osäkert huruvida ISA kommer att anpassas till små företag. Regelverket om revision blir i stället alltmer komplicerat på grund av den internationella utvecklingen, som över huvud taget sällan tar hänsyn till revisionen av små företag.

Det är mot bakgrund av denna internationella utveckling angeläget att revisionspliktens omfattning nu blir särskilt belyst och att utredaren ser över reglerna om revision för små företag. Det finns i och för sig inte anledning att i detta sammanhang anta annat än att revisionen har ett värde för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. Det saknas dock hittills en heltäckande analys av hur stort detta värde är. En sådan analys bör göras. Det bör härvid undersökas om revisionen i mindre företag bör ersättas med andra åtgärder som säkerställer skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet.

Utredaren skall därför

- analysera revisionens betydelse för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet,
- överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen, t.ex. så att revisionen för vissa företag görs frivillig eller mindre omfattande och ta ställning till vilka företag som i så fall skall omfattas av förändringen,
- överväga om en eventuell inskränkning av revisionsplikten för vissa företag bör kombineras med någon annan form av lagstadgad granskning som tar till vara det allmännas intressen, eller om andra åtgärder för att ta till vara dessa intressen bör vidtas,
- ta ställning till om en sådan inskränkning bör kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. redovisningslagstiftningen,
- särskilt uppmärksamma situationen i Danmark och Finland samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska lagstiftningen på området,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av eventuella författningsförslag, särskilt i fråga om hur skattekontrollen och brottsbekämpningen påverkas.

Eventuella förslag skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, utan att andra viktiga intressen eftersätts och utan att de leder till att skyddet för ägarminoriteten försämras. Detta innebär bl.a. att förslagen inte får leda till att skattekontrollen, inbegripet åtgärder utanför revisionsområdet, sammantaget försämras. Om utredaren föreslår att revisionsplikten inskränks för vissa företag, skall han eller hon överväga om krav på revision skall vara huvudregel, men med utrymme för de enskilda företagen att avgöra om de inte skall omfattas av reglerna om revision.

#### *Skärpta regler om byråjäv i små företag?*

I prop. 2005/06:97 föreslås en skärpt jävsregel för revisorn i aktiebolag som enligt lagen skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Det rör sig om de börsnoterade bolagen och andra mycket stora bolag (ca tre procent av alla aktiebolag). Jävsregeln innebär att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid redovisningen inte får vara revisor (byråjäv). Syftet med regeln är att förebygga att revisorns direkta eller indirekta inblandning i revisionsklientens redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Motsvarande regel föreslås gälla för revisorn i vissa andra juridiska personer och samtliga finansiella företag. Propositionen har antagits av riksdagen (bet. 2005/06:LU25, rskr. 2005/06:230).

När det gäller de små och medelstora aktiebolagen lämnas det inte något förslag i propositionen. Bl.a. hänvisas det till att konsekvenserna för små företag av en regelskärpning inte är tillräckligt belysta. Det sägs vidare att det finns skäl att i ett större sammanhang överväga hur reglerna om revision av små företag bör vara utformade.

Utredaren skall därför

- på grundval av inhämtad utredning göra en analys av konsekvenserna av en skärpt byråjävsregel för de företag – bl.a. de små och medelstora aktiebolagen – som inte redan omfattas av strängare regler om byråjäv,
- överväga om det finns någon annan modell som tillgodoser kraven på revisorns oberoende, t.ex. inom ramen för revisors-

lagens oberoenderegler, utan att den mer än nödvändigt begränsar de små företagens möjlighet att få hjälp av revisionsbyrå med redovisningen,

- mot bakgrund av vad han eller hon anser om revisionsplikten för små företag ta ställning till om det bör göras någon ytterligare lagändring, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *En begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet*

En revisor kan bli skadeståndsskyldig om revisorn, när han eller hon fullgör sitt uppdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar revisionsklienten. Ett motsvarande ansvar gäller också gentemot andra, t.ex. revisionsklientens aktieägare som vållas skada genom revisorns överträdelse av aktiebolagslagen m.m. Det finns inte någon högsta beloppsgräns ("tak") för skadeståndets storlek. Ansvarsregler av motsvarande innebörd finns i flertalet övriga medlemsstater i EU. Om en revisor ansvarar solidariskt med styrelseledamöter för en skada, kan det finnas en möjlighet för revisorn att regressvis utkräva ansvar av styrelseledamöterna.

Under senare år har revisorskåren, i Sverige och i andra länder, hävdats att en obegränsad skadeståndsskyldighet kan få orimliga följder för revisorn. Skadeståndskrav på grund av brister i klientens finansiella rapportering har riktats mot revisorn trots att det, har det hävdats, bör vara revisionsklientens styrelse som har huvudansvaret för att rapporteringen är riktig. Detta får till följd att revisorns kostnad för att hålla sig ansvarsförsäkrad blir hög, en kostnad som i praktiken revisionsklienterna får betala. Ett sätt att begränsa skadeståndsskyldigheten, som förts fram från revisorshåll, är att införa bestämmelser om att ansvaret för revisorn och andra tänkbara skadevällare, t.ex. styrelsen, inte skall vara solidariskt utan fördelas efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. En nackdel med en sådan ordning skulle dock kunna vara att den försämrar möjligheten för en skadelidande att få full ersättning.

Enligt direktivet skall kommissionen före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande ansvarsbestämmelserna. Om kommissionen anser det vara lämpligt, skall den även rekommendera medlemsstaterna att vidta åtgärder för att begränsa revisorns ekonomiska ansvar.

Utredaren skall därför

- följa kommissionens arbete i fråga om begränsningar av revisorns skadeståndsskyldighet,
- analysera olika metoder för att begränsa skadeståndsskyldigheten,
- ta ställning till om en eventuell EG-rekommendation till medlemsstaterna om en begränsning av skadeståndsskyldigheten bör föranleda lagstiftningsåtgärder eller andra åtgärder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *Övriga frågor om revisorer och revision*

I revisorslagen finns regler om revisorer. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2002. Sedan lagen nu har varit i kraft några år finns det anledning för utredaren att se över vissa frågor i den svenska lagstiftningen om revisorer. Det finns även anledning att i sammanhanget granska några associationsrättsliga frågor:

Bör Revisorsnämnden alltid vidta en disciplinär åtgärd?

I revisorslagen finns regler om vilka disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden får vidta mot en revisor som åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Det finns emellertid inte någon bestämmelse om att nämnden, när de förutsättningar som anges i lagen är uppfyllda, får låta bli att vidta en disciplinär åtgärd. Det kan finnas situationer då det, mot bakgrund bl.a. av direktivets bestämmelser om tillsyn, finns behov av en sådan bestämmelse. Det kan även finnas anledning att ta bort nämndens möjlighet att besluta om en straffavgift.

Utredaren skall därför

- ta ställning till om revisorslagens bestämmelser om disciplinära åtgärder bör ge Revisorsnämnden rätt att i vissa fall inte vidta en sådan åtgärd,
- ta ställning till om Revisorsnämndens möjlighet att besluta om straffavgift bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Skall möjligheten att ställa säkerhet tas bort?

Revisorslagen innehåller bestämmelser om försäkringsplikt, som syftar till att täcka den ersättningskyldighet som revisorn kan dra

på sig i sin revisionsverksamhet. En revisor kan, i stället för att teckna en försäkring, välja att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden. Bestämmelsen har i denna del aldrig tillämpats och eftersom det är troligt att en tillämpning skulle medföra betydande problem kan det finnas skäl för att ta bort bestämmelsen.

Utredaren skall därför

- undersöka om den möjlighet som revisorer och registrerade revisionsbolag har att, i stället för att teckna försäkring, ställa säkerhet hos Revisorsnämnden för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i revisionsverksamheten är ändamålsenlig, eller om den bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Vad gäller när revisorns förhållande till klienten kan jämföras med en anställning?

En revisor får enligt revisorslagen endast vara anställd hos vissa företag vars verksamhet är inriktad på revisionsverksamhet och som huvudsakligen ägs av revisorer. Enligt Revisorsnämnden är det oklart vad som gäller när revisorns förhållande till en klient är sådant att det kan jämföras med en anställning. Frågan är också hur bestämmelsen förhåller sig till direktivets regler om ägande m.m.

Utredaren skall därför

- pröva om bestämmelsen att en revisor endast får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett s.k. ägarbolag är ändamålsenligt utformad, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Revisorns intygande vid apportemission m.m.

Enligt aktiebolagslagen skall bolagets revisor eller en annan kvalificerad revisor yttra sig över betalning av aktier som sker med apportegendom (s.k. apportintyg). Eftersom det har hävdats att bestämmelserna om apportintyg är utformade på ett sätt som i vissa delar står i strid med revisorns roll som oberoende granskare är frågan vilken uppgift som revisorn skall ha.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilken uppgift revisorn bör ha i samband med upprättandet av s.k. apportintyg, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Några frågor kring revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

Sedan 1999 skall en revisor agera på ett visst sätt om han eller hon anser att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören, inom ramen för bolagets verksamhet, har gjort sig skyldig till vissa brott, t.ex. bedrägeri eller bokföringsbrott. Normalt skall styrelsen underrättas och senast fyra veckor efter denna underrättelse skall revisorn avgå från sitt uppdrag och göra en anmälan till åklagare. Från bl.a. revisorshåll har det gjorts gällande att den omständigheten att revisorn har gjort en anmälan inte alltid – vilket förutsattes vid bestämmelsens tillkomst – leder till att det inte längre finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn. Frågan är om revisorn skall kunna kvarstå som bolagets revisor trots att en anmälan har gjorts. Dessutom bör utredaren ta ställning till om bestämmelserna om anmälningsskyldighet bör skärpas i ett par avseenden, något som OECD har varit inne på i en rapport om Sveriges arbete mot internationell korruption (dnr Ju2005/8356/L1).

Utredaren skall därför

- ta ställning till om en revisor som har underrättat styrelsen om en brottsmisstanke alltid skall vara skyldig att avgå eller om en undantagsregel bör införas,
- överväga om reglerna om revisorns åtgärder vid misstanke om brott skall skärpas så att
  1. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om vissa brott till styrelsen skall gälla oavsett vem det är som inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brottet,
  2. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagaren alltid skall gälla, dvs. utan de undantag som finns enligt gällande bestämmelser, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Andra frågor

Utredaren får ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiseras under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt.

## Ekonomiska konsekvenser

Utredaren skall bedöma de ekonomiska konsekvenserna av förslagen för näringslivet och det allmänna. Förslagets kostnads-effekter för små respektive stora företag skall beskrivas. Utredaren skall särskilt beakta de administrativa konsekvenserna för näringslivet och utforma förslagen så att företagens administrativa kostnader hålls så låga som möjligt. Utredaren skall vid behov samråda med Nutek. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, skall utredaren föreslå hur dessa skall finansieras.

Utredaren skall samråda med Näringslivets regelnämnd (NNR) om redovisningen av förslagets konsekvenser för små företag.

## Samråd och redovisning av uppdraget

Till stöd för utredarens arbete med förslagen skall en referensgrupp med representanter för riksdagspartierna inrättas.

Utredaren skall beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet och inom EU.

Utredaren skall hålla sig informerad om arbetet i andra länder med att genomföra direktivet och i lämplig utsträckning samråda med berörda departement samt med kommissionen. Genomförandet i övriga nordiska länder skall uppmärksammas särskilt.

Utredaren skall vidare följa arbetet i den kommitté som kommer att biträda kommissionen vid antagandet av regler som kompletterar direktivet.

Utredaren skall i ett delbetänkande senast den 10 september 2007 redovisa de lagändringar som är nödvändiga för att genomföra direktivet.

Uppdraget skall i övrigt redovisas senast den 10 september 2008.

(Justitiedepartementet)

# Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (2006:96)**      **Dir. 2006:128**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 14 december 2006

## Sammanfattning

Den dåvarande regeringen beslutade den 7 september 2006 om kommittédirektiv Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (dir. 2006:96). Med ändring av vad som i de direktiven sägs om revision av små företag ges utredaren nu i uppdrag att

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger överträdelser av t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna.

Utredaren skall redovisa resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008.



### Uppdraget enligt de tidigare beslutade kommittédirektiven

I de tidigare beslutade kommittédirektiven anges att utredaren skall lämna förslag till hur Europaparlamentet och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt. Utredaren skall vidare utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter. Nödvändiga författningsförslag skall utarbetas.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

### Den internationella utvecklingen

Av de tidigare beslutade kommittédirektiven framgår att den internationella utvecklingen går mot en mindre omfattande revisionsplikt, och efter det att direktiven beslutades beslutade den finska regeringen om en proposition med förslag till en ny revisionslag (RP 194/2006). Enligt propositionens förslag skall revisionsplikten i Finland – i samband med att den s.k. lekmanrevisionen upphör – inte omfatta små aktieföretag. Med små aktieföretag avses i sammanhanget, något förenklat, företag som inte uppfyller mer än ett av tre följande villkor: 1. balansslutning över 100 000 euro, 2. omsättning över 200 000 euro och 3. antal anställda i genomsnitt fler än tre personer. Förslaget syftar till att hålla nere den administrativa bördan för små företag. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

### Komplettering och justering av uppdraget

De tidigare beslutade kommittédirektiven innebär att utredaren skall överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen. Något lagförslag behöver inte utarbetas i denna del, om utredaren kommer fram till att någon förändring av revisionspliktens omfattning inte bör ske.

Regeringen annonserade i budgetpropositionen för 2007 att den – som en av många åtgärder inom ramen för regelförenklings-

arbetet – avser att föreslå ett slopande av revisionsplikten för små företag. Därför är det angeläget att utredaren tillhandahåller ett fullständigt beslutsunderlag. För att säkerställa detta bör uppdraget nu justeras så att utredaren skall utarbeta ett lagförslag som innebär att revisionsplikten för små företag tas bort. Enligt de tidigare beslutade direktiven skall en samlad analys göras av hur stort revisionens värde är för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. En sådan analys bör fortfarande göras. Visar analysen att ett slopande av revisionsplikten för små företag får negativa konsekvenser i dessa eller andra avseenden bör utredaren föreslå andra åtgärder som kan motverka sådana konsekvenser. Uppdraget bör också justeras i några andra avseenden, bl.a. i fråga om framtagandet av alternativa former av lagstadgad granskning.

Utredaren skall alltså, med delvis ändring av tidigare beslutade direktiv,

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Förslagen skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, med beaktande av andra viktiga intressen och skyddet för ägarminoriteten.

Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall, såsom angavs i de tidigare beslutade direktiven, vara klart senast den 10 september 2007. Därutöver skall utredaren, med ändring av de tidigare beslutade direktiven, i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008 redovisa

resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen. Återstoden av uppdraget skall redovisas senast den 1 september 2008.

(Justitiedepartementet)