

Revisionsutskott m.m.;

Genomförande av 2006 års

revisorsdirektiv

Delbetänkande av
Utredningen om revisorer och revision

Stockholm 2007



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2007:56

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

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

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

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB
Stockholm 2007

ISBN 978-91-38-22787-9
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 7 september 2006 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att bl.a. lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen skall genomföras i svensk rätt.

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

Utredningen har antagit namnet Utredningen om revisorer och revision (Ju 2006:11).

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (SOU 2007:56). Särskilt yttrande har avgetts av juris doktorn Adam Diamant.

Utredningen, vars uppdrag preciserats av regeringen den 14 december 2006 i form av tilläggsdirektiv, fortsätter sitt arbete med sikte på ett delbetänkande i april 2008 om avskaffande av revisionsplikt för de små företagen och ett slutbetänkande i september 2008.

Stockholm i september 2007

Bo Svensson

/ Helene Agélii
Henrik Karlsson

Förteckning över vilka som har deltagit i utredningens arbete

Särskild utredare

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

Sakkunniga (samtliga fr.o.m. den 6 februari 2007)

Kanslirådet Jacob Aspegren
Departementssekreteraren Niklas Ekstrand
Departementssekreteraren Lena Hiort af Ornäs
Ämnesrådet Gabriella Johansson
Ämnesrådet Stefan Pärnhem

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

Verkställande direktören Gunvor Andersson
Jur. kand. Karin Berggren
Bolagsjuristen Carina Bergman Marcus
Auktoriserade revisorn Anders Bernåker, t.o.m. den 7 februari 2007
Rättslige experten Urban Bjergert
Generalsekreteraren Dan Brännström
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén
Verksamhetsutvecklaren Annette Dahlberg
Juris doktorn Adam Diamant
Bankdirektören Lennart Francke
Verksjuristen Katarina Holmberg
Chefsjuristen Per Nordström
Auktoriserade redovisningskonsulten Lena Dahlgren, t.o.m. den 13 mars 2007
Auktoriserade redovisningskonsulten Fredrik Dahlberg, fr.o.m. den 13 mars 2007
Biträdande avdelningschefen Eva Ekström, fr.o.m. den 25 april 2007

Sekreterare

Avdelningsdirektören Helene Agélii, fr.o.m. den 1 januari 2007
Hovrättsassessorn Henrik Karlsson, fr.o.m. den 1 februari 2007

Innehåll

Sammanfattning	11
Summary	19
Förkortningar	27
Författningsförslag	29
1 Utredningens uppdrag och arbete	81
2 Bakgrund	83
2.1 Det svenska regelverket om revision och revisorer	83
2.2 Europeiska unionens regler om revision och revisorer	85
2.2.1 Sex grundläggande EG-direktiv med minimikrav m.m.	85
2.2.2 Nytt direktiv – harmonisering samt ökad kontroll och tillsyn	87
2.3 Anpassning av svenska regler till EG-rätten	88
3 Allmänna utgångspunkter	91
3.1 Minimireglering, harmonisering och regelförenkling.....	91
3.2 Direktivets tillämpningsområde m.m.	93
4 Definitioner	97
4.1 Inledning.....	97

4.2	Nya och gamla begrepp.....	98
4.3	Begreppen	99
4.3.1	Lagstadgad revision.....	99
4.3.2	Lagstadgad revisor.....	100
4.3.3	Revisionsföretag.....	101
4.3.4	Revisionsföretag från ett tredjeland respektive revisor från ett tredjeland	102
4.3.5	Koncernrevisor.....	103
4.3.6	Nätverk.....	104
4.3.7	Anknutet företag till revisionsföretag	108
4.3.8	Revisionsberättelse.....	110
4.3.9	Behöriga myndigheter.....	112
4.3.10	Internationella revisionsstandarder.....	113
4.3.11	Internationella redovisningsstandarder	115
4.3.12	Företag av allmänt intresse.....	116
4.3.13	Kooperativ	126
4.3.14	Person som inte är yrkesrevisor	127
4.3.15	Huvudansvarig revisor.....	128
5	Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande	131
5.1	Artikel 3.1 – Lagstadgad revision samt lagstadgade revisorer och revisionsföretag	131
5.2	Artikel 3.2 – Ansvar för godkännande.....	134
5.3	Artikel 3.3 – Förutsättningar för godkännande	135
5.4	Artikel 3.4 – Villkor för godkännande av revisionsföretag	135
5.4.1	Inledning.....	136
5.4.2	Krav på fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning.....	137
5.4.3	Kravet på rösträttsfördelningen i revisionsföretag ...	138
5.4.4	Kravet på revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan	144
5.4.5	Kravet på gott anseende.....	147
5.5	Artikel 4 – Gott anseende.....	147
5.6	Artikel 5 – Återkallande av godkännande.....	149

5.7	Artikel 6 – Utbildningskrav	151
5.8	Artikel 7 – Yrkesexamen	154
5.9	Artikel 8 – Teoretiskt kunskapsprov	155
5.10	Artikel 9 – Undantag	158
5.11	Artikel 10 – Praktisk utbildning	159
5.12	Artikel 11 – Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet.....	161
5.13	Artikel 12 – Kombination av praktisk och teoretisk utbildning	162
5.14	Artikel 13 – Fortbildning	163
5.15	Artikel 14 – Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater	165
5.16	Artikel 51 – Övergångsbestämmelse	167
5.17	Övrigt	168
6	Registrering	171
6.1	Artikel 15 – Offentligt register	172
6.2	Artikel 16 – Registrering av lagstadgade revisorer.....	175
6.3	Artikel 17 – Registrering av revisionsföretag.....	176
6.4	Artikel 18 – Uppdatering av registeruppgifter.....	178
6.5	Artikel 19 – Ansvar för registeruppgifter.....	179
6.6	Artikel 20 – Språk	179
7	Oberoende och objektivitet	181
7.1	Artikel 21 – Yrkesetik.....	181
7.2	Artikel 22 – Oberoende och objektivitet	183
7.3	Artikel 23 – Konfidentialitet och tystnadsplikt	194

7.4	Artikel 24 – Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning	199
7.5	Artikel 25 – Revisionsarvoden.....	201
7.6	Artikel 39 – Tillämpning på icke-börsnoterade företag av allmänt intresse	205
7.7	Artikel 40 – Rapport om öppenhet och insyn.....	206
7.8	Artikel 42 – Oberoende	208
8	Revisionsstandarder och revisionsrapportering	217
8.1	Artikel 26 – Revisionsstandarder	217
8.2	Artikel 27 – Lagstadgad revision av sammanställd redovisning.....	223
8.3	Artikel 28 – Revisionsberättelse	228
9	Kvalitetskontroll	231
9.1	Artikel 29 och 43 – Kvalitetssäkring.....	231
10	Utredningar och påföljder m.m.	245
10.1	Artikel 30 – System för utredningar och påföljder	245
10.2	Artikel 31 – Revisorernas ansvar	249
10.3	Straffavgifter	250
11	Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan	257
11.1	Artikel 32 – Principer för offentlig tillsyn.....	257
11.2	Artikel 33 – Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå	262
11.3	Artikel 34 – Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar	263

11.4	Artikel 35 – Utseende av behöriga myndigheter	266
11.5	Artikel 36 – Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna	267
12	Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag	275
12.1	Artikel 37 – Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag	275
12.2	Artikel 38 – Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång.....	277
13	Revisionsutskott.....	285
13.1	Artikel 41 – Revisionskommitté	285
14	Internationella aspekter	305
14.1	Artikel 44 – Godkännande av revisorer från tredjeländer ...	305
14.2	Artikel 45 – Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer	307
14.3	Artikel 46 – Undantag vid likvärdighet	313
14.4	Artikel 47 – Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer.....	315
15	Förslagets konsekvenser	323
15.1	Konsekvenser för Revisorsnämnden	323
15.2	Konsekvenser för revisorer och registrerade revisionsbolag.....	324
15.3	Konsekvenser för revisions klienterna.....	325
15.4	Övriga följder	326
16	Författningskommentar	327
16.1	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen.....	327

16.2 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen.....	339
16.3 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen	344
16.4 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar.....	345
16.5 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen	347
16.6 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen	347
16.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker	347
16.8 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen	349
16.9 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551) ...	349
16.10 Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden.....	351
16.11 Förslaget till förordning om ändring i revisorsförordningen.....	351
Särskilt yttrande.....	355
 Bilagor	
<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv.....	361
<i>Bilaga 2</i> Tilläggsdirektiv	379
<i>Bilaga 3</i> Rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006.....	383
<i>Bilaga 4</i> Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring.....	405

Sammanfattning

Bakgrund

Utredningen har i uppdrag att lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU¹ (Direktivet) skall genomföras i svensk rätt.

Ett syfte med Direktivet är att åstadkomma harmoniserade minimiregler om lagstadgad revision inom EU. En medlemsstat med lagregler om revision får emellertid i vissa fall föreskriva strängare regler.

Direktivet syftar även till att återupprätta konsumenters och investerarens förtroende för europeiska företag samt stärka aktieägares rättigheter, förbättra investerings säkerheten, förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft och garantera den inre marknadens fördelar.

Europeiska kommissionen kan besluta om föreskrifter rörande tillämpningen av vissa bestämmelser i Direktivet. Några tillämpningsföreskrifter har ännu inte antagits.

Direktivet skall vara genomfört senast den 29 juni 2008. Utredningen föreslår att de författningsändringar som Direktivet föranleder träder i kraft denna dag. I det fortsatta lagstiftningsarbetet och efter ikraftträdandet kan det finnas anledning att bevaka och återkomma till vissa frågor, t.ex. om kommissionen antar tillämpningsföreskrifter.

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

Allmänna utgångspunkter

En allmän utgångspunkt i utredningsarbetet har varit att så långt möjligt undvika att införa strängare regler än som följer av Direktivet och att försöka åstadkomma en reglering i så nära anslutning till detta som möjligt. Utredningen har också tagit fasta på det arbete med regelförenkling för mindre företag som inletts inom EU och i Sverige och så långt som det har varit möjligt sökt undvika att belasta de mindre företagen med nya regler.

Det finns i svensk lagstiftning regler med strängare krav än som följer av Direktivet. Utredningen har inte haft tid att pröva om det är möjligt att förenkla regelverket utan har i allt väsentligt nöjt sig med att pröva om nuvarande regler strider mot Direktivet eller ej. Frågan om regelförenklingar kommer emellertid att prövas i det fortsatta utredningsarbetet.

Revisionsutskott

Direktivet ställer krav på att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall ha ett revisionsutskott. Medlemsstaterna behöver dock inte lagstifta om detta utan kan medge att frågan löses genom självreglering. Enligt utredningens mening är självreglering att föredra. I Svensk kod för bolagsstyrning, som utgör en del av näringslivets självreglering, finns bestämmelser om revisionsutskott. Emellertid omfattar inte dessa bestämmelser alla företag som enligt Direktivet måste ha ett revisionsutskott. Utredningen föreslår därför att Direktivets bestämmelser om revisionsutskott nu genomförs genom lagbestämmelser som kan upphävas när tillämpningsområdena för Svensk Kod för bolagsstyrning och Direktivet harmoniserats.

Utredningen föreslår alltså en bestämmelse i lag om att företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, som huvudregel skall ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelseledamöter, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en medlem av revisionsutskottet skall vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Vissa företag kan dock välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen. Detta gäller företag som i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda i företaget har understigit 250,
- redovisad balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och
- redovisad nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro.

Utredningen föreslår att revisionsutskottet skall övervaka den finansiella rapporteringen samt övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanterings-system. Vidare skall utskottet hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av i synnerhet års- och koncernredovisning samt granska och övervaka den kvalificerade revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet, särskilt om revisorn tillhandahåller ytterligare tjänster till revisionsklienten.

Revisionsutskottet eller – i de fall revisionsutskottets uppgifter handhas av styrelsen i dess helhet – styrelsen skall biträda valberedningen i fråga om val av revisor.

Vidare föreslås att det i associationsrättslig lagstiftning införs skyldighet för revisorn att rapportera till revisionsutskottet.

Slutligen föreslås att det av förvaltningsberättelsen skall framgå om företaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Oberoende och objektivitet

Analysmodellen

För att garantera revisorers opartiskhet och självständighet tillämpas enligt 21 § revisorslagen en s.k. analysmodell. En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om vissa förhållanden är för handen skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Detta gäller dock inte om det föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

Den svenska analysmodellen står inte strid med Direktivet. Analysmodellen skall tillämpas även vid revision av ett företag av allmänt intresse. Utredningen föreslår att en ny bestämmelse införs i 21 § revisorslagen om att revisorn vid uppdrag i revisionsverk-

samheten som rör företag av allmänt intresse särskilt skall uppmärksamma och vidta åtgärder om det föreligger hot om egenintresse eller självgranskning.

Rapport om öppenhet och insyn

Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse om att revisorer och revisionsföretag, som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, årligen skall offentliggöra en rapport om öppenhet och insyn på sin webbplats. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås få möjlighet att meddela föreskrifter om rapportens innehåll.

Revisorsrotation och karenstid

Utredningen föreslår att det i associationsrättslig lagstiftning införs bestämmelser om revisorsrotation och karenstid i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Sålunda föreslår utredningen att en vald revisor eller en huvudansvarig revisor i ett sådant företag endast får omväljas respektive utses på nytt för en sammantagen period om högst sju år. Därefter får revisorn åter delta i revisionen först efter en karenstid om minst två år.

Slutligen föreslås att revisorn inte får inneha en ledande befattning hos en tidigare klient innan två år förflutit från det att han eller hon deltog i revisionen av det företaget.

Kvalitetskontroll

Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse om kvalitetskontroll. Revisorsnämnden skall se till att alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsföretag genomgår kvalitetskontroll minst vart sjätte år. Revisorer och revisionsbolag som reviderar noterade företag skall dock genomgå kontrollen minst vart tredje år.

Enligt utredningen bör Revisorsnämnden bestämma vilka krav som skall ställas på kvalitetskontrollanterna, hur dessa skall utses,

kontrollens omfattning, att en skriftlig granskningsrapport skall upprättas och vad den skall innehålla. Någon bestämmelse om detta i lag eller förordning behöver dock inte införas.

Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag

Utredningen föreslår att det i associationsrättslig lagstiftning införas en bestämmelse om att revisionsklienten inte får entlediga en revisor om det inte finns saklig grund för det.

Vidare föreslås att revisorn och revisorsklienten skall vara skyldiga att till Bolagsverket eller länsstyrelsen anmäla skälen till förtida avgång av en revisor. Ny revisor kan inte registreras innan den gamle revisorn avförts ur registret. Bolagsverket eller länsstyrelsen skall pröva de uppgivna skälen för avgången. Kan de inte godtas kvarstår den gamle revisorn i registret.

Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

I Direktivet finns bestämmelser om godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande av revisorer och revisionsföretag. Svensk rätt är i huvudsak förenlig med Direktivets krav i dessa avseenden. För att genomföra Direktivet fullt ut föreslår utredningen bl.a. följande ändringar.

En majoritet av rösträtterna i ett registrerat revisionsföretag skall innehas av revisorer som kvalificerats eller revisionsföretag som registrerats av behörig myndighet inom EES. Detta innebär att det nuvarande kravet på att majoriteten skall innehas av svenska revisorer eller svenskt revisionsföretag slopas liksom kravet på att aktierna i ett bolag måste ägas av revisorerna och revisionsföretaget. Vidare slopas kravet på att minoritetsägarna skall vara yrkesverksamma i revisionsföretaget eller i ett företag inom samma revisionsgrupp.

I fråga om styrelserepresentation och bolagsmän i handelsbolag skall revisorer som kvalificerats av behörig myndighet inom EES likställas med i Sverige kvalificerade revisorer. Detta innebär att tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och styrelsesuppleanterna i ett aktiebolag alltid skall vara godkända eller auktoriserade revisorer eller revisorer som på motsvarande sätt kvalificerats inom EES.

Motsvarande skall gälla bolagsmän i handelsbolag. De svenska bestämmelserna om att verkställande direktör och prokurist i aktiebolag samt firmatecknare och prokurist i handelsbolag skall vara godkänd eller auktoriserad revisor föreslås kvarstå tills vidare.

En revisor som vill utöva revisionsverksamhet utanför EES måste ha Revisorsnämndens tillstånd. Däremot skall en revisor inte längre behöva tillstånd för att få utöva revisionsverksamhet inom EES.

För att kunna bli godkänd eller auktoriserad revisor krävs praktik under handledning av en revisor. Utredningen föreslår en bestämmelse i revisorsförordningen som gör det möjligt att fullgöra praktiken hos kvalificerade revisorer eller revisionsföretag inom EES. Med hänsyn till att denna fråga för närvarande bereds i Justitiedepartementet lämnar utredningen inte något författningsförslag om detta.

I revisorsförordningen införs ett krav på att en kvalificerad revisor skall genomgå vidareutbildning.

Registrering

Revisorsnämnden för i dag ett register över revisorer och revisionsföretag. Direktivet föranleder utredningen att föreslå bl.a. att uppgifterna skall hållas allmänt tillgängliga på nämndens webbplats, dock ej uppgift om personnummer eller bostadsadress.

Internationella aspekter

Utredningen föreslår ett antal bestämmelser som skall göra det möjligt för revisorer från främmande länder att verka som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige samt för svenska revisorer och revisionsföretag att verka utomlands.

Utredningar och påföljder m.m.

Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse som ger Revisorsnämnden möjlighet att underlåta att meddela en sanktion, om det finns särskilda skäl.

Vidare föreslås att möjligheten för Revisorsnämnden att förordna om straffavgift tas bort.

Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse som klargör att Revisorsnämnden till tillsynsorgan i andra stater inom EES får lämna ut uppgifter som behövs där för utredning, tillsyn och tillståndsgivning. Uppgifter får dock inte lämnas ut om den allmänna ordningen äventyras eller om ett disciplinärt förfarande rörande samma sak redan inletts eller har genomförts. En erinran om att Revisorsnämnden får begära utredning av motsvarande tillsynsorgan i andra medlemsstater föreslås också.

Summary

Background

The Governmental Commission on Public Accountants and Auditing (the Commission) has been directed to submit proposals on how the Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audits in the EU¹ (the Directive) should be implemented into Swedish law.

One aim of the Directive is to establish harmonised rules on statutory audits within the EU. The Directive imposes minimum rules. However, a Member State with statutory rules on audits may in some cases prescribe more stringent rules.

The Directive aims at maintaining confidence of consumers and investors in European business entities, and also strengthen the rights of shareholders, improve investment security, improve the competitiveness of European business entities and guarantee the advantages of the internal market.

The European Commission can decide on regulations regarding the application of certain provisions contained in the Directive. As yet no implementation regulations have been adopted.

The Directive should be implemented no later than on 29 June 2008. The Commission proposes that the statutory amendments ensuing from the Directive should enter into force on that date. There may be reasons, in the course of future statutory work and following entry into force, to monitor and reconsider certain issues, for instance if the Commission adopts implementation regulations.

¹ Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC.

General points of departure

One general point of departure in the course of the investigation work has been to, as far as possible, avoid introducing more stringent rules than required by the Directive and to try to establish rules that are as close as possible to the Directive. The Commission has also taken into consideration the work with the simplification of rules for small businesses initiated within the EU and in Sweden and has endeavoured to avoid imposing new rules on small businesses as far as possible.

Swedish legislation contains rules with more stringent requirements than called for by the Directive. The Commission has not yet had time to consider whether it is possible to simplify the regulations but has, in all essential respects, contented itself with considering whether the current rules violate the Directive. However, the issue of simplification of rules will be considered in the future investigation work.

Audit committee

The Directive imposes requirements on an entity, whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market, to have an audit committee. However, the Member States do not need to legislate on this but can allow the issue to be resolved through self-regulation. In the opinion of the Commission, self-regulation is preferable. The Swedish Code of Corporate Governance, which is a component of industry's self-regulation, contains provisions on audit committees. However, these do not include provisions for all entities that are required according to the Directive to have an audit committee. The Commission therefore proposes that the Directive's provisions on audit committees are now implemented through statutory provisions that can be repealed when the scope of application for both the Swedish Code of Corporate Governance and the Directive are harmonised.

The Commission also proposes that a statutory provision on entities whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market should, as a main rule, have an audit committee. The audit committee comprises members of the board who are not at the same time part of the corporate management. At least one

member of the audit committee should be independent and have competence in accounting or auditing.

However, certain entities may choose to allow the functions of the audit committee to be exercised by the entire board. This applies to entities that in the last annual report or consolidated accounts satisfy at least two of the following three criteria:

- the average number of employees of the entity was less than 250,
- the entity's reported balance sheet total has not exceeded 43 000 000 Euro, and
- the entity's reported net turnover has not exceeded 50 000 000 Euro.

The Commission proposes that an audit committee should monitor financial reporting and monitor the efficiency of the entity's internal control, any internal audit and risk management systems. Furthermore, the committee should keep itself informed of the statutory audit of especially annual accounts and consolidated accounts and review and monitor the qualified auditor's or the registered audit firm's impartiality and independence, particularly if the auditor has provided further services to the audit client.

The audit committee or, in those cases where the audit committee's functions are dealt with by the board in its entirety, the board shall assist the nomination committee regarding the election of auditor.

It is also proposed that an obligation is introduced into company law providing for the auditor to report to the audit committee.

Finally, it is proposed that the administration report should state whether the entity has an audit committee or whether the board performs the functions of the audit committee.

Independence and objectivity

The analysis model

In order to guarantee the impartiality and independence of the auditors, an 'analysis model' is applied in accordance with Section 21 of the Auditors Act. An auditor should for every assignment in the audit business consider whether circumstances

prevail that may impair confidence in her or his impartiality or independence. Should certain circumstances apply, the auditor should decline or resign from the assignment. However, this does not apply if such circumstances prevail or such measures have been taken whereby there is no cause to question the auditor's impartiality or independence.

The Swedish analysis model does not violate the Directive. The analysis model shall also be applied in connection with audits of public-interest entities. The Commission proposes that a new provision is introduced into Section 21 of the Auditors Act providing that the auditor, in connection with assignments in the audit business relating to public-interest entities, should be particularly attentive and implement measures in the event that there is any threat of self-interest or self-examination.

Transparency report

The Commission proposes that a provision is introduced into the Auditors Act providing that auditors and audit firms that audit entities whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market should publish annually a transparency report on its website. The Government or the authority proposed by the Government should be granted powers to issue regulations regarding the content of this report.

Auditor rotation and qualifying period

The Commission proposes that provisions are introduced into company law providing for auditor rotation and qualifying period within entities whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market.

The Commission thus proposes that an elected auditor or a key audit partner in such a firm may only be re-elected or appointed again, respectively, for an aggregate period of at most seven years. Thereafter the auditor may only participate in the audit again following a period of at least two years.

Finally it is proposed that the auditor may not hold a leading position with a former client before two years have elapsed from when he or she participated in the audit of that firm.

Quality reviews

The Commission proposes that a provision is introduced into the Auditors Act providing for quality reviews. The Supervisory Board of Public Accountants should ensure that all qualified auditors and registered audit firms undergo a quality review at least every sixth year. However, auditors and audit firms that audit entities whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market shall undergo such review at least every third year.

In the opinion of the Commission, the Board should determine which requirements should be imposed on the quality reviewers, how they should be appointed, the scope of the review, that a written report on the review should be prepared and what it should contain. However, it is not necessary to introduce a provision regarding this into law or ordinance.

Election and dismissal of auditors and registered audit firms

The Commission proposes that a provision is introduced into company law providing that the audit client may not dismiss an auditor unless there are proper grounds to do so.

Moreover, it is proposed that the auditor and audit client are liable to report the reasons for premature resignation of an auditor to the Swedish Companies Registration Office or county administrative board. A new auditor can not be registered unless the previously registered auditor has been removed from the register. The Swedish Companies Registration Office or county administrative board tries the reasons given for the premature resignation. If the reasons are not approved, the registered auditor remains in the register.

Approval, continuing education and mutual recognition

The Directive contains provisions on approval, continuing education and mutual recognition of auditors and audit firms. Swedish law is basically compatible with the requirements of the Directive in this respect. In order to implement the Directive completely the Commission proposes the following amendments.

A majority of the voting rights in a registered audit firm shall be held by auditors who have been qualified or audit firms that have

been registered by a competent authority within the EEA. This means that the present requirement that the majority shall be held by Swedish auditors or Swedish audit firms is abolished and similarly the requirement that the shares in a company must be owned by the auditors or the audit firm. The requirement that the minority owners should be professionally active in the audit firm or in an entity within the same audit group is also abolished.

As regards board representation and partners of partnerships, auditors qualified by a competent authority within the EEA should be equated with Swedish qualified auditors. This means that three fourths of the members of the board and the deputy members of the board of a limited company should always be approved or authorised public accountants or auditors who in a corresponding way have been qualified within the EEA. Corresponding rules shall apply to partners of partnerships. It is proposed that, until further notice, the Swedish provisions providing that the managing director and procurer of limited companies and authorised signatories and procurer of partnerships should be an approved or authorised public accountant should remain in force.

An auditor who wishes to practise audit business outside the EEA must have the permission of the Supervisory Board of Public Accountants. However, an auditor should not need to have a licence to be allowed to conduct audit business within the EEA.

Practical experience under the supervision of an auditor is required in order to become an approved or authorised public accountant. The Commission proposes the introduction of a provision into the Auditors Ordinance making it possible to fulfil this work experience requirement with qualified auditors or audit firms within the EEA. Considering the fact that this issue is currently being processed by the Ministry of Justice, the Commission does not submit any proposed legislation regarding this aspect.

A requirement is to be introduced into the Auditors Ordinance for a qualified auditor to undergo continuing education.

Registration

The Supervisory Board of Public Accountants currently keeps a register of auditors and audit firms. The Directive gives cause for the Commission to propose, among other things, that this data

should be accessible to the public on the Board's website, though not details of personal identity number or home address.

International aspects

The Commission proposes a number of provisions enabling auditors from foreign countries to operate as approved or authorised public accountants in Sweden and for Swedish auditors and audit firms to operate abroad.

Investigations and sanctions, etc.

The Commission proposes that a provision is introduced into the Auditors Act granting powers to the Supervisory Board of Public Accountants to waive the imposition of a sanction if there are special reasons to do so.

It is also proposed that the powers of the Supervisory Board of Public Accountants to impose penalty charges be removed.

Public supervision and regulation between the Member States

The Commission proposes that a provision is introduced into the Auditors Act clarifying that the Supervisory Board of Public Accountants may disclose to supervisory bodies in other countries within the EEA data that is required for investigation, supervision and the granting of licences. However, data may not be disclosed if public order is jeopardised or if a disciplinary procedure regarding the same matter has already been initiated or has been concluded. It is also proposed that a reminder be given that the Supervisory Board of Public Accountants may request investigation by the corresponding supervisory body in other member states.

Förkortningar

ARC	the Accounting Regulatory Committee (kommitté för redovisningsfrågor)
AuRC	the Audit Regulatory Committee (kommitté för revisionsfrågor)
Direktivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen, numera EG
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europeiska gemenskapen
EGOAB	European Group of Auditors Oversight Bodies
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum for Independent Audit Regulators
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards of Auditing
Koden	Svensk kod för bolagsstyrning

KOM	Kom-dokument, dokument från Europeiska kommissionen
MiFID	Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/722/EEG
Prop.	Proposition
RevU	Uttalande [av FAR SRS] i revisionsfrågor som behandlas i RS
RNFS	Revisorsnämndens författningssamling
RS	Revisionsstandard i Sverige, utgivna av FAR SRS
SARG	The Standards Advice Review Group
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SUT	Systematisk uppsökande tillsyn

Författningsförslag

1 Förslag till lag (2007:000) om ändring i revisorslagen (2001:883)

Härigenom föreskrivs i fråga om revisorslagen

dels att 1, 2, 4, 6–8, 13, 14, 21, 23, 26, 28, 30, 32, 35 och 40 §§
skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 16 a, 22 a,
26 a, 26 b, 28 a, 30 a och 31 a §§ samt en rubrik närmast före 16 a §,
av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

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

2 §

I denna lag avses med

1. revisor: en godkänd eller auktoriserad revisor,
2. godkänd revisor: en revisor som har godkänts enligt 4 §,
3. auktoriserad revisor: en revisor som har auktoriserats enligt 5 §,
4. revisionsföretag: en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i,
5. registrerat revisionsbolag: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

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

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

7. revisionsverksamhet:

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

8. *EES: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*

9. *företag av allmänt intresse:*

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

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

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

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

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

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

4 §¹

En godkänd revisor skall

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

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

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

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

5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och

6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

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

¹ Senaste lydelse 2001:884.

6 §²

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

- | | |
|--|---|
| <p>1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom <i>Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz</i>, och</p> | <p>1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom <i>EES</i>, och</p> |
|--|---|
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

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

- | | |
|---|--|
| <p>1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra revisionsverksamhet i samma land, och</p> | <p>2. hos Revisorsnämnden avlagt ett särskilt lämplighetsprov.</p> |
|---|--|

7 §³

Det krav på högre revisorsexamen som ställs upp i 5 § skall anses uppfyllt också av den som

- | | |
|--|---|
| <p>1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom <i>Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz</i>, och</p> | <p>1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom <i>EES</i>, och</p> |
|--|---|
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

² Senaste lydelse 2001:884.

³ Senaste lydelse 2001:884.

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

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

2. hos Revisorsnämnden avlagt ett särskilt lämplighetsprov.

8 §⁴

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast som enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz trots att villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast

1. som enskild näringsidkare,
2. i enkelt bolag med annan revisor
3. i handelsbolag
4. i aktiebolag eller
5. i ett revisionsföretag som registrerats av behörig myndighet i en annan stat inom EES.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en stat utanför EES även om villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

13 §

Ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet får

Ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet får

⁴ Senaste lydelse 2001:884.

registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 10 och 11 §§.

registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 10 och 11 §§ *samt i övrigt är lämpat att utöva revisionsverksamhet.*

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 skall med revisorer jämföras fysiska personer eller företag som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist bevilja undantag från villkoren i 11 §. En majoritet av bolagsmännen skall dock alltid utgöras av revisorer. Om det finns endast två bolagsmän, måste minst en av dem vara revisor.

14 §

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

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

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

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

1. *Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.*

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

2. *Minst tre fjärdedelar av röstetalet i bolaget innehas av revisorer eller av fysiska personer eller företag som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.*

3. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst

3. *Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst*

tre fjärdedelar av styrelse-suppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

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

tre fjärdedelar av styrelse-suppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer *eller fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.*

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

5. *Bolaget utövar inte annan verksamhet än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.*

6. *Bolaget innehar inte andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.*

7. *Bolaget är i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet.*

Registrering av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

16 a §

En fysisk person eller ett revisionsföretag från en stat utanför EES får registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i den

staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

Bedömningen av om kravet på likvärdighet är uppfyllt görs av Revisorsnämnden, som därvid skall ta hänsyn till Europeiska kommissionens beslut om likvärdiga förhållanden i den aktuella staten.

21 §

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

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

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

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

b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

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

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

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

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

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

För uppdrag som rör företag av allmänt intresse skall revisorn särskilt uppmärksamma om det

föreligger omständigheter som avses i första stycket 1 a) eller 1 b) och i förekommande fall vidta åtgärder som avses i andra stycket.

22 a §

En revisor som utför lagstadgad revision i ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall årligen avge en rapport som minst innehåller

1. en beskrivning av juridisk form och ägarförhållanden i det revisionsföretag inom vilket han eller hon utövar revisionsverksamhet,

2. revisionsföretagets eventuella samarbete i nätverk och nätverkets juridiska och organisatoriska struktur,

3. revisionsföretagets ledningsstruktur,

4. revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och styrelsens uttalande om dess effektivitet,

5. uppgift om när revisionsföretagets senaste kvalitetskontroll utfördes,

6. en förteckning över företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad där revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret har utfört lagstadgad revision,

7. en redovisning av revisionsföretagets praxis vad gäller

opartiskhet och självständighet samt en försäkran att kraven på opartiskhet och självständighet uppfyllts enligt en genomförd intern kontroll,

8. en redovisning av revisionsföretagets policy beträffande revisorers fortbildning enligt 4 § förordningen (1995:665) om revisorer,

9. uppgifter om revisionsföretagets totala omsättning uppdelad på arvoden enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554),

10. uppgifter om principerna för ersättning till partner.

Revisorn skall offentliggöra rapporten på sin webbplats inom tre månader efter utgången av varje räkenskapsår. Rapporten skall vara egenhändigt undertecknad av revisorn eller av behörig företrädare för det registrerade revisionsbolaget.

23 §

Bestämmelserna i 20–22 §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

Bestämmelserna i 20–22 a §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

26 §

En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn skall se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i 26 a och 26 b §§ och i sekretesslagen.

26 a §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES, om uppgifterna behövs där för motsvarande utredning, tillsyn och tillståndsprövning som följer av denna lag.

Uppgifter får dock inte lämnas ut om det skulle äventyra allmän ordning eller om samma sak som begäran avser redan prövas eller har prövats i ett disciplinärt förfarande.

26 b §

Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i en stat utanför EES, om

1. uppgifterna har samband med revision av ett företag som har sitt säte inom EES och som har emitterat värdepapper upptagna till handel i staten,

2. tillräckliga garantier har lämnats för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än tillsyn och utredning,

3. Europeiska kommissionen har funnit att myndigheten uppfyller tillräckliga krav, och

4. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Uppgifter får dock inte lämnas ut om allmän ordning äventyras eller om samma sak som begäran avser redan prövas eller har prövats i ett disciplinärt förfarande.

28 §

Revisorer och registrerade *revisionsbolag* är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid *sin* tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

Revisorer och registrerade *revisionsföretag* är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid tillsyn *inom EES* granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

28 a §

En revisor i ett moderbolag är skyldig att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn ta del av dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från en stat utanför EES, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Moderbolagets revisor behöver inte lämna Revisorsnämnden dokumentation enligt första stycket, om lagstiftning i en annan stat eller någon annan omständighet som inte beror på revisorn hindrar honom eller henne att få tillgång till dokumentationen.

30 §

Ingår ett revisionsföretag i *en revisionsgrupp*, skall företaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen. Om gruppens sammansättning ändras, skall företaget anmäla ändringen till nämnden.

Ingår ett revisionsföretag i *ett nätverk*, skall företaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen. Om gruppens sammansättning ändras, skall företaget anmäla ändringen till nämnden.

Underrättelser enligt första stycket skall lämnas utan dröjsmål.

30 a §

Revisorer och registrerade revisionsbolag skall minst en gång vart sjätte år genomgå kvalitetskontroll av en oberoende kontrollant. En revisor eller ett revisionsbolag som reviderar företag vars värdepapper är upptagna till en handel på en reglerad marknad skall dock genomgå kontrollen minst en gång vart tredje år.

Registrerade revisorer från tredjeland skall genomgå sådan kontroll som anges i första stycket, om de inte redan har genomgått likvärdig kontroll i hemlandet.

Revisorsnämnden ansvarar för att sådan kontroll som avses i första och andra stycket genomförs.

31 a §

Revisorsnämnden kan i ett ärende om utredning, tillsyn eller tillståndsprövning begära att behörig myndighet i en annan stat inom EES skall göra en utredning.

32 §

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

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället

meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

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

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

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

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

35 §

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

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–24 §§ bestämma att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart.

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

40 §

Revisorsnämnden skall föra ett register över revisorer och registrerade revisionsbolag. Närmare föreskrifter om registret meddelas av regeringen.

Revisorsnämnden skall föra ett offentligt register över revisorer och registrerade revisionsföretag. Närmare föreskrifter om registret och dess publicering på Revisorsnämndens webbplats meddelas av regeringen eller

*myndighet som regeringen
bestämmer.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.
 2. Bestämmelsen i 22 a § skall tillämpas första gången på det räkenskapsår som påbörjats närmast efter ikraftträdandet.

2 Förslag till lag (2007:000) om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen⁵
dels att 10 kap. 6 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 8 kap. 4 a, 8 a
och 8 b §§, 10 kap. 6 a, 12 a och 12 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

4 a §

Den som under de senaste 24 månaderna har varit vald revisor eller huvudansvarig revisor i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan inte vara styrelseledamot eller ha en ledande befattning i det företaget.

8 a §

I ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall styrelsen ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en ledamot av utskottet skall vara oberoende av bolaget och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Om företaget i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier:

⁵ Lagen omtryckt 1995:1567.

1. medelantalet anställda i företaget har understigit 250,
 2. företagets redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och
 3. företagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,
- kan företaget besluta att de uppgifter som enligt 8 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

8 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,
2. övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanteringssystem,
3. hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller företaget andra tjänster än revisionstjänster, samt
5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

10 kap.

6 §⁶

Ett av bolagsstämman lämnat uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor Ett uppdrag som revisor

⁶ Senaste lydelse 1991:1767.

upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. En anmälan om *detta* skall göras hos styrelsen och, i de fall då en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, hos den som har tillsatt honom.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller det uppkommer hinder för honom enligt 3–5 §§ eller enligt bolagsordningen att vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden eller anmäla förhållandet för Finansinspektionen, som på förslag av styrelsen skall utse ny revisor under tiden fram till nästa ordinarie bolagsstämma.

upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller *om* den som utsett honom *eller henne på saklig grund* begär det. En anmälan om *förtida avgång* skall göras hos styrelsen och, i de fall då en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, hos den som har tillsatt honom *eller henne*.

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till Bolagsverket ange varför uppdraget har upphört i förtid.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller det uppkommer hinder för honom *eller henne* enligt 3–5 §§ eller enligt bolagsordningen att vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden eller anmäla förhållandet för Finansinspektionen, som på förslag av styrelsen skall utse ny revisor under tiden fram till nästa ordinarie bolagsstämma.

6 a §

Uppdrag som revisor för ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får uppgå till högst sju år i en följd.

Den som innehaft uppdrag som revisor under en sammanhängande sjuårsperiod enligt första stycket får på nytt delta i revisionen tidigast två år efter

utgången av perioden.

Har ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller vad som anges i första och andra stycket den som är huvudansvarig för revisionen.

12 a §

Revisorn skall rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid den lagstadgade revisionen, särskilt om brister i den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 8 kap. 8 a § andra stycket skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

12 b §

Revisorn skall årligen

1. med revisionsutskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som har förekommit och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet gentemot det granskade företaget samt,

3. för revisionsutskottet redovisa vilka tjänster utöver revisionstjänster som har tillhandahållits företaget.

I fall som avses i 8 kap. 8 a § andra stycket skall revisorn i

stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.
 2. Den tidsfrist som anges i 10 kap. 6 a § första stycket tillämpas från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

3 Förslag till lag (2007:000) om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen⁷ dels att 4 a kap. 6 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 3 kap. 3 a, 4 a och 4 b §§, 4 a kap. 1 a, 6 a, 9 a och 9 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 a §

Den som under de senaste 24 månaderna har varit vald revisor eller huvudansvarig revisor i en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan inte vara styrelseledamot eller ha en ledande befattning i den banken.

4 a §

I en sparbank vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall styrelsen ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en ledamot av utskottet skall vara oberoende av banken och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Om sparbanken i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier:

⁷ Lagen omtryckt 1996:1005.

1. medelantalet anställda i banken har understigit 250,
 2. bankens redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och
 3. bankens redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,
- kan banken besluta att de uppgifter som enligt 4 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

3 kap.

4 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,
2. övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanteringssystem,
3. hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, samt
5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

4 a kap.

1 a §

Uppdrag som revisor för en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får uppgå till högst sju år i en följd.

Den som innehaft uppdrag som revisor under en sammanhängande sjuårsperiod enligt första stycket får på nytt delta i revisionen tidigast två år efter utgången av perioden.

Har ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor i en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller vad som anges i första och andra stycket den som är huvudansvarig för revisionen.

6 §⁸

Ett uppdrag som revisor i en sparbank upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett *revisorn* begär det. Anmälan om *detta* skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, hos den som har tillsatt revisorn.

Ett uppdrag som revisor i en sparbank upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller *om* den som har utsett *honom eller henne på saklig grund* begär det. Anmälan om *förtida avgång* skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, hos den som har tillsatt revisorn.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som uppdraget har omfattat. För anmälan tillämpas vad som föreskrivs i 14 och 15 §§ om revisionsberättelse. En kopia av anmälan skall lämnas till sparbankens styrelse.

6 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till registreringsmyndigheten ange varför uppdraget har upphört i förtid.

⁸ Senaste lydelse 2004:304.

9 a §

Revisorn skall rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid den lagstadgade revisionen, särskilt om brister i den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

9 b §

Revisorn skall årligen

1. med revisionsutskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som har förekommit och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet gentemot den granskade banken samt,

3. för revisionsutskottet redovisa vilka tjänster utöver revisions-tjänster som har tillhandahållits banken.

I fall som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket skall revisorn i stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.
 2. Den tidsfrist som anges i 4 a kap. 1 a § första stycket tillämpas från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

4 Förslag till lag (2007:000) om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om ekonomiska föreningar

dels att 8 kap. 8 och 13 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 6 kap. 4 a, 7 och 7 a §§, 8 kap. 8 a, 8 b, 10 a och 10 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 a §

Den som under de senaste 24 månaderna har varit vald revisor eller huvudansvarig revisor i en ekonomisk förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan inte vara styrelseledamot eller ha en ledande befattning i den föreningen.

7 §⁹

I en ekonomisk förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall styrelsen ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i föreningens ledning. Minst en ledamot av utskottet skall vara oberoende av föreningen och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Om föreningen i sin senaste

⁹ Paragrafen har tidigare upphävts genom lag (1999:1094).

årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier:

1. medelantalet anställda i föreningen har understigit 250,

2. föreningens redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och

3. föreningens redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,

kan föreningen besluta att de uppgifter som enligt 7 a § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

7 a §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

2. övervaka effektiviteten i föreningens interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanteringssystem,

3. hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av årsboksut och koncernredovisning,

4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller föreningen andra tjänster än revisionstjänster, samt

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

8 kap.

8 §¹⁰

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har

¹⁰ Senaste lydelse 2003:693.

utsetts.

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om *detta* skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, hos den som har tillsatt honom.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse.

Registreringsmyndigheten skall sända en avskrift av anmälningen till Skatteverket.

Upphör en revisors uppdrag, som gäller tills vidare, vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie föreningsstämma, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket.

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller *om* den som har utsett honom *eller henne på saklig grund* begär det. Anmälan om *förtida avgång* skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, hos den som har tillsatt *honom eller henne*.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han *eller hon* har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans *eller hennes* uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse.

8 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till Bolagsverket ange varför uppdraget har upphört i förtid.

8 b §

Uppdrag som revisor för en förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får uppgå till högst sju år i en följd.

Den som innehaft uppdrag som revisor under en sammanhängande sjuårsperiod enligt första stycket får på nytt delta i revisionen tidigast två år efter utgången av perioden.

Har ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor i en förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller vad som anges i första och andra stycket den som är huvudansvarig för revisionen.

10 a §

Revisorn skall rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid den lagstadgade revisionen, särskilt om brister i den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 6 kap. 7 § andra stycket skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

10 b §

Revisorn skall årligen

1. med revisionsutskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som har förekommit och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet gentemot den granskade föreningen samt,

3. för revisionsutskottet redovisa vilka tjänster utöver revisionstjänster som har tillhandahållits föreningen.

I fall som avses i 6 kap. 7 § andra stycket skall revisorn i stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

13 §¹¹

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

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

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

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

¹¹ Senaste lydelse 2002:389.

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

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

eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1, 1 b och 2 §§ skattebetalningslagen.

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

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

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

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen. *Detsamma gäller de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 8 a §.*

1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

2. Den tidsfrist som anges i 8 kap. 8 b § första stycket tillämpas från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

5 Förslag till lag (2007:000) om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs i fråga om stiftelselagen att 4 kap. 7 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

7 §¹²

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när en ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller om han entledigas av någon som enligt 1 § andra stycket har rätt att göra det.

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som

Ett uppdrag som revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn *begär det och* anmäler det hos den som har utsett honom *eller henne* eller om han *eller hon* entledigas *på saklig grund* av någon som enligt 1 § andra stycket har rätt att göra det.

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han *eller hon* har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans *eller hennes* uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i

¹² Senaste lydelse 1999:1106.

föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

Bestämmelsen i fjärde stycket tillämpas inte om uppdraget har gällt en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till tillsynsmyndigheten ange varför uppdraget har upphört i förtid.

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

6 Förslag till lag (2007:000) om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen att 6 kap. 1 a § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap. 1 a §¹³

I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, skall förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 20 eller 22 §. I sådant fall skall förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, skall förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

3. uppgift om bolaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 20 eller 22 §. I sådant fall skall förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

¹³ Träder i kraft 2007-11-01 genom lag (2007:541).

7 Förslag till lag (2007:000) om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om medlemsbanker,
dels att 7 a kap. 6 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen införs nya bestämmelser, 6 kap. 3 a, 4 a och
4 b §§, 7 a kap. 1 a, 6 a, 9 a och 9 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

3 a §

Den som under de senaste 24 månaderna har varit vald revisor eller huvudansvarig revisor i en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan inte vara styrelseledamot eller ha en ledande befattning i den banken.

4 a §

I en medlemsbank vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall styrelsen ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en ledamot av utskottet skall vara oberoende av banken och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Om medlemsbanken i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier:

1. medelantalet anställda i banken har understigit 250,
 2. bankens redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och
 3. bankens redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,
- kan banken besluta att de uppgifter som enligt 4 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

4 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,
2. övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanteringssystem,
3. hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, samt
5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

7 a kap.

1 a §

Uppdrag som revisor för en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får uppgå till högst sju år i en

följd.

Den som innehaft uppdrag som revisor under en sammanhängande sjuårsperiod enligt första stycket får på nytt delta i revisionen tidigast två år efter utgången av perioden.

Har ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor i en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller vad som anges i första och andra stycket den som är huvudansvarig för revisionen.

6 §¹⁴

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett revisorn begär det. Anmälan om detta skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, hos den som har tillsatt revisorn.

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller den som utsett revisorn *på saklig grund* begär det. Anmälan om förtida avgång skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, hos den som har tillsatt revisorn.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som uppdraget har omfattat. För anmälan tillämpas vad som föreskrivs 14 och 15 §§ om revisionsberättelse. En kopia av anmälan skall lämnas till medlemsbankens styrelse.

6 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till registreringsmyndigheten ange varför

¹⁴ Senaste lydelse 2004:318.

uppdraget har upphört i förtid.

9 a §

Revisorn skall rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid den lagstadgade revisionen, särskilt om brister i den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 6 kap. 4 a § andra stycket skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

9 b §

Revisorn skall årligen

1. med revisionsutskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som har förekommit och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet gentemot den granskade banken samt,

3. för revisionsutskottet redovisa vilka tjänster utöver revisionstjänster som har tillhandahållits banken.

I fall som avses i 6 kap. 4 a § andra stycket skall revisorn i stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

2. Den tidsfrist som anges i 7 a kap. 1 a § första stycket tillämpas från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

8 Förslag till lag (2007:000) om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen
dels att 22 och 32 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny bestämmelse, 23 a §, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra.

Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller *om* den som har utsett revisorn *på saklig grund* anmäler att uppdraget skall upphöra.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra utan att ny revisor utses.

Anmälan skall göras hos företagsledningen. Om revisorn har utsetts av någon annan än företaget, skall anmälan också göras hos den som har utsett revisorn.

23 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till Bolagsverket ange varför uppdraget har upphört i förtid.

32 §

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen.

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. *Detsamma gäller de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a §.*

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen
dels att 9 kap. 22 och 36 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 8 kap. 34 a, 50
a, 50 b §§, 9 kap. 6 a, 6 b, 21 a och 23 a §§, samt närmast före 8 kap.
34 a och 50 a §§ och 9 kap. 6 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

*Hinder för tidigare revisor att
inneha ledande befattning*

8 kap.

34 a §

*Den som under de senaste 24
månaderna har varit vald revisor
eller huvudansvarig revisor i ett
bolag, vars överlåtbara värde-
papper är upptagna till handel på
en reglerad marknad kan inte
vara styrelseledamot eller ha en
ledande befattning i det bolaget.*

Revisionsutskott

8 kap.

50 a §

*I ett bolag vars överlåtbara
värdepapper är upptagna till
handel på en reglerad marknad
skall styrelsen ha ett revisions-
utskott. Revisionsutskottet skall*

bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en ledamot av utskottet skall vara oberoende av bolaget och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Om bolaget i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier:

1. medelantalet anställda i bolaget har understigit 250,

2. bolagets redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och

3. bolagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,

kan bolaget besluta att de uppgifter som enligt 8 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

50 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

2. övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanteringssystem,

3. hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning,

4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, samt

5. biträda valberedningen i

fråga om förslag till revisor.

*Revisorns
rapporteringskyldighet
gentemot revisionsutskott*

9 kap.

6 a §

Revisorn skall rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid den lagstadgade revisionen, särskilt om brister i den interna kontrollen avseende den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 8 kap. 50 a § andra stycket skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

6 b §

Revisorn skall årligen

1. med revisionsutskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som har förekommit och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet gentemot det granskade bolaget samt,

3. för revisionsutskottet redovisa vilka tjänster utöver revisionstjänster som har tillhandahållits bolaget.

I fall som avses i 8 kap. 50 a § andra stycket skall revisorn i

stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

21 a §

Uppdrag som revisor för ett bolag, vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får uppgå till högst sju år i en följd.

Den som haft uppdrag som revisor under en sammanhängande sjuårsperiod enligt första stycket får på nytt delta i revisionen tidigast två år efter utgången av perioden.

Har ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor i ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller vad som anges i första och andra stycket den som är huvudansvarig för revisionen.

22 §

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett *revisorn* anmäler att uppdraget skall upphöra. Anmälan skall göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, skall revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn *begär det* eller *om* den som har utsett *honom eller henne på saklig grund* anmäler att uppdraget skall upphöra. Anmälan *om förtida avgång* skall göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, skall revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

23 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till

Bolagsverket ange varför uppdraget har upphört i förtid.

36 §

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen.

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. *Detsamma gäller de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a §.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.
 2. Den tidsfrist som anges i 9 kap. 21 a § första stycket tillämpas från och med första räkenskapsperioden som börjar löpa efter ikraftträdandet.

10 Förslag till lag (2007:000) om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om värdepappersmarknaden att 16 kap. 11 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

11 §

En emittent som inte har säte i en stat inom EES får tillämpa sådana bestämmelser om års- och koncernredovisning samt halvårsrapport som finns i en offentlig reglering i en stat utanför EES, om dessa bestämmelser motsvarar de krav som ställs på sådan regelbunden finansiell information i öppenhetsdirektivet.

En emittent som inte har säte i en stat inom EES får tillämpa sådana bestämmelser om års- och koncernredovisning samt halvårsrapport som finns i en offentlig reglering i en stat utanför EES, om

1. dessa bestämmelser motsvarar de krav som ställs på sådan regelbunden finansiell information i öppenhetsdirektivet, och

2. års- och koncernredovisningen är granskad av en hos Revisorsnämnden registrerad revisor eller registrerat revisionsföretag.

Emittenten får även tillämpa ett tredjelands bestämmelser om kvartalsrapport, om dessa bestämmelser motsvarar de krav på sådan rapport som ställs i de bestämmelser om delårsrapport som anges i 8 § och som skulle ha varit tillämpliga om emittenten hade haft sitt säte i Sverige.

Om ett tredjelands bestämmelser enligt första stycket inte anses likvärdiga eller om villkoren enligt andra stycket inte är uppfyllda, skall emittenten upprätta års- och koncernredovisning, halvårsrapport

Om ett tredjelands bestämmelser enligt första stycket 1 inte anses likvärdiga eller om villkoren enligt första stycket 2 eller andra stycket inte är uppfyllda, skall emittenten upprätta års- och koncernredovisning,

respektive kvartalsrapport i halvårsrapport respektive
enlighet med de bestämmelser kvartalsrapport i enlighet med
som anges i 8 § och som gäller de bestämmelser som anges i 8 §
för en emittent av motsvarande och som gäller för en emittent
slag. av motsvarande slag.

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

11 Förslag till förordning (2007:000) om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer

Härigenom föreskrivs i fråga om revisorsförordningen dels att 4, 7–9, 11, 12 och 18 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i förordningen införs en ny bestämmelse, 11 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

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

1. räkenskaps- och förvaltningsrevision,
2. räkenskapsanalys,
3. extern redovisning,
4. koncernredovisning,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. intern revision och kontroll,
7. normer för upprättande av års- och koncernredovisning samt normer för metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,
8. rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,
9. associationsrätt,
10. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
11. beskattningsrätt,
12. civil- och handelsrätt,
13. arbetsrätt och lagstiftning

Revisorsnämnden bestämmer vad den teoretiska utbildningen för revisorsexamen och högre revisorsexamen skall omfatta.

En godkänd eller auktoriserad revisor skall genomgå vidareutbildning i den omfattning som Revisorsnämnden bestämmer.

om social trygghet,

14. informations- och data-behandling,

15. organisationslära och nationalekonomi,

16. matematik och statistik, och

17. grundläggande principer för finansiering.

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

7 §

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

Ansökan skall vara egenhändigt undertecknad av sökanden.

8 §¹⁵

Ansökan om godkännande eller auktorisation skall innehålla

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

3. bevis om frihet från näringsförbud, och

4. närmare uppgifter om sökandens yrkesverksamhet.

Ansökan om godkännande eller auktorisation *av revisor eller om registrering av revisor från tredjeland* skall innehålla

2. personbevis med förvaltarbevis och konkursfrihetsbevis eller motsvarande handlingar från annan stat inom *EES*, om sökanden är bosatt i sådan stat,

3. bevis om frihet från näringsförbud,

4. närmare uppgifter om sökandens yrkesverksamhet och

¹⁵ Senaste lydelse 2001:958.

5. de övriga uppgifter som anges i 11 § första och tredje stycket.

9 §¹⁶

Till en ansökan om att ett handelsbolag skall registreras som revisionsbolag skall fogas bolagsavtal och utdrag ur handelsregistret. Till en ansökan om att ett aktiebolag skall registreras som revisionsbolag skall fogas bolagsordning, utdrag ur aktiebolagsregistret utvisande bolagsledningens sammansättning och *avskrift* av bolagets aktiebok.

Till en ansökan om att ett handelsbolag skall registreras som revisionsbolag skall fogas bolagsavtal och utdrag ur handelsregistret.

Till en ansökan om att ett aktiebolag skall registreras som revisionsbolag skall fogas bolagsordning, utdrag ur aktiebolagsregistret utvisande bolagsledningens sammansättning och *kopia* av bolagets aktiebok.

Till en ansökan om att ett revisionsföretag från tredjeland skall registreras i Revisorsnämndens register skall fogas handlingar som motsvarar de som anges i första och andra stycket.

I en ansökan om registrering av revisionsföretag skall i övrigt lämnas de uppgifter som anges i 11 § andra och tredje stycket.

11 §¹⁷

Registret skall innehålla uppgift om

1. *fullständigt* namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt bostadsadress och tjänsteadress *för revisorer,*

2. firma, organisationsnummer och postadress *för*

Registret skall innehålla uppgift om *revisors*

1. *fullständiga* namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt *registernummer,*

2. bostadsadress och tjänsteadress, och

¹⁶ Senaste lydelse 2001:958.

¹⁷ Senaste lydelse 2001:958.

registrerade revisionsbolag,

3. namn och postadress för ledamöter i registrerade revisionsbolags ledning, och

4. namn och postadress för aktieägare eller andra delägare i registrerade revisionsbolag.

3. firma, postadress, webbplats och registernummer avseende det företag som revisorn utövar revisionsverksamhet i.

Registret skall vidare innehålla uppgift om revisionsföretags

1. firma, organisationsnummer och associationsform,

2. kontaktperson, postadress och webbplats,

3. postadresser till samtliga kontor i Sverige,

4. namn och registernummer för samtliga godkända och auktoriserade revisorer i företaget,

5. namn, personnummer och postadress för samtliga ledamöter i företagets ledning,

6. namn, personnummer och postadress för alla ägare, och

7. firma och adress för alla företag som ingår i samma nätverk som det registrerade företaget.

Är en revisor eller ett revisionsföretag registrerat i ett motsvarande register i en annan stat, skall Revisorsnämndens register innehålla uppgift om vilken utländsk myndighet som ansvarar för registreringen samt revisorns eller revisionsföretagets registernummer.

11 b §

Uppgifterna i Revisorsnämndens register över revisorer och revisionsföretag skall, med undantag för personnummer och

bostadsadresser, hållas tillgängliga på Revisorsnämndens webbplats.

12 §¹⁸

En godkänd eller auktoriserad revisor, ett registrerat revisionsföretag eller en registrerad revisor från tredjeland skall utan dröjsmål skriftligen anmäla om någon uppgift som framgår av 11 § ändrats. Anmälan skall vara egenhändigt undertecknad av revisorn eller behörig företrädare för revisionsföretaget.

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

18 §¹⁹

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

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

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

Denna förordning träder i kraft den 29 juni 2008.

¹⁸ Senaste lydelse 1996:1547.

¹⁹ Senaste lydelse 2001:958.

1 Utredningens uppdrag och arbete

Genom beslut den 7 september 2006 tillkallade regeringen en särskild utredare för att se över frågor som rör revisorer och revision. Den särskilda utredaren och experter i utredningen förordnades våren 2007. Utredningen höll sitt första sammanträde den 19 februari 2007. Utredningen har antagit namnet *Utredningen om revisorer och revision*.

Utredningsuppdraget består huvudsakligen av tre delar. Utredaren skall för det första lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU¹ skall genomföras i svensk rätt. Utredaren skall utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet när det gäller bl.a. kravet på revisionsutskott i företag av allmänt intresse, revisorns oberoende i förhållande till revisionsklienten, införandet av en enhetlig revisionsstandard för hela EU och samverkan mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra medlemsstater.

Den andra delen av uppdraget hänför sig till frågan om revisionsplikt för små företag. Enligt ett tilläggsdirektiv, som beslutades av regeringen den 14 december 2006, skall utredaren bl.a. föreslå de ändringar som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen samt överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger överträdelse av t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs.

I den tredje delen av uppdraget ingår att se över vissa frågor i den svenska lagstiftningen om revisorer. Dessa frågor hänför sig

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

bl.a. till behovet av skärpta regler om byråjäv i små företag, en begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet samt reglerna om disciplinära åtgärder i revisorslagen. Utredaren får även ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiserats under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt.

Utredningen har i detta delbetänkande behandlat den första delen av uppdraget, dvs. genomförandet av EG-direktivet i svensk rätt.

EG-direktivet skall vara genomfört i svensk rätt senast den 29 juni 2008. Utredningsarbetet har därför skett under tidspress. Utredningen har sammanträtt vid sju tillfällen. Med anledning av Direktivets artikel 41 om revisionsutskott har den särskilde utredaren och sekreterarna dessutom vid ett tillfälle träffat kansliet för Kollegiet för Svensk bolagsstyrning.

2 Bakgrund

2.1 Det svenska regelverket om revision och revisorer

I *revisionslagen* (1999:1079) finns bestämmelser om **revision**. Någon definition av begreppet revision finns inte i denna lag. Av de associationsrättsliga lagarna följer att man i stället valt att reglera revisorns uppgifter. I 2 § 7 revisorslagen (2001:883) finns en definition av begreppet revisionsverksamhet. Revisionsverksamhet innebär granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. Även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen omfattas av begreppet revisionsverksamhet.

Revisionslagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. Sådan skyldighet har aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med juridisk person som delägare, vissa finansiella företag och försäkringsbolag, vissa bokföringsskyldiga stiftelser samt vissa större företag och moderföretag i koncerner. Med större företag och större koncern avses företag eller koncern som för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överskrider två av tre gränsvärden avseende medeltalet anställda (50), balansomslutning (25 miljoner kronor) och nettoomsättning (50 miljoner kronor). Gränsvärdena för större företag och koncerner är tillämpliga på enskilda näringsidkare och juridiska personer som ideella föreningar, handelsbolag utan juridisk person och registrerade trossamfund.

Enskilda näringsidkare m.fl. som inte är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning omfattas inte av reglerna i revisionslagen.

Revisionslagen är inte heller tillämplig på företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag. Sådana regler finns för aktiebolag i aktiebolagslagen (2005:551), för ekonomiska föreningar i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt för vissa stiftelser i stiftelselagen (1994:1220) och lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Även i försäkringsrörelselagen (1982:713), sparbankslagen (1987:619) och lagen (1995:1570) om medlemsbanker finns regler om revision.

Bestämmelser om **revisorer** finns i *revisorslagen*. Där behandlas godkännande och auktorisation av revisorer, revisionsföretag, registrering av revisionsbolag, revisorns skyldigheter, disciplinära åtgärder m.m. I revisorslagen finns också bestämmelser om Revisorsnämnden. Revisorslagen kompletteras av *förordningen (1995:665) om revisorer* samt av Revisorsnämndens föreskrifter.

Nu nämnda författningar innehåller grundläggande regler för revision och revisorer. Regelverket fylls ut genom kompletterande normer. I lagarna kommer detta till uttryck genom hänvisningar till god revisionssed och god revisorssed. Särskild betydelse för innebörden av dessa goda seder är de normer som ges ut av vissa auktoritativa organ. Även direktiv och rekommendationer som utarbetats inom EU samt internationella standarder har stor betydelse.

I 5 § revisionslagen anges att en revisors granskning av ett företags årsredovisning, bokföring och ledningens förvaltning skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. I samband med revisionen skall revisorn enligt 7 § samma lag till företagsledningen framföra de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed.

Av 19 § revisorslagen följer att en revisor skall iaktta god revisorssed. Om revisorn använder sig av ett biträde när han eller hon fullgör sitt revisionsuppdrag skall revisorn se till att även biträdet iakttar god revisorssed.

Revisorsnämnden ansvarar enligt 3 § första stycket 4 revisorslagen för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. De allmänna råd och rekommendationer som Revisorsnämnden meddelar har därför särskild betydelse när en fråga om innebörden av god revisionssed och god revisorssed

prövas. Av stor betydelse i detta avseende är också de rekommendationer, standarder och uttalanden som FAR SRS utarbetar.

Revisorsnämnden är statlig tillsynsmyndighet för landets godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Det övergripande målet för nämndens verksamhet är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag samt att säkerställa att dessa bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav. Verksamheten finansieras helt genom avgifter som erläggs av revisorerna. Nämnden prövar frågor om godkännande och auktorisation av revisorer samt om registrering av revisionsbolag. Vidare utreder nämnden anmälningar mot revisorer och revisionsbolag och kan vidta disciplinära åtgärder i form av erinran, varning, straffavgift och upphävande av auktorisation eller godkännande. Ett beslut om en disciplinär åtgärd kan överklagas av revisor eller revisionsbolag till allmän förvaltningsdomstol. Revisorsnämnden utövar också systematisk uppsökande tillsyn (SUT). Nämnden har även till uppgift att bevaka den internationella utvecklingen inom revisorsområdet och medverkar bl.a. i det arbete som bedrivs inom EU. De beslut som nämnden meddelar publiceras i publikationen *Revisorsnämndens praxis*.

FAR SRS är en branschorganisation för revisorer och rådgivare. Organisationen har bl.a. till uppgift att företräda revisionsbranschen och leda utvecklingen i professionella och regulatoriska frågor. Som redan nämnts ovan utarbetar FAR SRS standarder, rekommendationer och uttalanden i frågor om god revisorssed och god revisionsmed. De riktar sig främst till revisorskåren.

2.2 Europeiska unionens regler om revision och revisorer

2.2.1 Sex grundläggande EG-direktiv med minimikrav m.m.

Samarbetet inom EG har lett fram till följande sex grundläggande direktiv som direkt eller indirekt berör revision och revisorer.

- Rådets direktiv 78/660/EEG av den 28 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (*fjärde bolagsrättsliga direktivet*)
- Rådets direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (*sjunde bolagsrättsliga direktivet*)

- Rådets direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (*åttonde bolagsrättsliga direktivet / 1984 års revisorsdirektiv; numera upphävt och ersatt av direktiv 2006/43/EG, se nedan*)
- Rådets direktiv 89/666/EEG av den 21 december 1989 om krav på offentlighet i filialer som har öppnats i en medlemsstat av vissa typer av bolag som lyder under lagstiftningen i en annan stat (*elfte bolagsrättsliga direktivet*)
- Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (*bankeredovisningsdirektivet*)
- Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (*försäkringsredovisningsdirektivet*).

De bolagsrättsliga direktiven har till syfte att samordna nationella regler och skapa en miniminivå till skydd för delägare, borgenärer och andra intressenter. De två sist nämnda direktiven innehåller särskilda bestämmelser om redovisning för banker och andra finansiella aktörer samt försäkringsbolag.

Nu nämnda direktiv har ändrats vid ett flertal tillfällen genom nya direktiv¹. Europaparlamentet och rådet har dessutom antagit en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen; förordning [EG]1606/2002 av den 19 juli 2002). Kommissionen har genom *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.

Utöver de direktiv och förordningar som nämnts ovan har kommissionen lämnat följande rekommendationer rörande revision och revisorer.

- Kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav (2001/256/EG av den 15 november 2000)

¹ Se rådets direktiv 89/117/EEG av den 13 februari 1989 (*bankfilialdirektivet*), 99/60/EEG av den 17 juni 1999 och 2008/38/EG av den 13 maj 2003 (om redovisning i ECU och euro), samt Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG av den 27 september 2001 (*fair valuedirektivet*) och 2003/51/EG av den 18 juni 2003 (*moderniseringsdirektivet*).

- Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG av den 16 maj 2002, *EG:s oberoende-rekommendation*)

2.2.2 Nytt direktiv – harmonisering samt ökad kontroll och tillsyn

Europaparlamentet och rådet antog den 26 april 2006 direktivet 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (det nya åttonde bolagsrättsliga direktivet), i det följande benämnt Direktivet. Direktivet ersätter 1984 års bolagsrättsliga direktiv, som upphävs. Vidare innebär Direktivet ändring av vissa bestämmelser i de fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktiven samt i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven. Utredningen om revisorer och revision har i uppdrag att senast den 10 september 2007 presentera de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till Direktivet.

Direktivet utgör en fortsättning på den process som inleddes år 1995 mot mer harmoniserade regler om lagstadgad revision inom EU. Det framgår av ingressen där det sägs att Direktivet syftar till en långtgående harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat med lagregler om revision får dock i vissa fall föreskriva strängare regler.

Direktivet skall också ses mot bakgrund av skandalerna kring bolag som Enron, WorldCom och Parmalat. De missförhållanden som uppdagats i dessa bolag innefattade bl.a. oriktiga balansräkningar och falsk bokföring. Direktivet syftar därför till att återupprätta konsumenters och investerares förtroende på marknaderna, men skall också stärka aktieägares rättigheter, förbättra investeringssäkerheten, förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft samt garantera den inre marknads fördelar.

För att motverka bedrägerier och förbättra kvaliteten på företagens redovisning föreslås flera förändringar. I direktivet anges att vissa företag av allmänt intresse skall ha ett revisionsutskott som kommunicerar direkt med revisorn. Direktivet innehåller också regler om revisorernas åtaganden och fastställer vilka etiska principer som skall gälla för dem. Exempelvis skall en kvalitetskontroll av revisorer och revisionsföretag göras vart sjätte år samt i vissa fall vart tredje år. Vidare skall samarbetet mellan

olika myndigheter utökas. Revisorns opartiskhet och självständighet skall garanteras bl.a. genom regler om revisorsrotation och förbud mot verksamhet som är oförenlig med revisionen. I Direktivet finns också krav på tillämpning av en enda uppsättning internationella revisionsstandarder.

Kommissionen har möjlighet att besluta om föreskrifter rörande tillämpningen av vissa bestämmelser i Direktivet. Med stöd av artikel 48 i Direktivet har kommissionen inrättat en kommitté för revision – the Audit Regulatory Committee – AuRC. Kommittén är sammansatt av representanter för medlemsstaterna och sammanträden hålls regelbundet i Bryssel.

I Direktivet införs bl.a. ett system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Kommissionen har genom beslut den 14 december 2005 inrättat en expertgrupp med namnet *Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer* (European Group of Auditors' Oversight Bodies – EGAOB). Expertgruppen har bl.a. till uppgift att underlätta samarbetet mellan medlemsstaters offentliga tillsynssystem och består av företrädare från de nationella offentliga tillsynssystemen. Sverige representeras i expertgruppen av Revisorsnämnden.

2.3 Anpassning av svenska regler till EG-rätten

Sverige inträdde den 1 juli 1995 som medlem i EU. För att anpassa den svenska lagstiftningen till främst det åttonde bolagsrättsliga EG-direktivet infördes med verkan fr.o.m. den 1 juli 1995 lagen (1995:528) om revisorer samt förordningen (1995:665) med samma namn. De ersatte förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer samt Kommerskollegiums revisorskungörelse. Samtidigt inrättades Revisorsnämnden.

1995 års lag upphävdes den 1 januari 2002 då den nu gällande revisorslagen trädde i kraft. Med 2001 års revisorslag infördes flera bestämmelser som syftade till att garantera revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet. Vidare klargjordes Revisorsnämndens befogenheter att utöva tillsyn över revisorer och revisionsbolag.

För att anpassa svensk rätt till moderniseringsdirektivet ändrades aktiebolagslagens, försäkringsrörelselagens, sparbankslagens, lagen om medlemsbanker och revisionslagens bestäm-

melser om bl.a. revisionsberättelsens form och innehåll (SFS 2004:973–978). Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2005.

På grund av IAS-förordningen gäller fr.o.m. den 1 januari 2007 (SFS 2006:865–877) färre gränsvärden inom redovisnings- och revisionslagstiftningen. Gränsvärdena har också fått en annan utformning. Detta påverkar bl.a. företagens skyldighet att upprätta årsredovisning och koncernredovisning samt att utse auktoriserad eller godkänd revisor.

Till sist skall här nämnas att från och med den 1 januari 2007 gäller en skärpt jävsregel för revisorn i aktiebolag som enligt aktiebolagslagen skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen (SFS 2006:399-407). En sådan revisor får inte vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder aktiebolaget vid bokföringen. Den nya jävsregeln gäller också för revisorn i flertalet finansiella företag samt i sådana bokföringsskyldiga fysiska och juridiska personer som enligt lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen eller revisionslagen skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

3 Allmänna utgångspunkter

3.1 Minimireglering, harmonisering och regelförenkling

Utredningen har i uppdrag att pröva hur Direktivet skall genomföras i svensk rätt och utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till detta.

Enligt artikel 43 i fördraget om upprättandet av den Europeiska gemenskapen skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Förbudet gäller även inskränkningar av rätten att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Kraven i Direktivet på lagstadgad revision innebär en inskränkning av etableringsfriheten. Detta har i enlighet med artikel 44.2 g skett i syfte att skydda företagens ägare, borgenärer och andra som träder i förbindelse med företagen och göra skyddsåtgärderna likvärdiga i gemenskapen. Direktivet måste genomföras i nationell rätt så att inskränkningen framstår som proportionerlig i förhållande till detta syfte.

En utgångspunkt i utredningsarbetet har varit att så långt möjligt undvika att införa strängare regler än vad som följer av Direktivet och att försöka åstadkomma en reglering i så nära anslutning till detta som möjligt. Medlemsstaterna är visserligen inte förhindrade att i flera avseenden tillämpa strängare krav. Direktivet syftar dock till en långtgående (om än ej fullständig) harmonisering av kraven på lagstadgad revision. Enligt vad utredningen erfarit kommer många medlemsstater att undvika strängare regler än som följer av Direktivet. Utredningens förslag ligger därför nära minimiregleringen i Direktivet så att Direktivets syfte om en långtgående harmonisering skall bli tillgodosett på bästa sätt.

En harmonisering av regelverket har positiva effekter för de europeiska företagens konkurrenskraft i en global miljö. Harmoniserade regler underlättar för företag med gränsöverskridande verksamhet och förbättrar rättssäkerheten. Genom harmoniserade minimiregler som säkerställer en hög kvalitet på revision och finansiell rapportering inom EU stärks också skyddet för investerare på kapitalmarknaderna och andra som träder i förbindelse med de europeiska företagen. Detta är ägnat att ytterligare öka allmänhetens förtroende för dessa företag och därmed förbättra deras konkurrenskraft.

I linje med vad som nu sagts ligger också det arbete med regelförenkling för företagen som inletts inom EU och i Sverige.

Rådet betonade vid sitt möte den 8 och 9 mars 2007 att kraftfulla gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna är nödvändiga för att minska de administrativa bördorna, ge de europeiska företagen möjlighet att bli mer konkurrenskraftiga och stimulera Europas ekonomi. Kommissionen har därvid föreslagit att företagens administrativa bördor skall minskas med 25 % fram till år 2012 (En strategisk översyn av programmet Bättre lagstiftning inom Europeiska unionen, KOM [2006] 689).

I ett meddelande den 12 juli 2007 lyfte kommissionen fram EU:s regelverk inom bolagsrätt, redovisning och revision som prioriterade områden eftersom inledande analyser visat att administrativa kostnader orsakade av EU-regler på dessa områden är särskilt höga. I meddelandet sägs att små och medelstora företags kostnader för revision och redovisning är särskilt betungande samt att dessa företag skulle gagnas av förenklade regler.

Direktivet bör alltså genomföras så att betungande regler för mindre företag undviks.

Ett sätt att lätta regelbördan för mindre företag är att undanta dem från kraven i Direktivet på lagstadgad revision. Redan i dag finns det möjlighet att undanta sådana företag från kraven i 1984 års revisorsdirektiv. Sverige har dock, till skillnad från många andra medlemsstater i EU, inte utnyttjat denna möjlighet. Utredningen återkommer i sitt andra delbetänkande till frågan om undantag för företag av en viss storlek från revisionsplikt.

Det finns i svensk lagstiftning andra regler med strängare krav än som följer av Direktivet. Utredningen har ännu inte haft tid att pröva om det är möjligt att förenkla regelverket utan har i allt väsentligt nöjt sig med att pröva om nuvarande regler strider mot

Direktivet eller ej. Frågan om regelförenklingar kommer emellertid att prövas i det fortsatta utredningsarbetet.

3.2 Direktivets tillämpningsområde m.m.

Direktivet omfattar enbart lagstadgad revision. Härmed avses endast revision av årsbokslut eller koncernredovisning, dvs. vad som i Sverige brukar benämnas *räkenskapsrevision*. Enligt svenska associationsrättsliga regler skall en revisor, förutom att utföra räkenskapsrevision, även granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, s.k. *förvaltningsrevision*. Även vissa andra uppgifter skall utföras av revisor, t.ex. intyg om apportegendom, yttranden vid emissioner och fusioner samt granskning av kontrollbalansräkning. Direktivet innehåller inte några regler som hindrar Sverige att ha tvingande regler rörande sådana uppgifter. En översyn av förvaltningsrevisionen kan dock behöva göras, se avsnitt 8.1.

Förvaltningsrevision och andra granskningsuppgifter skall, på motsvarande sätt som vid räkenskapsrevision, utföras av i Sverige kvalificerade revisorer eller registrerade revisionsbolag. Även om revisorer eller företag som på motsvarande sätt kvalificerats i en annan medlemsstat får möjlighet att utföra sådana granskningsuppgifter i Sverige (se avsnitt 5.15) så skulle regleringen ändå kunna utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare, etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 39, 43 och 49 i fördraget om upprättandet av den Europeiska gemenskapen. Dessa uppdrag omfattas nämligen inte direkt av begreppet "lagstadgad revision" i Direktivet.

Enligt fördraget får dock särskilda krav ställas på uppdrags-tagarna om det finns ett allmänt intresse av att begränsa den fria rörligheten eller etableringsfriheten (jfr artikel 39.3, 46 och 53 samt EG-domstolens dom den 20 maj 1992 i mål C-106/91). Kravet på att förvaltningsrevision och andra granskningsuppdrag skall utföras av kvalificerade revisorer eller registrerade revisorsbolag syftar till att skydda delägare, borgenärer och andra som träder i förbindelse med företaget, dvs. samma skäl som ligger bakom Direktivet. Till detta kommer att medlemsstaterna enligt Direktivet får införa strängare regler. Starka skäl talar för att denna möjlighet kan användas för att vidga begreppet "lagstadgad revision" till att gälla även förvaltningsrevision och andra granskningstjänster. Praktiska

skäl talar också för att räkenskapsrevisionen och förvaltningsrevisionen utförs av samma personer. Enligt utredningens mening talar det anförda för att det inte strider mot den fria rörligheten eller etableringsfriheten att tillämpa samma krav på revisorer som utför förvaltningsrevision och andra granskningsuppdrag som på revisorer som utför räkenskapsrevision.

I Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (yrkeskvalifikationsdirektivet) finns särskilda bestämmelser om bl.a. friheten att tillhandahålla tidsbegränsade och tillfälliga tjänster i ett medlemsland där tjänsteleverantören inte är etablerad, friheten att etablera sig i en annat medlemsstat för att stadigvarande utöva yrkesverksamhet där och villkor för utövande av ett yrke. Bestämmelserna, som trädde i kraft i oktober 2005 och skall ha införlivats i medlemsstaterna senast den 20 oktober 2007, skiljer sig i vissa avseenden från reglerna i Direktivet.

Direktivet innehåller specialregler om lagstadgad revision. De mer allmänna bestämmelserna i yrkeskvalifikationsdirektivet som står i strid med dessa specialregler gäller därför inte (jfr punkt 42 i preambeln och artikel 2.3). Detta bör enligt utredningens mening även gälla förvaltningsrevision och andra granskningsuppdrag som enligt lag skall utföras av en kvalificerad revisor. De krav som ställs på revisorer och lagstadgad revision till följd av Direktivet bör således kunna gälla även för de revisorer som utför förvaltningsrevision och andra lagstadgade granskningsuppdrag.

Förhållandet mellan Direktivet och yrkeskvalifikationsdirektivet är för närvarande föremål för överväganden inom kommissionen. Det fortsatta lagstiftningsarbetet kan därför komma att påverkas av nya riktlinjer från kommissionen.

Revisorer kan utöva andra tjänster än de som följer av lag. Det gäller t.ex. rådgivning, redovisning eller granskningsuppdrag som vilar på avtalsmässig grund. Utredningen har inte haft möjlighet att nu pröva om yrkeskvalifikationsdirektivet ställer några särskilda krav på svensk rätt avseende tjänster som revisorer utför enligt avtal.

Direktivet riktar sig till samtliga medlemsstater i EU. Till följd av artikel 77 i EES-avtalet är Direktivet dessutom tillämpligt i Island, Liechtenstein och Norge. Genom ett bilateralt avtal mellan EU, dess medlemsstater och Schweiz om bl.a. fri rörlighet för personer är det nödvändigt att i vissa avseenden likställa medborgare och företag i Schweiz med medborgare och företag i stater

inom EES (jfr prop. 2000/01:55 s. 78 f. och 93 f.). Direktivet har dock inte någon direkt effekt i förhållande till Schweiz. De särskilda reglerna i Direktivet är därför inte tillämpliga på revisorer och revisionsföretag därifrån. Revisorer och revisionsföretag från Schweiz bör därför behandlas på samma sätt som de från andra länder utanför EES. Detta kan inte anses stå i strid med det bilaterala avtalet.

Direktivet skall vara genomfört den 29 juni 2008. De regler som utredningen föreslår med anledning av Direktivet bör därför träda i kraft senast denna dag. I det fortsatta lagstiftningsarbetet och efter ikraftträdandet kan det finnas anledning att bevaka och återkomma till vissa frågor. Direktivet följer nämligen den lagstiftningsmodell som benämns Lamfalussy-modellen (jfr prop. 2006/07:115 s. 242). Enligt denna modell delegeras åt kommissionen att anta detaljbestämmelser för att genomföra Direktivet. Kommissionen biträds i detta arbete av AuRC. Av modellen följer också att medlemsstaternas tillsynsmyndigheter skall arbeta för att Direktivet genomförs på ett konsekvent sätt i de olika medlemsstaterna. Kommissionen har även ett ansvar för att följa upp att Direktivet genomförs på ett sådant sätt.

I det följande kommer varje artikel i Direktivet att behandlas för sig. I princip är varje avsnitt disponerat på det sättet att direktivtexten presenteras först åtföljt av en kort kommentar. Därefter görs en genomgång av gällande svensk rätt. Varje avsnitt avslutas sedan med utredningens bedömning av om svensk rätt är förenlig med artikeln och, om så inte är fallet utredningens författningsförslag. Sist i betänkandet lämnas en analys av förslagets konsekvenser och en författningskommentar.

Dagens regelverk rörande revisorer och revision är komplicerat och ofta svårt att tillämpa. Ett enklare och mer lättillämpat regelverk är önskvärt. Mot bakgrund av detta har utredningen i några fall funnit det lämpligt att redan nu föreslå vissa redaktionella ändringar av otydliga lagbestämmelser trots att bestämmelserna inte berörs av Direktivet. Utredningen kommer inom ramen för det fortsatta utredningsarbetet att pröva möjligheterna till ytterligare förbättringar av regelverket.

4 Definitioner

4.1 Inledning

Artikel 2 i Direktivet innehåller definitioner av följande 16 grundläggande begrepp:

- lagstadgad revision,
- lagstadgad revisor,
- revisionsföretag,
- revisionsföretag från ett tredjeland,
- revisor från ett tredjeland,
- koncernrevisor,
- nätverk,
- anknutet företag till revisionsföretag,
- revisionsberättelse,
- behöriga myndigheter,
- internationella revisionsstandarder,
- internationella redovisningsstandarder,
- företag av allmänt intresse,
- kooperativ,
- person som inte är yrkesrevisor och
- huvudansvarig revisor.

Eftersom begreppen i artikel 2 har en fundamental betydelse för förståelsen och tillämpningen av övriga artiklar är det en viktig fråga hur begreppen i artikeln införlivas i svensk rätt.

I många länder implementeras direktiv genom en förklaring av den lagstiftande församlingen att direktivet skall gälla som lag i landet. Det är en teknik som har tillämpats i Sverige i fråga om Europakonventionen; se lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Huvudregeln i svensk rätt är emellertid att direktiv genomförs genom att direktivbestämmelserna görs om till svensk lag eller annan författning. En fördel med denna ordning är att direktivbestämmelserna då kan ges en form som är anpassad till de svenska förhållandena och därmed är mera lättförståelig och lättillämpad än direktivets. Risken är emellertid att de svenska bestämmelserna utformas på ett sätt som innebär att innehållet i sak skiljer sig från direktivets och att denna skillnad ger upphov till tvister av olika slag. Ytterst bestäms tolkningen av direktivet av EG-domstolen.

I de fall där utredningen anser att det finns skäl att definiera begreppen i lag väljer utredningen att utforma den svenska lagtexten i nära överensstämmelse med Direktivets ordalydelse och hänvisar läsaren till de förklaringar som lämnas i författningskommentaren.

4.2 Nya och gamla begrepp

Några av de begrepp som definieras i artikel 2 – exempelvis revisionsföretag, revisionsberättelse och huvudansvarig revisor – återfinns redan antingen i revisorslagen (2001:883) eller i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Ett flertal av de begrepp som definieras i artikel 2 är nya och saknar helt motsvarighet i svensk rätt. Det gäller företag av allmänt intresse, revisionsföretag från ett tredjeland och revisor från ett tredjeland. I några andra fall är begreppen inte helt nya och det finns en viss motsvarighet i svensk rätt, men det är osäkert om begreppen överensstämmer. Detta är fallet med begreppen nätverk, koncernrevisor, anknutet företag till revisionsföretag och behörig myndighet.

Bland de begrepp som anges i Direktivet är framför allt nätverk och företag av allmänt intresse viktiga.

4.3 Begreppen

4.3.1 Lagstadgad revision

Revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning, i den mån det föreskrivs i gemenskapslagstiftningen.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med definitionen av lagstadgad revision.

Gällande rätt

Någon uttrycklig definition av lagstadgad revision finns inte i svensk lagstiftning. Den svenska lagstiftaren har i stället valt att reglera revisorns uppgifter. I t.ex. 5 § revisionslagen och 9 kap. 3 § aktiebolagslagen anges att revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. I det svenska begreppet ingår således, utöver räkenskapsrevision, även förvaltningsrevision. Inom ramen för förvaltningsrevisionen skall revisorn granska om en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet samt om dessa personer har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen (9 kap. 33 § aktiebolagslagen). Revisorn skall dessutom granska bolagets hantering av vissa skatter och avgifter (9 kap. 34 § aktiebolagslagen).

Utredningen

Huruvida förvaltningsrevisionen kan ingå i begreppet lagstadgad revision diskuteras f.n. inom kommissionen. I ett working paper från kommissionen avseende International Auditing Standards har följande anförts med anledning av artikel 26:

A statutory audit is being comprised of two separate components: (i) the core audit, the scope of which is what a statutory auditor or a contractual auditor performs in any case to deliver a full scope audit opinion; and (ii) the additional procedures necessary for a statutory auditor to fulfil the statutory part of the engagement under national law. The results of the latter procedures are generally reported by

statutory auditors in a separate section in the auditor's report, which follows the opinion paragraph. This "statutory specific section" represents what the Directive refers to as "specific national legal requirements relating to the scope of the statutory audit."

I samband med utredningens genomgång av Direktivets bestämmelser angående internationella revisionsstandarder behandlas frågan om förvaltningsrevisionen närmare.

Utredningen anser inte att begreppet lagstadgad revision f.n. behöver definieras i lag utan att den svenska regleringen av revisorns uppgifter är tillräcklig.

4.3.2 Lagstadgad revisor

En fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.

<p>Bedömning: Svensk rätt är förenlig med definitionen av lagstadgad revisor.</p>
--

Gällande rätt

I revisorslagen definieras begreppen revisor, godkänd revisor respektive auktoriserad revisor. När begreppet revisor används i revisorslagen avses en godkänd eller auktoriserad revisor. I definitionen av godkänd revisor hänvisas till 4 § revisorslagen, där kraven för att få använda titeln närmare anges. På motsvarande sätt hänvisas i definitionen av auktoriserad revisor till de krav som anges i 5 § revisorslagen.

Utredningen

Inom kommissionen övervägs om det är förenligt med Direktivet att ha mer än en grupp kvalificerade revisorer. Om det svenska systemet inte skulle anses vara förenligt med Direktivet krävs omfattande ändringar vad gäller exempelvis kvalifikationskrav, utbildningskrav och bestämmelser om när de ändrade bestämmelserna skall träda i kraft.

Utredningen anser att de svenska definitionerna f.n. kan kvarstå oförändrade, se vidare avsnitt 5.1.

4.3.3 Revisionsföretag

En juridisk person eller en annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.

Bedömning: Begreppet revisionsföretag finns redan definierat i revisorslagen, men avser – till skillnad från Direktivets definition – icke-registrerade revisionsföretag. Eftersom revisorslagen dessutom innehåller en definition av registrerade revisionsbolag, som motsvarar Direktivets definition av revisionsföretag, får svensk rätt anses vara förenlig med Direktivet.

Gällande rätt

I revisorslagen anges att med revisionsföretag avses ”en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i”. Denna bestämning av begreppet revisionsföretag skiljer sig således från Direktivets.

Utöver begreppet revisionsföretag finns i revisorslagen även begreppet registrerat revisionsbolag, med vilket avses revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 § revisorslagen och som därigenom är valbart som revisor.

Utredningen

Begreppet revisionsföretag återkommer i de flesta artiklarna i Direktivet. Som framgått används begreppet revisionsföretag redan i svensk lag men med en annan innebörd än Direktivets. Begreppet revisionsföretag med dess nuvarande definition i revisorslagen är vedertaget bland de svenska revisorerna. Det har dessutom betydelse för tillämpningen av ett flertal bestämmelser i revisorslagen. Utredningen föreslår därför att den svenska definitionen av revisionsföretag kvarstår oförändrad.

Utredningen har övervägt att byta det svenska begreppet registrerat revisionsbolag mot begreppet registrerat revisionsföretag. En sådan ändring skulle på ett tydligare sätt klargöra skillnaden mellan registrerade och icke-registrerade företag. Samtidigt kan utredningen inte bortse ifrån att begreppet registrerat revisionsbolag är vedertaget och att det i princip endast är bolag, dvs. aktiebolag och handelsbolag, som kan registreras. Ett begreppsbyte skulle dessutom kräva omfattande ändringar i den associationsrättsliga lagstiftningen. Med hänsyn härtill och då en ändring inte påverkar genomförandet av Direktivet har utredningen stannat för att inte föreslå någon sådan ändring.

4.3.4 Revisionsföretag från ett tredjeland respektive revisor från ett tredjeland

En enhet som, oberoende av rättslig form, utför revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland.

En fysisk person som utför revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland.

Bedömning: Utredningen anser inte att begreppen revisorer respektive revisionsföretag från ett tredjeland behöver definieras i lag.

Direktivet

Direktivet innehåller tämligen omfattande bestämmelser avseende revisorer och revisionsföretag från tredjeländer. Exempelvis innehåller kapitel XI, Internationella aspekter, enbart sådana bestämmelser (artiklarna 44–47). Komplexiteten i internationella koncernrevisioner kräver ett väl fungerande samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och motsvarande myndigheter i ett tredjeland. I artikel 47 regleras just samarbetet mellan behöriga myndigheter när det gäller överlämnande av revisionshandlingar och därmed sammanhängande frågor om tystnadsplikt. I artikel 44 regleras behöriga myndigheters godkännande av revisorer från ett tredjeland. I artikel 45 och 46 anges vilka regler som skall gälla beträffande behöriga myndigheters registrerings-

skyldighet avseende sådana revisorer och revisionsföretag. De artiklarna innehåller även bestämmelser om vilka system för tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder som skall gälla.

Utredningen

För att genomföra Direktivet krävs nya regler om revisorer och revisionsföretag från tredjeländer. Dessa begrepp förekommer för närvarande inte i svensk rätt. Det aktualiserar frågan om dessa begrepp nu skall definieras i svensk lag och hur definitionerna i så fall skall utformas.

Med revisor från ett tredjeland bör förstås en fysisk person som är behörig i en stat utanför EES att utföra lagstadgad revision för ett företag som har sitt säte i en stat utanför EES.

Med revisionsföretag från ett tredjeland bör förstås ett revisionsföretag som är behörigt i en stat utanför EES att utföra lagstadgad revision för ett företag som har sitt säte i en stat utanför EES.

Eftersom utredningen i de lagförslag som rör revisorer respektive revisionsföretag från tredjeländer i huvudsak har valt att inte använda direktöversättningar av Direktivets begrepp samt då begreppen har förklarats ovan, anser utredningen att begreppen inte behöver definieras i lag.

4.3.5 Koncernrevisor

Lagstadgad(e) revisor(er) eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sammanställd redovisning.

<p>Bedömning: Svensk rätt är förenlig med definitionen av koncernrevisor.</p>
--

Direktivet

Artikel 27 innehåller bestämmelser om lagstadgad revision av koncernredovisning. Enligt den artikeln skall koncernrevisorn ha hela ansvaret för koncernrevisionsberättelsen. Artikeln innehåller dessutom bestämmelser om koncernrevisorns skyldighet att bevara

dokumentation även beträffande den granskning som han eller hon har gjort av den del av revisionsarbetet som utförts av lagstadgade revisorer samt revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland. Koncernrevisorn skall dessutom ha ansvaret för att de behöriga tillsynsmyndigheterna på begäran tillställs dokumentation som utförts av revisorer eller revisionsföretag i tredjeland som rör koncernrevisionen.

Gällande rätt

I svensk lag används inte ordet koncernrevisor. I 9 kap. 3 § aktiebolagslagen, som reglerar revisorns uppgifter, anges i andra stycket att om bolaget är moderbolag, skall revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden. Motsvarande bestämmelser finns i andra associationsrättsliga lagar, se t.ex. 8 kap. 10 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar.

Utredningen

Begreppet koncernrevisor är inte uttryckligen definierat i svensk rätt men det finns bestämmelser som visar att därmed skall förstås moderbolagets revisor. Utredningen finner därför inte skäl att föreslå någon särskild definition.

4.3.6 Nätverk

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

Förslag: Begreppet revisionsgrupp i revisorslagen bör bytas ut mot det mer neutrala begreppet nätverk.

För att de företag som i dag omfattas av begreppet revisionsgrupp skall anses ingå i ett nätverk bör det svenska nätverksbegreppet vara vidare än Direktivets och avse den större enhet för samarbete som en revisor, ett registrerat revisionsbolag eller ett revisionsföretag ingår i.

Utredningen föreslår vidare att de omständigheter som enligt definitionen i Direktivet anses utgöra ett nätverk anges i den svenska lagtexten.

Direktivet

I punkten 11 i Direktivets preambel framhålls vikten av att begreppet nätverk klargörs i syfte att kunna fastställa revisorernas opartiskhet och självständighet på följande sätt:

För att fastställa revisorernas oberoende måste begreppet ”nätverk”, inom vilka revisorerna är verksamma, klargöras. I detta avseende måste olika omständigheter beaktas, till exempel fall då en struktur skulle kunna definieras som ett nätverk på grund av sitt vinst- eller kostnadsdelningssyfte. Kriterierna för att visa att det finns ett nätverk bör bedömas och värderas på grundval av alla kända omständigheter, till exempel om det finns gemensamma regelbundna kunder.

Nätverksbegreppet används bl.a. i artikel 22 som reglerar revisorers och registrerade revisionsbolags oberoende och objektivitet. Begreppet har betydelse i den regleringen på det sättet att även omständigheter som är hänförliga till personer inom nätverket måste beaktas vid bedömningen av om revisorn eller det registrerade revisionsbolaget är skyldigt att avgå eller avböja sig ett erbjudet revisionsuppdrag.

Gällande rätt

Begreppet nätverk förekommer inte i revisorslagen. I 2 § 6 i denna lag definieras däremot begreppet revisionsgrupp, med vilket avses

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

Begreppet revisionsgrupp återkommer i 14 § revisorslagen som reglerar ägandet av revisionsföretag, i 21 § som reglerar revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet samt i 30 § som reglerar revisionsföretagens underrättelse-skyldighet gentemot Revisorsnämnden.

Begreppet revisionsgrupp motsvarades före den nuvarande revisorslagens tillkomst av begreppet revisionsorgan enligt 1 § 4 i Revisorsnämndens numera upphävda föreskrifter (RNFS 1997:1). Det i Revisorsnämndens föreskrifter använda uttrycket ”kan uppfattas” byttes dock ut mot ”får anses” för att markera att mindre vikt än tidigare skall fästas vid det intryck som viss anknytning mellan olika företag ger utåt.

En grundläggande förutsättning för att det skall anses föreligga en revisionsgrupp är att det finns en faktisk anknytning mellan företagen. Synbara anknytningar mellan företag kan ha betydelse vid bedömningen av om en faktisk anknytning är tillräckligt stark för att konstituera en revisionsgrupp.

Enligt förarbetena till 2 § revisorslagen kan anknytningen mellan företagen bestå i gemensamt ägande. Ett tydligt exempel på en revisionsgrupp är när ett revisionsföretag och andra företag ingår i samma koncern. Också när företagen är i huvudsak gemensamt ägda utan att det är fråga om ett koncernförhållande, föreligger en revisionsgrupp. En revisionsgrupp föreligger även när det råder nära släktskap mellan ägarna till företag, t.ex. när två som är gifta med varandra äger en revisionsbyrå respektive en bokföringsbyrå.

Anknytningen mellan företagen kan också grunda sig på avtal, i första hand avtal om samarbete med skyldighet för parterna att förmedla uppdrag till varandra och att dela på arvoden eller resultatet. Även andra slag av avtal som innebär att företagen i ekonomiskt hänseende framstår som en enhet kan medföra att företagen anses ingå i samma revisionsgrupp.

Det är inte nödvändigt att avtalet har formaliserats, getts skriftlig form eller löpt under någon längre tid. Även om avtalet enbart kommer till uttryck i ett faktiskt samarbete kan det i vissa fall leda till att två eller flera företag anses utgöra en revisionsgrupp.

En revisionsgrupp föreligger också när företagen ”av annan anledning” får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I första hand avses härmed de fall då företagen associeras med varandra på grund av firmagemenskap. Ett exempel är när det dominerande ordet i företagets firma kombineras med ordet revision. Olika slag

av gemensam konsultverksamhet, t.ex. marknadsföring och annat gemensamt agerande på marknaden kan också utgöra sådan ”annan anledning” som konstituerar en revisionsgrupp.

Även om ingen av de hittills nämnda omständigheterna, betraktade var för sig, ger anledning att bedöma företagen som en revisionsgrupp, kan företagen ändå komma att klassificera en revisionsgrupp om de vid en samlad bedömning framstår som en enhet.

Utredningen

Nätverksbegreppet har i svensk rätt framför allt betydelse vid bedömningen av revisorns opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Det är därför av vikt för såväl revisorernas och de registrerade revisionsbolagens som tillsynsmyndighetens tillämpning av bestämmelsen att begreppet är definierat på ett klart och entydigt sätt.

Definitionen av nätverk i Direktivet är mer detaljerad än definitionen av revisionsgrupp i revisorslagen. Det kan inte utslutas att Direktivets definition dessutom är vidare än definitionen av revisionsgrupp i revisorslagen eftersom det av Direktivet framgår att företag som tillämpar ”gemensamma affärsstrategier och förfaranden för kvalitetskontroll” skall anses ingå i ett nätverk. Det är inte självklart att sådana omständigheter anses konstituera en revisionsgrupp.

Revisionsföretags samarbete med andra företag begränsas inte av nationella gränser. Följaktligen måste även samarbete med utländska företag bedömas enligt definitionen av nätverk. På samma sätt som en bedömning av om ett nätverk föreligger vid samarbete mellan företag som har sitt säte i Sverige skall en bedömning av företag som har ett gränsöverskridande samarbete göras utifrån en objektiv bedömning av alla kända omständigheter. Med de i Direktivet nämnda rekvisiten kommer de stora revisionsbyråerna typiskt sett att betraktas som ett nätverk, oavsett att de arbetar i olika länder och är organiserade som självständiga revisionsverksamheter. Det är särskilt sådana faktorer som gemensamt namn, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll samt överordnade gemensamma affärsstrategier som gör att de stora internationella revisionsbyråerna måste klassificeras som nätverk.

Enligt såväl Direktivets definition av nätverk som revisorslagens definition av revisionsgrupp räcker det att ett av de berörda företagen är ett revisionsföretag. I nätverket eller revisionsgruppen kan det alltså ingå ett eller flera icke-revisionsföretag. Särskilt när gruppen av samarbetande företag till största delen består av icke-revisionsföretag framstår det som missvisande att använda beteckningen revisionsgrupp utan då är beteckningen nätverk att föredra.

Nätverksbegreppet är dessutom det vedertagna begrepp som, förutom i Direktivet, används i exempelvis IFAC:s yrkesetiska regler och i EG-rekommendationen om revisorers oberoende. På grund av det anförda föreslår utredningen att begreppet revisionsgrupp i revisorslagen byts ut mot det mer neutrala och vedertagna begreppet nätverk.

I sammanhanget bör noteras att Direktivets nätverksbegrepp endast omfattar kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag, medan det svenska begreppet revisionsgrupp är vidare och även omfattar ”en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i”. För att de företag som i dag inryms under begreppet revisionsgrupp skall kunna anses ingå i ett nätverk bör den svenska definitionen av begreppet vara vidare än Direktivets och således avse den större enhet för samarbete som en revisor, ett registrerat revisionsbolag eller ett revisionsföretag ingår i.

För att undvika tillämpningsproblem och rättsosäkerhet bör definitionen inte innehålla oklara förutsättningar. Uttrycket ”av annan anledning” i revisorslagens definition av revisionsgrupp kan kritiseras från denna synpunkt. Utredningen föreslår att de omständigheter som enligt Direktivets definition konstituerar ett nätverk skall ersätta de kriterier som används i den nu gällande lagtexten för att definiera en revisionsgrupp.

4.3.7 Anknutet företag till revisionsföretag

Varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.

Bedömning: Utredningen anser att begreppet anknutet företag till revisionsföretag inte behöver definieras i lag.

Direktivet

De företag som åsyftas med beteckningen anknutet ingår sannolikt i revisionsföretagets nätverk, men begreppet anknutet företag är snävare än nätverksbegreppet. Anknutet företag till revisionsföretag återkommer i Direktivets artiklar 17 och 24. Artikel 17 behandlar vilka uppgifter om ett revisionsföretag som skall finnas i ett offentligt register. Där anges bl.a. att det offentliga registret skall innehålla en förteckning över namn på och adresser till anknutna företag eller uppgift om var sådan information finns tillgänglig. I artikel 24 ställs krav på medlemsstaterna att förhindra bl.a. att personer med ledande befattning i företag som är anknutna till ett revisionsföretag, påverkar det sistnämnda företagens revisionsarbete på ett sådant sätt att revisorns opartiskhet eller självständighet hotas.

Gällande rätt

Begreppet anknutet företag till revisionsföretag förekommer inte i revisorslagen. Däremot finns en bestämmelse i 29 § första stycket revisorslagen som riktar sig mot företag knutna till revisionsföretag. I den paragrafen anges att ”ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag skall, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet”.

Utredningen

Begreppet anknutet företag till revisionsföretag förekommer endast i två artiklar i Direktivet. När det gäller artikel 24, som behandlas i avsnitt 7.4, anser utredningen att svensk rätt går längre än Direktivet eftersom den svenska regleringen omfattar inte bara personer som är knutna till det registrerade revisionsbolaget utan också personer som av annan anledning ingår i nätverket. De företag som åsyftas i 29 § revisorslagen får anses motsvara Direktivets definition av anknutet företag. Utredningen anser att det inte därutöver behövs en uttrycklig definition i lag.

4.3.8 Revisionsberättelse

Den revisionsberättelse som avses i artikel 51a i direktiv 78/660/EEG och artikel 37 i direktiv 83/349/EEG och som utfärdats av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kraven på vilka uppgifter som skall ingå i en revisionsberättelse.

Direktivet

År 2003 antog rådet och Europaparlamentet ett direktiv om ändring av det fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktivet samt försäkringsredovisningsdirektivet. Härigenom infördes bl.a. en ny artikel 51a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Denna artikel anger vad den lagstadgade revisionsberättelsen skall innehålla. I artikeln anges följande

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

Punkterna 2 och 3 i artikel 37 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet innehåller bestämmelser om hur en revisionsberättelse på koncernnivå skall vara utformad. Artikeln överensstämmer i sak med artikel 51a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Det kan i sammanhanget noteras att varken Direktivet eller det sjunde bolagsrättsliga direktivet innehåller några föreskrifter om förvaltningsrevision.

Gällande rätt

Bestämmelser om revisionsberättelsen återfinns bl.a. i 9 kap. 28–37 §§ aktiebolagslagen. De nya bestämmelserna i det fjärde och i det sjunde bolagsrättsliga direktivet om revisionsberättelsens innehåll och utformning har redan föranlett vissa kompletteringar i den svenska rätten. I aktiebolagslagen föreskrivs numera i 9 kap. 29 § att det i revisionsberättelsens inledning skall finnas uppgift om bolagets firma och organisationsnummer, vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat. Revisionsberättelsen skall vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades. Enligt 30 § skall det i revisionsberättelsen anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat. Enligt författningskommentaren avses härmed RS Revisionsstandard i Sverige. Vidare skall i revisionsberättelsen enligt 31 § särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Vidare anges i 30 § att det av revisionsberättelsen skall framgå om revisorns uttalande om årsredovisningen görs med reservation eller avvikande mening. Det skall också framgå om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att kunna göra något uttalande. För tydlighetens skull har det även gjorts en mindre ändring i 35 § som klargör att en revisor som lämnar särskilda upplysningar skall göra relevanta hänvisningar till årsredovisningen.

I 9 kap. 38 § ABL finns bestämmelser som rör koncernrevisionsberättelsen. Bestämmelserna hänvisar i stor utsträckning till bestämmelserna i samma kapitel om revisionsberättelse. Härigenom har de ändringar som föranletts av det fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktivet beaktats.

Bestämmelser om revision finns också i andra lagar: försäkringsrörelselagen, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar, kommunallagen (1991:900), stiftelselagen, lagen om medlemsbanker och revisionslagen. Revisionslagen skall tillämpas på alla företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag (se 2 § bokföringslagen). Bestämmelserna om revisionsberättelsen i de nu nämnda lagarna överensstämmer till stor del med varandra.

I försäkringsrörelselagen, sparbankslagen, lagen om medlemsbanker och revisionslagen har samma ändringar gjorts som i aktiebolagslagen.

Utredningen

Eftersom bestämmelserna i artikel 51a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och artikel 37 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet har införlivats i svensk rätt påkallar definitionen av revisionsberättelse i Direktivet inga ändringar i svensk rätt.

4.3.9 Behöriga myndigheter

Genom lag utsedda myndigheter eller organ som ansvarar för reglering och/eller tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. Hänvisningen till "behörig myndighet" i en viss artikel innebär en hänvisning till den myndighet eller det (de) organ som har ansvaret för de funktioner som avses i artikeln.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets definition av behöriga myndigheter.

Direktivet

Enligt artikel 35 skall medlemsstaterna utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i Direktivet samt informera kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts. I övrigt innehåller Direktivet flera bestämmelser som riktar sig till de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna samt deras samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer.

Gällande rätt

I 3 § revisorslagen, som innehåller en fullständig uppräkningslista över Revisorsnämndens åligganden, anges att

Revisorsnämnden skall 1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag, 2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag, 3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt 4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsmedvetenhet utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Utredningen

I Sverige är det endast Revisorsnämnden som har ansvar för de frågor som är utmärkande för en behörig myndighet. Det finns inte anledning att räkna med att någon ytterligare myndighet kan få ansvar för annat än någon enstaka uppgift som föreskrivs i Direktivet. Utredningen anser att det inte behövs en särskild definition i lag av behörig myndighet för att ange vilken myndighet som är behörig i Sverige.

Det finns inte heller behov av en definition såvitt avser behöriga myndigheter i andra medlemsstater eller i tredjeländer.

4.3.10 Internationella revisionsstandarder

International Standards on Auditing (ISA) och motsvarande uttalanden och standarder, i den mån de är relevanta för den lagstadgade revisionen.

<p>Bedömning: Internationella revisionsstandarder behöver inte närmare definieras i svensk rätt.</p>

Direktivet

I artikel 26 åläggs medlemsstaterna att se till att revisorerna och de registrerade revisionsbolagen vid utförandet av sina revisioner följer de internationellt accepterade standarder som kommissionen har antagit. Medlemsstaterna får dock tillämpa nationell revisions-

standard, om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

Gällande rätt

Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen respektive 5 § revisionslagen framgår att revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Av prop. 1997/98:99 s. 147 f. framgår vidare att det bör ankomma på branschorganisationen och Revisorsnämnden att genom rekommendationer och yttranden lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning.

Sedan lång tid tillbaka utfärdar FAR SRS rekommendationer och gör uttalanden i revisionsfrågor som är giltiga vid all revisionsverksamhet oavsett företagsform. Revisionsstandard i Sverige, RS, baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA, som ges ut av IFAC, och följer deras struktur och numrering. Ändringar och kommentarer eller hänvisningar har dock gjorts med hänsyn till svensk lagstiftning. Sådana ändringar framgår av att ISA:s originalpunkt ersatts med en SE-punkt i den löpande texten eller av att kommentarer eller ändringar gjorts i en fotnot.

Utredningen

En revisor eller ett registrerat revisionsbolag som i dag tillämpar RS anses följa god revisionssed. Enligt artikel 26 skall revisorer och registrerade revisionsbolag följa de internationella revisionsstandarder som kommissionen har antagit i enlighet med det kommittéförfarande som anges i artikel 48.2 i Direktivet. Än så länge har kommissionen inte antagit några sådana standarder. När detta sker blir svenska revisorer och registrerade revisionsbolag enligt god revisionssed skyldiga att följa dessa. I de delar motsvarande bestämmelser finns i RS kommer dessa rimligen att utgå. Utredningen anser att Direktivets krav i denna del blir tillgodosett genom den lagstadgade skyldigheten att följa god revisionssed.

4.3.11 Internationella redovisningsstandarder

International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) och tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav beträffande internationella redovisningsstandarder.

Direktivet

Begreppet internationella redovisningsstandarder återkommer i artikel 8, där det anges att kunskaper om sådana standarder skall ingå i det teoretiska kunskapsprovet för att få en revisorsexamen.

Gällande rätt

Beträffande redovisningsfrågor gäller generellt, vid sidan av de specifika föreskrifter om årsredovisning som är lagreglerade, god redovisningssed. God redovisningssed innebär skyldighet för redovisningsskyldiga att följa lag och i lag angivna redovisningsprinciper. Bland de sistnämnda principerna kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bestäms också med hänsyn till faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse tillmäts därvid allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. Därutöver har FAR SRS utarbetat rekommendationer och uttalanden i ett antal redovisningsfrågor som anses ge uttryck för god redovisningssed. IASB verkar genom internationella rekommendationer (IFRS, tidigare IAS) och på annat sätt för en internationellt enhetlig redovisningspraxis.

Utredningen

I svensk lag finns ingen uttrycklig definition av begreppet internationella redovisningsstandarder. I 7 kap. 32 och 33 §§ årsredovisningslagen (1995:1554), som innehåller bestämmelser om koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen, hänvisas dock till ”de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder”. Artikel 2 i förordningen innehåller en definition av begreppet internationella redovisningsstandarder som överensstämmer med definitionen i Direktivet.

Utredningen finner inte att det svenska regelverket behöver kompletteras med någon definition i nu berört avseende.

4.3.12 Företag av allmänt intresse

Företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut¹ samt försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG. Medlemsstaterna får även utse andra företag till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

¹ EGT L 126, 26.5.2000, s. 1. Direktivet senast ändrat genom kommissionens direktiv 2006/29/EG (EUT L 70, 9.3.2006, s. 50).

Förslag: En ny bestämmelse bör införas i revisorslagen som definierar företag av allmänt intresse såsom

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,
- företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank och finansieringsrörelse,
- värdepappersbolag som har tillstånd enligt 3 kap. 4 § första stycket 4 och 5 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
- företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag,
- företag som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkring, samt
- företag som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar.

Direktivet

I punkten 23 i preambeln till Direktivet anges att "[f]öretag av allmänt intresse har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt, varför striktare krav bör gälla för lagstadgad revision av deras årsbokslut eller sammanställda redovisning".

Till följd härav innehåller Direktivet särskilda bestämmelser beträffande revisionen av sådana företag som anses vara av allmänt intresse. Exempelvis skall sådana företag, som huvudregel, inrätta revisionsutskott (artikel 41). För de revisorer eller registrerade revisionsbolag som reviderar denna typ av företag skall strängare regler om opartiskhet och självständighet gälla (artikel 22 och 42). Direktivet innehåller dessutom regler om revisorsrotation i dessa företag (artikel 42). De revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse skall vidare åläggas att offentliggöra årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser (artikel 40). Sådana revisorer och registrerade revisionsbolag skall därutöver bli föremål för kvalitetskontroll så ofta som vart tredje år (artikel 43).

I EG:s oberoenderekommendation om revisorers oberoende definieras företag av allmänt intresse som "[f]öretag som är av betydande allmänt intresse på grund av sin verksamhet, storlek eller

antalet anställda eller på grund av att de har ett stort antal aktieägare. Exempel på sådana företag är kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag,² pensionsförvaltare och börsnoterade bolag.”

Definitionen av företag av allmänt intresse i Direktivet inleds med en hänvisning till tre andra direktiv, som i sin tur innehåller definitioner av sådana företag som skall anses vara företag av allmänt intresse.

Noterade företag

Det första direktivet som det hänvisas till är Europaparlamentets och rådets direktiv om marknader för finansiella instrument (MiFID).³ MiFID ersätter rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster inom värdepappersområdet, investeringstjänstedirektivet (ISD).

I MiFID åläggs medlemsstaterna att införliva gemensamma regler för värdepappersföretag och reglerade marknader. MiFID, som är ett synnerligen omfattande och komplicerat direktiv, har utarbetats inom ramen för den s.k. Lamfalussyprocessen. Som ett led i den processen har kommissionen antagit två rättsakter med kompletterande bestämmelser: ett direktiv och en förordning. I kommissionens direktiv 2006/73/EG av den 10 augusti 2006 om genomförandet av MiFID⁴ anges bl.a. att medlemsstaterna skall lagstifta om direktivet senast den 31 januari 2007 och att lagstiftningen skall börja gälla senast den 1 november 2007. I kommissionens förordning (EG) nr 1287/2006 av den 10 augusti 2006 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG⁵ anges att den huvudsakligen skall tillämpas i

² Företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper.

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

⁴ Kommissionens direktiv 2006/73/EG av den 10 augusti 2006 om genomförandet av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG vad gäller organisatoriska krav och villkor för verksamheten i värdepappersföretag, och definitioner för tillämpningen av det direktivet.

⁵ Kommissionens förordning (EG) nr 1287/2006 av den 10 augusti 2006 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG vad gäller dokumenterings- skyldigheter för värdepappersföretag, transaktionsrapportering, överblickbarhet på marknaden, upptagande av finansiella instrument till handel samt definitioner för tillämpning av det direktivet.

medlemsstaterna från och med den 1 november 2007 och i vissa avseenden redan från och med den 1 juni 2007.

MiFID innehåller en rad nya definitioner och begrepp. Exempel härpå är finansiella instrument, investeringstjänster, sidotjänster och reglerade marknader. Definitionerna av finansiella tjänster, vilka investeringstjänster som är tillståndspliktiga och vad en reglerad marknad är avgör direktivets tillämpningsområde.

MiFID har genomförts i svensk rätt genom lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, som träder i kraft den 1 november 2007. Den nya lagen ersätter både lagen om värdepappersrörelse och lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet.

Hänvisningen i Direktivet till MiFID avser definitionen av sådana företag

vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG.

Med överlåtbara värdepapper avses sådana värdepapper som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, bl.a. aktier, obligationer och andra skuldförbindelser samt warranter och andra derivat som kan bli föremål för handel på en andrahandsmarknad. Penningmarknadsinstrument och fondandelar omfattas inte av definitionen av överlåtbara värdepapper.

I nyssnämnda artikel definieras reglerad marknad såsom

ett multilateralt system som drivs och/eller leds av en marknadsplatsoperatör, vilket sammanför eller möjliggör sammanförandet av flera köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredje man – inom systemet och i enlighet med dess icke skönsmässiga regler –, så att detta leder till avslut i finansiella instrument upptagna till handel enligt dess regler och/eller system, samt är auktoriserat och är löpande verksamt och drivs i enlighet med bestämmelserna i avdelning III.

I prop. 2006/07:115 konstateras att det svenska begreppet börs i stort sett stämmer överens med begreppet reglerad marknad i MiFID. I den nya lagen definieras en börs som ett svenskt företag som har tillstånd att bedriva en eller flera reglerade marknader. I Sverige finns i dag två börser; OMX Nordic Exchange Stockholm AB och Nordic Growth Market NGM AB. Även ett utländskt företag skall kunna erhålla sådant tillstånd.

Den svenska företeelsen auktoriserad marknadsplats ansåg regeringen inte utgöra en reglerad marknad i MiFID:s mening.

Efter ikraftträdandet av den nya lagen om värdepappersmarknaden finns inte begreppet kvar i den svenska värdepapperslagstiftningen.

Kreditinstitut

I Direktivets definition av företag av allmänt intresse hänvisas även till definitionen av kreditinstitut enligt artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut.⁶

I nämnda artikel definieras kreditinstitut som

- a) ett företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning, eller
- b) ett institut för elektroniska pengar i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/46/EG⁷.

Lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse ersatte den 1 juli 2004 lagen (1987:617) om bankrörelse och lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet. Definitionen av finansieringsrörelse i 1 kap. 4 § lagen om bank- och finansieringsrörelse knyter an till definitionen av kreditinstitut såsom den definieras i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut. Med finansieringsrörelse avses rörelse i vilken det ingår näringsverksamhet som har till ändamål att dels ta emot återbetalningspliktiga medel från allmänheten, dels lämna kredit. Med kreditinstitut avses en bank eller ett kreditmarknadsföretag, som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse.⁸

⁶ Vissa ändringar har gjorts i det direktivet genom kommissionens direktiv 2006/29/EG av den 8 mars 2006 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG när det gäller uteslutande från eller införande i tillämpningsområdet av vissa institut. Dessutom har en omarbetning av 2000 års direktiv skett genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut. Förutom vad som ovan definierats som kreditinstitut anges i det sistnämnda direktivets artikel 4 att med kreditinstitut avses även ett institut för elektroniska pengar i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/46/EG av den 18 september 2000 om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet. Senast den 31 december 2006 skall medlemsstaterna anta och offentliggöra de lagar och förordningar som är nödvändiga för att följa bl.a. artikel 4.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/46/EG av den 18 september 2000 om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet (EGT L 275, 27.10.2000, s. 39).

⁸ Från den 1 juli 2004 kan vanliga företag och ekonomiska föreningar också ta emot inlåning från allmänheten. Ett inlåningsföretag skall enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet

Även värdepappersbolag med tillstånd att ta emot medel på konto anses som kreditinstitut i den mening som avses i EG-rätten. Till följd härav motsvarar för svenskt vidkommande även värdepappersbolag enligt 3 kap 4 § första stycket 4 och 5 lagen om värdepappersrörelse Direktivets definition.⁹ I bestämmelsen anges att ett värdepappersbolag och ett utländskt företag hemmahörande utanför EES som fått tillstånd att driva värdepappersrörelse får, med Finansinspektionens tillstånd, som ett led i rörelsen ta emot kunders medel på konto för att underlätta värdepappersrörelsen och lämna kunder kredit mot säkerhet för placeringar i finansiella instrument för att underlätta värdepappersrörelsen.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/46/EG om institut för elektroniska pengar har genomförts i svensk rätt genom lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar. I den lagen definieras institut för elektroniska pengar som ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar. Även ett utländskt företag skall kunna erhålla tillstånd.¹⁰ Banker och kreditmarknadsföretag som ger ut elektroniska pengar behöver inget särskilt tillstånd.

Försäkringsföretag

I Direktivets definition av företag av allmänt intresse hänvisas slutligen till definitionen av försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i försäkringsredovisningsdirektivet. Av artikeln framgår att med försäkringsföretag skall avses företag som bedriver direktförsäkringsrörelse i enlighet med EG:s skade- och livförsäkringsdirektiv, med undantag för mindre försäkringsföretag. Vidare skall företag som bedriver återförsäkringsrörelse betecknas som försäkringsföretag. I artikel 2.1 anges följande.

Föreskrifterna om samordning i detta direktiv skall gälla de bolag och andra företag som avses i fördragets artikel 58 andra stycket och som är a) företag som avses i artikel 1 i direktiv 73/239/EEG¹¹, med

registreras hos Finansinspektionen, men de står inte under Finansinspektionens tillsyn. Företagen omfattas inte heller av insättningsgarantin.

⁹ Nämda lag upphör att gälla den 1 november 2007 och ersätts med lagen om värdepappersmarknaden. Motsvarande bestämmelser återfinns i 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 i den senare lagen.

¹⁰ Det finns inget företag som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar.

¹¹ Rådets första direktiv 73/239/EEG av den 24 juli 1973 om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direkt försäkring än livförsäkring.

undantag av de ömsesidiga institut för vilka det direktivet enligt dess artikel 3 inte gäller men med tillägg av de organisationer som avses i artikel 4 a, b, c och e utom dem vars verksamhet inte helt eller huvudsakligen utgörs av försäkringsrörelse, b) företag som avses i artikel 1 i direktiv 79/267/EEG¹² med undantag för sådana organisationer och ömsesidiga institut som avses i artiklarna 2.2 och 2.3 samt 3 i det direktivet, eller c) företag som driver återförsäkringsrörelse. Sådana företag skall i detta direktiv betecknas som försäkringsföretag.

Den associationsrättsliga och näringsrättsliga regleringen av svenska försäkringsföretag finns i försäkringsrörelselagen respektive lagen (1972:262) om understödsföreningar. Lagstiftningen är föremål för översyn (se SOU 2006:55). För återförsäkringsbolag gäller i dag flertalet bestämmelser i försäkringsrörelselagen.¹³ De svenska försäkringsföretagen är antingen försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag eller understödsföreningar.¹⁴ Försäkringsrörelselagen har anpassats till EG:s regelsystem. Beträffande ovan angivna undantag under a) avseende ömsesidiga skadeförsäkringsbolag, framgår den relevanta EG-rättsliga ramen av undantagsbestämmelserna i 1 kap. 10 § försäkringsrörelselagen. Där finns dispensregler för mindre ömsesidiga skadeförsäkringsbolag, som inte omfattar kredit- och borgensförsäkring och där bristtäckningsansvaret kan göras gällande mot delägarna. Det i a) angivna tillägget för vissa organisationer saknar bäring på svenska förhållanden då de tillkommit på initiativ från vissa medlemsstater under åberopande av särskilda nationella skäl.

De EG-rättsliga undantagen avseende livförsäkring, se ovan under b), har bäring på de svenska understödsföreningarna; tjänstepensionskassor, sjukkassor och begravningskassor. Det s.k. tjänstepensionsdirektivet¹⁵ är dock direkt tillämpligt på tjänstepensionskassornas verksamhet. Tjänstepension erbjuds som ett led i ett

¹² Rådets första direktiv 79/267/EEG av den 5 mars 1979 om samordning av lagar och andra författningar om rätten att starta och driva direkt livförsäkringsrörelse.

¹³ Europaparlamentet och rådet antog i november 2005 ett direktiv om återförsäkring (direktiv 2005/68/EG). Återförsäkringsdirektivet innebär i allt väsentligt att vad som gäller för försäkringsföretag som meddelar direkt försäkring även skall gälla för företag som bara driver återförsäkringsrörelse. Återförsäkringsdirektivet skall vara genomfört i nationell rätt senast den 10 december 2007.

¹⁴ En understödsförening är en förening för inbördes bistånd som, utan att bedriva affärsmässig försäkringsrörelse, erbjuder kapital-, sjuk- eller pensionsförsäkring. Understödsföreningar skall vara registrerade hos Finansinspektionen och stå under inspektionens tillsyn.

¹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

anställningsförhållande och utgör ett komplement till den statliga pension som erhålls inom ramen för socialförsäkringssystemet. Motivet för reglering på försäkringsområdet och tjänstepensionsområdet är detsamma (skyddsbehovet för försäkrings- och förmånstagare) och produkterna är likartade. Direktivet genomfördes i svensk rätt den 1 januari 2006.

Övriga företag

Utöver de företagskategorier som uttryckligen avses med definitionen ger bestämmelsen i artikel 2 medlemsstaterna möjlighet att inkludera ytterligare företag under denna definition. I artikeln har man exemplifierat sådana övriga företag såsom företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

Utländsk rätt

Vid bedömningen av vilka företag som skall anses vara företag av allmänt intresse kan en jämförelse göras med förslag från andra medlemsstater och Norge. Följande uppgifter har lämnats via e-post till kommissionen med anledning av Litauens förfrågan till övriga medlemsstater om hur de har valt att definiera begreppet företag av allmänt intresse.

Det belgiska och det holländska förslaget till definition upptar bara de tre obligatoriska kategorier som anges i direktivets definition.

I Danmarks förslag avses med företag av allmänt intresse

listed companies, state-owned public limited companies, financial institutions, and entities which meet two or more of the following criteria: a) A number of 2,500 employees, b) a balance sheet total of DKK 5 billion (EUR 667 million) or c) a revenues of DKK 5 billion (EUR 667 million).

I Norge har man föreslagit att företag av allmänt intresse avser "listed companies", "public limited companies" och "financial institutions".

Utredningen

Som framgått innehåller Direktivet särskilda bestämmelser beträffande revisionen av sådana företag som anses vara av allmänt intresse. Det gäller revisionsutskott, opartiskhet och självständighet, revisorsrotation, årliga rapporter om öppenhet och insyn på webbplatser samt kvalitetssäkringskontroll. Sammantaget innebär dessa bestämmelser att företag av allmänt intresse underkastas kostnadskrävande och på andra sätt betungande rutiner som mindre och medelstora företag knappast kan iaktta. Utredningen utgår därför från att den svenska definitionen skall vara snäv och endast innefatta företag som kan beräknas kunna fullgöra de nämnda förpliktelseerna utan problem.

I Direktivets definition av företag av allmänt intresse anges inledningsvis sådana företag som måste omfattas av den nationella definitionen. Dessa företag är

- noterade företag
- kreditinstitut
- institut för elektroniska pengar
- försäkringsföretag.

Utredningen föreslår att de obligatoriska företagen skall ingå i den svenska definitionen.

En betydelsefull del av regleringen av värdepappersmarknaden syftar till att uppnå en god informationsspridning. Tillgången till information är intimt förknippad med prisbildningen på marknaden och är därmed en förutsättning för att investeringskapital skall kunna allokeras på ett effektivt sätt. Emittenter av värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad (noterade företag) har därför ålagts en utvidgad informationskyldighet jämfört med andra företag. Som exempel kan nämnas att ett prospekt skall upprättas när värdepapper erbjuds till allmänheten eller vid ansökan om notering av värdepapper vid en börs. Vidare ingår i den utvidgade informationskyldigheten att finansiell information skall lämnas mer än en gång om året.

Handel förekommer inte bara i noterade företags aktier. Inofficiell handel sker även i mindre bolags aktier, som inte är noterade på en börs. De skäl som talar för att även sådana bolag skall omfattas av begreppet företag av allmänt intresse är enligt utredningens mening inte tillräckligt starka för att de nu skall föras in i den svenska definitionen.

Vidare omfattas kategorierna kreditinstitut (banker, kreditmarknadsföretag och vissa värdepappersbolag) och institut för elektroniska pengar. Institut för elektroniska pengar kommer därmed att anses vara företag av allmänt intresse, även om det för svenskt vidkommande i nuläget inte har någon praktisk betydelse.

I kategorin försäkringsföretag bör svenska direktförsäkringsföretag, återförsäkringsbolag och pensionsinstitut som är EU-harmoniserade ingå. Vidare bör de undantag som medges enligt Direktivet beträffande mindre försäkringsföretag och mindre institut nyttjas.

Direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att låta andra företag, som får anses ha ett betydande allmänt intresse, omfattas av definitionen. Utöver företag med stor omsättning och stor personalstyrka skulle man kunna överväga statliga och kommunala aktiebolag. Utredningen har dock, på ovan angivna skäl och med hänsyn till att vissa av dessa företagskategorier redan i dag är föremål för insyn genom det offentliga systemet, funnit att det för närvarande inte är lämpligt att utvidga begreppet företag av allmänt intresse till att omfatta fler företag än de som är obligatoriska enligt Direktivet.

På grund av det anförda föreslår utredningen därför att följande företag skall omfattas av den svenska definitionen:

- a) företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad
- b) företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse,
- c) värdepappersbolag som har tillstånd enligt 3 kap. 4 § första stycket 4 och 5 lagen om värdepappersrörelse,
- d) företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag,
- e) företag som omfattas av lagen om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkring, samt
- f) företag som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen om utgivning av elektroniska pengar.

Utredningen föreslår i det följande att de möjligheter till undantag som ges i artikel 39 för genomförandet av övriga artiklar i

Direktivets kapitel X (artiklarna 40–44) skall nyttjas till fullo. Till följd härav kommer begreppet företag av allmänt intresse att tills vidare få betydelse endast vid tillämpningen av 21 § revisorslagen om opartiskhet och självständighet. Utredningen föreslår därför att definitionen förs in i revisorslagen.

4.3.13 Kooperativ

En europeisk kooperativ förening enligt definitionen i artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)¹⁶, eller något annat kooperativ för vilket det enligt gemenskapsrätten krävs lagstadgad revision, såsom kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG och försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG.

Bedömning: Direktivets definition av kooperativ föranleder inga åtgärder i svensk rätt.

Direktivet

Begreppet kooperativ återfinns, utöver definitionen i artikel 2, endast i artikel 3 punkten 4 b) som reglerar rösträtterna i registrerade revisionsföretag. Enligt den bestämmelsen har medlemsstaterna möjlighet att fastställa särskilda bestämmelser om rösträtter när det gäller europakooperativ. Begreppet får anses ha en begränsad betydelse.

Gällande rätt

Europeiska kooperativa föreningar, som har sitt säte i Sverige, regleras i lagen (2006:595) om europakooperativ.¹⁷ Av 31 § i nämnda lag framgår att ett europakooperativ är en ekonomisk förening och att det skall upprätta årsredovisning och, i före-

¹⁶ EUT L 207, 18.8.2003 s.1.

¹⁷ För europakooperativ som driver bankrörelse eller försäkringsrörelse gäller i stället särskilda bestämmelser i lagen (1995:1570) om medlemsbanker och lagen (1972:262) om understödsföreningar. Europakooperativ som har tillstånd att driva finansieringsrörelse och som avser att flytta sitt säte från Sverige till en annan stat regleras i lagen om bank- och finansieringsrörelse.

kommande fall, koncernredovisning i enlighet med de bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) som är tillämpliga på ekonomiska föreningar. Lagen innehåller inga särskilda bestämmelser om revisorer eller revision.

Utredningen

Med hänsyn till de bestämmelser som i dag finns i svensk rätt angående europakooperativ samt då begreppet vid genomförandet av Direktivet synes ha en begränsad betydelse, saknas det enligt utredningens mening anledning att vidta ytterligare åtgärder i denna del.

4.3.14 Person som inte är yrkesrevisor

En fysisk person som under minst tre år före sin medverkan i ledningen av systemet för offentlig tillsyn varken utfört lagstadgade revisioner, innehaft rösträtt i ett revisionsföretag eller varit medlem av ett revisionsföretags förvaltnings- eller ledningsorgan och inte heller varit anställd av eller på annat sätt knutet till ett revisionsföretag.

<p>Bedömning: Utredningen anser inte att begreppet person som inte är yrkesrevisor behöver definieras i lag.</p>

Direktivet

Uttrycket person som inte är yrkesrevisor återkommer i artikel 32 som handlar om vilka personer som skall leda den offentliga tillsynen. Inledningsvis konstateras således att det offentliga tillsynssystemet skall ledas av personer som inte är yrkesrevisorer, men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Därefter anges att medlemsstaterna får tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet.

Gällande rätt

Vid Revisorsnämnden finns en av regeringen utsedd direktör som är chef för myndigheten samt en nämnd med särskild sammansättning som fattar beslut i vissa sakfrågor. Direktören anställer övrig personal.

Utredningen

Syftet med begreppet person som inte är yrkesrevisor är enligt Direktivet att begränsa den krets personer som får leda det offentliga tillsynssystemet. Begreppet har därför betydelse endast för sammansättningen av ledningen för den myndighet som ansvarar för den offentliga tillsynen. Detta ansvar åvilar Revisorsnämnden. Skäl saknas att definiera begreppet i lag eller förordning.

4.3.15 Huvudansvarig revisor

- a) Den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision för revisionsföretagens räkning, eller
- b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till huvudansvarig för större dotterbolag, eller
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på hur en huvudansvarig revisor utses samt hans eller hennes uppgift att underteckna revisionsberättelsen.

Gällande rätt

I 17 § revisorslagen regleras den huvudansvarige revisorns kvalifikationskrav och uppgifter. Således anges att

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

vara huvudansvarig. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget skall utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig. Den huvudansvarige skall underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, skall det anges vem som är huvudansvarig.

Utredningen

Utredningen anser att det inte behöver införas några nya bestämmelser i svensk rätt som närmare klargör innebörden av begreppet huvudansvarig revisor.

5 Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

5.1 Artikel 3.1 – Lagstadgad revision samt lagstadgade revisorer och revisionsföretag

Lagstadgad revision skall endast utföras av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att lagstadgad revision skall utföras av särskilt kvalificerade revisorer eller revisionsföretag.

Direktivet

Lagstadgad revision får enligt denna bestämmelse utföras endast av revisorer eller revisionsföretag, som är kvalificerade för detta. I den svenska översättningen av Direktivet används benämningen ”godkända”. Den vedertagna termen i Sverige är dock ”kvalificerade” revisorer, som innefattar både ”godkända” och ”auktoriserade” revisorer. Utredningen använder i den fortsatta framställningen dessa tre svenska begrepp.

Med lagstadgad revision förstås enligt artikel 2 revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning, i den mån detta föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. I stället för ”sammanställd redovisning” använder utredningen fortsättningsvis det vedertagna svenska begreppet ”koncernredovisning”.

Föreskrifter om lagstadgad revision finns i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, som omfattar svenska aktiebolag och vissa handelsbolag, inklusive kommanditbolag. Enligt detta direktiv skall bolagens årsbokslut granskas av en eller flera personer som god-

känts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt 1984 års revisorsdirektiv. De kvalificerade revisorerna skall även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslutet för samma räkenskapsår eller inte.

Bestämmelser om lagstadgad revision finns också i det sjunde bolagsrättsliga direktivet (koncernredovisningsdirektivet). Av detta direktiv följer att berörda företags koncernredovisning skall granskas av en eller flera personer som av den medlemsstat vars lagstiftning moderbolaget lyder under godkänts för att utföra lagstadgad revision enligt 1984 års revisorsdirektiv. Den eller de som ansvarar för revisionen av koncernredovisningen (kvalificerade revisorer) skall även lämna ett uttalande om koncernförvaltningsberättelsen överensstämmer med koncernredovisningen för samma räkenskapsår eller inte.

För de institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet gäller reglerna om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet). Även reglerna om revision av koncernredovisning och koncernförvaltningsberättelse i det sjunde bolagsrättsliga direktivet är tillämpliga på dessa institut (artikel 42 i bankredovisningsdirektivet).

Slutligen omfattas försäkringsföretag av reglerna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet) samt i det sjunde bolagsrättsliga direktivet om revision av koncernredovisning och koncernförvaltningsberättelse (artikel 1 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet).

Jämfört med 1984 års revisorsdirektiv innebär Direktivet inte någon ändring i sak beträffande revisionsplikten.

Gällande rätt

I alla aktiebolag skall årsredovisning och bokföring samt styrelsens förvaltning granskas av en eller flera revisorer. Revisionen utmynnar i en årlig granskningsrapport; revisionsberättelsen. Bestämmelser om revisorer i ett aktiebolag finns i 9 kap. aktiebolagslagen. Revisorn skall vara godkänd av Revisorsnämnden. Beträffande större bolag krävs att han eller hon dessutom avlagt revisorsexamen hos eller är auktoriserad av nämnden. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. I fråga om vem som

kan vara huvudansvarig för revisionen hänvisar aktiebolagslagen till 17 § revisorslagen.

För handelsbolag med juridiska personer som delägare och vissa större handelsbolag gäller revisionslagen. Av 3 §, jämförd med 2 § i denna lag och 6 kap. 1 § första stycket bokföringslagen, följer att sådana handelsbolag skall ha minst en revisor. Enligt 12 § revisionslagen, som trädde i kraft den 1 januari 2007, skall revisorn vara auktoriserad eller godkänd, om en eller flera juridiska personer är delägare i handelsbolaget. För de större handelsbolagen krävs auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

I hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall enligt 12 § andra stycket 2 revisionslagen revisorn vara auktoriserad eller godkänd.

Regler om revisionsplikt för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och kreditmarknadsföreningar finns i lagen om bank- och finansieringsrörelse. Enligt denna lag skall i sådana bolag och föreningar minst en revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

I sparbankslagen och lagen om medlemsbanker finns bestämmelser om att bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en sparbank respektive medlemsbank. Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Minst en revisor som stämman utser skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

För försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag (försäkringsbolag) gäller enligt 10 kap. försäkringsrörelselagen att ett försäkringsbolag skall ha minst en revisor och att endast den som är auktoriserad eller godkänd kan vara revisor. Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. I större försäkringsbolag och vissa koncerner skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor.

Utredningen

I svensk rätt uppställs krav på att revisionen i de svenska företag som omfattas av reglerna om lagstadgad revision i de gemenskapsrättsliga direktiven skall företas av revisorer eller revisionsföretag som på ett eller annat sätt kvalificerats för detta genom beslut av

Revisorsnämnden. Det svenska regelverket är så långt förenligt med den allmänna bestämmelsen i artikel 3.1.

En fråga i detta sammanhang är om Direktivet hindrar att Sverige har mer än en kategori av kvalificerade revisorer. Som det nu är kan den lagstadgade revisionen i Sverige utföras av tre olika kategorier av kvalificerade revisorer; auktoriserade, godkända utan revisorsexamen och godkända med revisorexamen.

Ordalydelsen i artikel 3.1 utgör inte något hinder mot att ha mer än en revisorskategori. För uppfattningen att mer än en kategori är tillåtet talar också att varje medlemsstat kan ha flera behöriga myndigheter med ansvar för att godkänna kvalificerade revisorer och revisionsföretag. Ett ytterligare argument för mer än en kategori är att medlemsstaterna enligt artikel 52 får införa strängare krav än Direktivet direkt föreskriver, t.ex. mera kvalificerade revisorer i större företag än i små. Vid en samlad bedömning finner utredningen att det svenska regelverket är förenligt med artikel 3.1.

Det kan dock finnas skäl att pröva om det finns behov av mer än en revisorskategori. Utredningen kommer eventuellt att återkomma till denna fråga i sitt slutbetänkande.

5.2 Artikel 3.2 – Ansvar för godkännande

Varje medlemsstat skall utse behöriga myndigheter som skall ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De behöriga myndigheterna kan vara yrkesorganisationer, på villkor att de omfattas av ett system för offentlig tillsyn i enlighet med kapitel VIII.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att en myndighet skall ha ansvar för att kvalificera revisorer och revisionsföretag.

Utredningen

Enligt revisorslagen har Revisorsnämnden, som är en statlig myndighet, till uppgift att godkänna och auktorisera revisorer samt registrera revisionsbolag. Revisorslagen står därför i överensstämmelse med artikel 3.2 i Direktivet.

5.3 Artikel 3.3 – Förutsättningar för godkännande

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får medlemsstaternas behöriga myndigheter som lagstadgade revisorer endast godkänna fysiska personer som minst uppfyller villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–10.

Av bestämmelsen följer att Revisorsnämnden, utom i fall som avses i artikel 11, endast får godkänna revisorer som uppfyller villkoren i artiklarna 4 och 6–10. Utredningen behandlar dessa villkor under respektive artikel.

5.4 Artikel 3.4 – Villkor för godkännande av revisionsföretag

Medlemsstaternas behöriga myndigheter får som revisionsföretag endast godkänna enheter som uppfyller följande villkor:

a) Fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning skall minst uppfylla villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–12 och ha godkänts som lagstadgade revisorer i den berörda medlemsstaten.

b) En majoritet av rösträtterna i en enhet skall innehas av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall ha godkänts i någon annan medlemsstat. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna.

c) I enhetens förvaltnings- eller ledningsorgan skall en majoritet på högst 75 % utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall ha godkänts i någon annan medlemsstat. Om ett sådant organ endast har två ledamöter skall en av dessa minst uppfylla villkoren i denna punkt.

d) Företaget skall uppfylla villkoren i artikel 4.

Medlemsstaterna får ange ytterligare villkor endast i samband med led c. Sådana villkor skall stå i proportion till de mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt.

Förslag och bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på att ett revisionsföretag skall få registreras endast om vissa förutsättningar rörande kompetenskrav hos de personer i företaget som utför lagstadgad revision, ägarförhållanden samt förvaltnings- och ledningsorgan är uppfyllda.

Svensk rätt är förenlig med Direktivets kompetenskrav hos personer i revisionsföretaget som utför lagstadgad revision. Även i fortsättningen skall huvudansvarig för sådan revision vara godkänd eller auktoriserad revisor.

De svenska reglerna om företagets ägande behöver dock ändras. En majoritet av rösträtterna i företaget skall innehas av revisorer som kvalificerats eller revisionsföretag som registrerats av behörig myndighet inom EES. Detta innebär att kravet på att majoriteten skall innehas av svenska revisorer eller svenskt revisionsföretag slopas liksom kravet på att aktierna i ett bolag måste ägas av revisorerna och revisionsföretaget. Vidare slopas kravet på att minoritetsägarna skall vara yrkesverksamma i revisionsföretaget eller i ett företag inom samma revisionsgrupp.

Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på förvaltnings- och ledningsorganet, med undantag för att det behöver införas en regel som i fråga om styrelsrepresentation och bolagsmän i handelsbolag likställer revisorer som kvalificerats av behörig myndighet inom EES med i Sverige kvalificerade revisorer. Detta innebär att tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och styrelsesuppleanterna i ett aktiebolag alltid skall vara godkända eller auktoriserade revisorer eller revisorer som på motsvarande sätt kvalificerats inom EES. Samma sak skall gälla bolagsmän i handelsbolag. Bestämmelserna om att verkställande direktör och prokurist i aktiebolag samt firmatecknare och prokurist i handelsbolag skall vara godkänd eller auktoriserad revisor bör tills vidare kvarstå.

5.4.1 Inledning

Artikel 3.4 behandlar förutsättningarna för registrering av revisionsföretag. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2 b i 1984 års revisorsdirektiv. Den nya bestämmelsen innebär dock ändringar i flera avseenden.

5.4.2 Krav på fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning

Direktivet

Genom bestämmelsen införs en obligatorisk regel om att revisorer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretag måste vara godkända (med svensk terminologi godkända eller auktoriserade). Tidigare gällde att medlemsstaterna hade en möjlighet att föreskriva detta. I övrigt är bestämmelsen oförändrad i sak.

Gällande rätt

I de associationsrättsliga lagar som reglerar lagstadgad revision, t.ex. aktiebolagslagen, finns bestämmelser om att revisionen skall utföras av godkänd eller auktoriserad revisor. Vidare finns bestämmelser om att ett registrerat revisionsbolag i stället kan utses som revisor. I dessa fall hänvisas till 17 § revisorslagen. Enligt denna paragraf skall ett registrerat revisionsbolag för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet, utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om det krävs i lag eller annan författning. Han eller hon skall underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer skall det anges vem som är huvudansvarig.

Utredningen

Det finns inte någon uttrycklig svensk bestämmelse om att ett revisionsbolag får registreras endast om bolaget utför lagstadgad revision med kvalificerade revisorer. Av det svenska regelverket följer emellertid att lagstadgad revision endast får utföras av godkända eller auktoriserade revisorer. Det är tänkbart att ett revisionsbolag anlitar en revisor som inte är godkänd eller auktoriserad för att bistå vid den lagstadgade revisionen. Enligt utredningens mening uppställer inte Direktivet något hinder för detta, så länge det finns huvudansvariga revisorer som är godkända eller auktoriserade. Så skall enligt revisorslagen alltid vara fallet.

Eftersom den huvudansvarige enligt 17 § revisorslagen i vart fall skall vara godkänd revisor tillgodoses också kravet på att den person som utför den lagstadgade revisionen uppfyller kraven på gott anseende, utbildning m.m. enligt artiklarna 4 och 6–12. Det svenska regelverket kan därför inte anses strida med artikel 3.4 a.

5.4.3 Kravet på rösträttsfördelningen i revisionsföretag

Direktivet

Enligt artikel 3.4 b får medlemsstaterna endast registrera revisionsföretag där majoriteten av rösträtterna

- innehas av fysiska personer som minst uppfyller villkoren i artiklarna 4–12 *eller*
- innehas av ett revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat.

Direktivet ställer krav på att majoriteten av rösträtterna i ett revisionsföretag skall innehas av kvalificerade revisorer eller revisionsföretag.

Bestämmelsen innebär flera nyheter i förhållande till 1984 års revisorsdirektiv. Enligt Direktivet skall majoriteten av rösträtterna i ett revisionsföretag innehas, såvida de inte innehas av revisorer som minst uppfyller villkoren i artiklarna 4 och 6–12, av ett revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat. Tidigare hade medlemsstaterna en möjlighet att bestämma om det ägande företaget skulle vara godkänt. Det bör särskilt noteras att det nu uppställda kravet avser godkännande av revisionsföretag i *någon av medlemsstaterna*.

Vidare har i Direktivet angetts att medlemsstaterna får föreskriva att fysiska personer även skall vara godkända men nu med tillägget i *någon annan medlemsstat*.

I Direktivet införs också möjlighet för medlemsstaterna att fastställa särskilda bestämmelser om rösträtt i revisionsföretag som utför lagstadgad revision av europakooperativ eller liknande företag.

Av sista stycket i artikel 3.4 följer motsatsvis att medlemsstaterna inte får ange ytterligare villkor i samband med kravet på rösträttsfördelningen.

Gällande rätt

Enligt 8 § revisorslagen får en godkänd eller auktoriserad revisor utöva revisionsverksamhet som enskild näringsidkare, i ett enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag. Revisorsnämnden får dock tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom EES eller i Schweiz även om verksamheten inte bedrivs under någon av dessa företagsformer.

I 11 § revisorslagen sägs att en förutsättning för att godkänd eller auktoriserad revisor skall få utföra revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller aktiebolag är att bolaget ägs av revisorer. Med en revisors direkta ägare jämställs indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktiebolag som uppfyller vissa villkor. Av 13 § framgår att detta också är en förutsättning för revisorsregistrering av ett handelsbolag. Om det finns särskilda skäl får Revisorsnämnden beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist bevilja undantag från dessa regler. En majoritet av bolagsmännen skall dock alltid utgöras av revisorer. Om det finns endast två bolagsmän, måste minst en vara revisor.

Av 14 § revisorslagen följer att bestämmelsen i 11 § även gäller för registrering av aktiebolag. Ett aktiebolag kan dock revisorsregistreras även om förutsättningarna i 11 § inte är uppfyllda. Detta kräver dock bl.a. att

- minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer och
- övriga aktier i bolaget ägs av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållandena ingår i samma revisionsgrupp som bolaget.

Som tidigare nämnts jämställs med revisors direkta ägande visst indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag. Är ägarbolaget ett aktiebolag krävs, enligt 15 § revisorslagen, dock endast att tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet skall ägas av revisorer eller av andra ägarbolag.

Under alla förhållanden får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst tre fjärdedelar av aktierna i bolaget.

Om det finns särskilda skäl får Revisorsnämnden, enligt 16 § revisorslagen, bevilja undantag från villkoren om vem som får äga

aktier i bolaget. Dock måste mer än hälften av aktierna och röstetalet alltid tillkomma revisorer antingen direkt eller indirekt genom ägarbolag.

Någon regel om att enkla bolag får revisorsregistreras finns inte.

De nuvarande svenska begränsningarna av ägarkretsen i revisionsbolag syftar till att stärka revisorernas oberoende ställning och garantera att ägarna har den kunskap och erfarenhet som krävs för att bedriva revisionsverksamhet. Genom begränsningar av ägarkretsen till revisorer står också ägarna under tillsyn och kan bli föremål för disciplinära påföljder. Begränsningarna är således ägnade att säkerställa att revisionsverksamheten bedrivs utan påverkan av ovidkommande intressen. Ett icke uttalat skäl kan också vara att utomstående ägare kan befaras bryta mot god revisorssed och god revisionsmed i högre utsträckning än revisorer. Eftersom Revisorsnämnden inte kan vidta disciplinära åtgärder mot andra än revisorer under nämndens tillsyn skulle revisionsföretag i vilka icke-revisorer utövar ett bestämmande inflytande kunna befaras öka risken för icke önskvärda beteenden.

De svenska reglerna har dock öppnat för andra än revisorer att vara ägare i aktiebolag. Detta har skett för att tillgodose revisionsbolagens behov av att låta andra än revisorer bli ägare i revisionsbolagen. Genom att låta specialister och andra viktiga personer bli delägare kan de på ett bättre sätt knytas till bolaget. En mer öppen struktur kan också tänkas stärka bolaget i konkurrenshänseende, i synnerhet gentemot företag i länder där detta tillåts.

Revisorsnämnden är enligt uppgift restriktiv med att bevilja undantag från de lagfästa majoritetskraven beträffande handelsbolag och aktiebolag.

Utredningen

Majoritetskravet

Det svenska regelverket innebär att själva majoritetskravet i artikel 3.4 b är tillgodosett. Även om Revisorsnämnden kan bevilja undantag från de strängare kraven i aktiebolag (minst 75 %) och i handelsbolag (100 %) måste nämligen en majoritet av rösträtterna direkt eller indirekt alltid innehas av revisorer.

Nästa fråga blir då om artikel 3.4 b innebär att medlemsstaterna för registrering endast får uppställa krav på enkel majoritet. En

sådan tolkning skulle omöjliggöra de svenska bestämmelserna med krav på kvalificerad majoritet i aktiebolag och enbart revisorer (direkt eller indirekt) som bolagsmän i handelsbolag.

Av bestämmelsens ordalydelse följer emellertid inte annat än att en majoritet av rösträtterna skall tillkomma vissa företag eller personer. Hur stor denna majoritet skall vara anges dock inte. I artikel 3.4 c finns en begränsningsregel i fråga om ett majoritetskrav på företagets förvaltnings- eller ledningsorgan. Någon motsvarande begränsningsregel finns inte i artikel 3.4 b. Detta talar för att det har överlämnats åt medlemsstaterna att själva avgöra vilket majoritetskrav som skall tillämpas i fråga om rösträttsförhållandena.

Ett sådant synsätt är också förenligt med syftet bakom majoritetskravet, nämligen att garantera revisorernas oberoende. Det ligger också i linje med en grundtanke bakom Direktivet, nämligen att medlemsstaterna skall godta varandras regelverk kring revisorer. Medlemsstaterna har fått möjlighet att tillämpa olika regler i andra avseenden, t.ex. beträffande vilka kvalifikationer som skall gälla för ägarrevisorer (de skall "minst" uppfylla kraven i artiklarna 4 och 6–12 samt kravet på godkännande). Något skäl att tolka artikeln så att alla medlemsstater måste tillämpa samma krav på enkel majoritet i revisionsföretag finns inte.

På grund av det anförda finner utredningen att det svenska regelverket innebär att majoritetskravet i artikel 3.4 b är tillgodosett och att artikeln inte förhindrar längre gående majoritetskrav. De svenska majoritetskraven beträffande aktiebolag och handelsbolag kan alltså stå kvar.

Det kan emellertid ifrågasättas om det finns tillräckliga skäl att upprätthålla kraven på kvalificerad majoritet i aktiebolag. Utredningen har för avsikt att återkomma till denna fråga i sitt slutbetänkande.

Revisionsföretag som majoritetsägare

Artikel 3.4 b innebär att majoriteten av rösträtterna i ett registrerat revisionsföretag skall kunna innehas av ett revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat.

Enligt revisorslagen får rösträtterna i ett registrerat revisionsbolag innehas av vissa svenska aktiebolag eller handelsbolag. Det rör sig om revisionsföretag som indirekt ägs av en kvalificerad

majoritet revisorer. Den svenska lagstiftningen innehåller däremot inte någon uttrycklig bestämmelse om att ett revisionsbolag får registreras om en majoritet av rösträtterna i företaget ägs av ett registrerat revisionsbolag.

När frågan om det nu behövs en bestämmelse i svensk rätt som gör det möjligt att registrera ett svenskt revisionsbolag om en majoritet av rösträtterna i bolaget ägs av ett (annat) registrerat revisionsföretag bör följande beaktas.

Svensk rätt tillåter för närvarande inte att revisionsföretag från ett annat land äger ett i Sverige registrerat revisionsbolag. Som exempel kan nämnas att den svenska revisionsbyrå XAB, som till 100 % ägs av det tyska YGmbH, inte får registreras som revisionsbolag.

Direktivet förutsätter emellertid ett ömsesidigt erkännande av medlemsstaternas regelverk kring revisorer. I punkten 6 i Direktivets preambel sägs också att en medlemsstat inte längre bör ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag skall innehas av lokalt kvalificerade revisorer. I enlighet med detta följer av artikel 3.4 b att ett utländskt revisionsföretag som registrerats eller på annat sätt godkänts av myndighet inom EES skall kunna äga ett svenskt registrerat revisionsbolag. Någon möjlighet att göra undantag från Direktivets villkor i denna del finns ej. Det bör därför införas en regel i revisorslagen som möjliggör ett sådant ägande. Detta förutsätter dock att det utländska företaget blivit registrerat eller på annat sätt godkänt av myndighet inom EES. I det ovan nämnda exemplet får Revisorsnämnden registrera XAB som revisionsbolag om motsvarande tysk myndighet registrerat YGmbH. Är YGmbH inte godkänt får det inte registreras.

Utredningen föreslår således en ny bestämmelse som skall göra det möjligt att registrera ett svenskt revisionsbolag, om en majoritet av rösträtterna i företaget ägs av ett utländskt registrerat revisionsföretag. Enligt utredningens uppfattning bör emellertid motsvarande möjlighet stå öppen för ett svenskt revisionsbolag som i samma omfattning ägs av ett svenskt registrerat revisionsbolag. Utredningen har utformat sitt författningsförslag så att alla ägarföretag med hemvist i någon medlemsstat behandlas lika.

Återstår då frågan om det bör vara möjligt för ett utländskt revisionsföretag som är registrerat i en annan stat inom EES eller i Schweiz, att vara majoritetsägare i ett svenskt registrerat revisionsbolag genom ett företag med säte i en annan medlemsstat men som

inte är ett registrerat revisionsföretag. I Direktivet sägs emellertid uttryckligen att majoriteten av rösträtterna skall innehas av revisionsföretag som ”godkänts” i någon medlemsstat. Ett företag som inte är registrerat eller på annat sätt godkänt i ett annat land inom EES kan således inte vara majoritetsägare i ett svenskt registrerat revisionsbolag, även om det utländska företaget i sin tur ägs av ett inom nämnda länder godkänt revisionsföretag. Frågan skall alltså besvaras nekande.

Fysiska personer som majoritetsägare

Av artikel 3.4 b följer att majoriteten av rösträtterna i ett registrerat revisionsföretag skall innehas av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Enligt revisorslagen omfattar majoritetskravet kvalificerade revisorer. Sådana revisorer uppfyller *minst* kraven i artiklarna 4 och 6–12. Eftersom det i artikeln anges att de fysiska personerna ”minst” skall uppfylla kraven i artiklarna 4 och 6–12 kan det enligt utredningens mening inte finnas något hinder mot att kräva att personerna skall vara kvalificerade revisorer. Ett sådant krav är väl förenligt med bestämmelsens andra mening som säger att medlemsstaterna får föreskriva att de fysiska personerna *även* skall ha godkänts i *någon annan* medlemsstat.

Vad som nu sagts har tagit sikte på svenska fysiska personer. Som tidigare nämnts förutsätter det gemenskapsrättsliga samarbetet ett ömsesidigt erkännande av medlemsstaternas regelverk kring revisorer. I punkten 6 i Direktivets preambel sägs också att revisionskvalifikationer som kvalificerade revisorer skaffat sig på grundval av Direktivet bör betraktas som likvärdiga och att en medlemsstat inte längre bör ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag skall innehas av lokalt godkända revisorer.

Direktivet bör därför förstås på det sättet att det i och för sig är tillräckligt att ägarrevisorerna – oavsett nationell tillhörighet inom EU – minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12 för att revisionsföretaget skall kunna registreras. Enligt utredningens mening är det dock tveksamt om reglerna om ägarkretsen bör utformas i enlighet härmed. Av Direktivet följer att medlemsstaterna får föreskriva att majoriteten av rösträtterna skall innehas av personer som även godkänts i någon annan medlemsstat. Utred-

ningen tar fasta på denna möjlighet och föreslår en bestämmelse i revisorslagen som klargör att ett registrerat revisionsbolag skall ägas av en kvalificerad majoritet revisorer som godkänts inom EES.

I föregående avsnitt föreslog utredningen att ett företag som inte är registrerat eller på annat sätt godkänt i ett annat land inom EES inte skall kunna vara majoritetsägare i ett svenskt registrerat revisionsbolag, även om det utländska företaget ägs av ett utomlands godkänt företag. Detta bör gälla även om det icke registrerade företaget ägs av utomlands godkända revisorer.

Övrigt

Enligt svensk rätt är det en förutsättning för att ett aktiebolag med en aktieägarmajoritet bestående av revisorer skall få revisorsregistreras att övriga aktier ägs av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållandena ingår i samma revisionsgrupp som bolaget. I Direktivet sägs dock att ytterligare villkor inte får ställas beträffande ägandet. Bestämmelsen kan därför inte anses förenlig med Direktivet. Utredningen föreslår att bestämmelsen utgår.

Artikel 3.4 första stycket b talar om rösträtterna i ett revisionsföretag. Om revisionsföretaget är ett aktiebolag gäller att rösträtten inte kan skiljas från aktien. I den svenska lagen uttrycks majoritetskraven i enlighet härmed på ett sätt som tar sikte på ägandet av själva aktierna och inte på innehavet av rösträtter. Utredningen föreslår att den svenska terminologin nu byts och att majoritetskraven uttrycks i rösträttsandelar.

Utredningen finner inte skäl föreslå särskilda majoritetsregler för företag som reviderar europakooperativ eller liknande företag.

5.4.4 Kravet på revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan

Direktivet

Bestämmelsen anger att *högst 75 %* av revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan skall utgöras av *revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat* eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artikel 4 och 6–12. Den tar sikte på dels en

viss majoritet av revisorer i förvaltnings- eller ledningsorganet, dels ömsesidigt godkännande av revisionsföretag.

På motsvarande sätt som beträffande ägarkretsen får medlemsstaterna föreskriva att fysiska personer även skall vara godkända i någon annan medlemsstat.

Gällande rätt

Bestämmelser om representation i ledningsorganen i svenska revisionsföretag finns i 11 § första stycket 3, 13 § och 14 § första stycket och andra stycket 3 och 4 revisorslagen.

Enligt 11 § första stycket 3 får en revisor bedriva revisionsverksamhet i ett handels- och aktiebolag endast om bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer. Detta avser dock inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation. Enligt 13 § får ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet registreras som revisionsbolag under förutsättning att det uppfyller villkoret i 11 § första stycket 3 om representation i ledningsorganen.

Enligt 14 § får ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet registreras som revisionsbolag under förutsättning att det uppfyller villkoret i 11 § första stycket 3 om representation i bolagets ledningsorgan. Ett aktiebolag kan dock få registreras även under vissa andra förutsättningar. Då krävs att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer samt att det i bolagsordningen föreskrivs att styrelsen är beslutsför endast om mer än hälften av de närvarande ledamöterna är revisorer.

Revisorsnämnden får besluta om undantag i handelsbolag beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist samt i aktiebolag beträffande styrelsens sammansättning. En majoritet av styrelsens ledamöter och en majoritet av suppleanterna skall dock alltid utgöras av revisorer. Nämnden tillämpar möjligheten att bevilja undantag restriktivt.

Av 8 kap. 10 § aktiebolagslagen följer att juridisk person inte kan vara styrelseledamot i ett aktiebolag. Någon bestämmelse av motsvarande innebörd för handelsbolag finns inte.

Utredningen

Artikel 3.4 c behandlar revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan. Av sista meningen i denna bestämmelse framgår att ett ledningsorgan måste ha minst två ledamöter. Det innebär att bestämmelsen gäller företagets styrelse men inte dess verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare eller prokurist. Huruvida sistnämnda bolagsfunktionärer skall vara revisorer eller inte har överlämnats åt medlemsstaterna att bestämma.

Av artikel 3.4 c följer att minst hälften och högst 75 % av styrelseledamöterna i ett revisionsföretag skall vara revisorer. Svensk rätt strider inte mot detta krav.

Majoritetskravet avser i första hand ordinarie styrelseledamöter. För att säkerställa majoritetskravets tillämpning i praktiken bör samma majoritetskrav ställas på styrelsesuppleanter. Något hinder mot ett sådant krav på styrelsesuppleanter finns inte. De svenska reglerna rörande vilka som skall omfattas av majoritetskravet i aktiebolag står därför inte i strid med Direktivet.

En fråga i detta sammanhang är om det finns skäl att tillåta annan än revisor att vara verkställande direktör i aktiebolag. Direktivet lägger inte hinder i vägen för en sådan ordning. Utredningen avser att återkomma till denna fråga i sitt slutbetänkande.

I handelsbolag svarar delägarna för bolagets förpliktelser och en bolagsman kan fatta beslut som binder de övriga bolagsmännen. Det innebär att en bolagsman i ett revisionshandelsbolag på egen hand kan fatta beslut för bolagets räkning. Om han eller hon då inte är revisor strider denna beslutsordning mot Direktivets krav på att revisorer skall inneha majoriteten i ledningsorganet. Denna situation behandlas inte uttryckligen i artikeln. Medlemsstaterna får dock med stöd av andra stycket i artikel 3.4 ange ytterligare villkor i fråga om styrelsens sammansättning. Med hänsyn till bestämmelsens syfte bör det vara tillåtet att föreskriva att alla bolagsmän i handelsbolag skall vara revisorer. Firmatecknare och prokurister kan som anförts inte anses ingå i ett handelsbolags ledning. Något hinder mot att kräva att de skall vara revisorer kan därför inte finnas. Den nuvarande regleringen i 11 § första stycket 3 revisorslagen är således förenlig med Direktivet.

I Direktivet sägs att majoriteten i ledningsorganet får utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat. I 8 kap. 10 § aktiebolagslagen föreskrivs dock att juridiska personer överhuvudtaget inte kan vara styrelseledamöter. Den svenska bestämmelsen

tar sikte på alla juridiska personer, såväl svenska som utländska. Den är ett sådant ytterligare villkor rörande styrelsens sammansättning som får meddelas med stöd av artikel 3.4 sista stycket. Enligt utredningens mening kan därför bestämmelsen i 8 kap. 10 § aktiebolagslagen inte anses stå i strid med Direktivet.

Vad sedan gäller fysiska personer får Direktivet, av samma skäl som angetts ovan beträffande rösträttsförhållandena, anses ställa krav på att revisorsledamöterna i styrelsen skall kunna komma från någon av medlemsstaterna. Enligt punkten 6 i Direktivets preambel skall en medlemsstat inte längre ha möjlighet att kräva att en majoritet av medlemmarna i ett revisionsföretags styrelse eller ledningsorgan skall vara godkända lokalt. Så är dock inte fallet enligt det svenska regelverket. För att genomföra den eftersträvade harmoniseringen i denna del måste därför revisorslagen ändras så att även utländska revisorer kan ingå i styrelserna.

Reglerna om styrelsens sammansättning bör dock inte tillämpas på samtliga fysiska personer inom EES som kan anses uppfylla kraven på godkännande i nu aktuella artiklar. Av Direktivet följer att medlemsstaterna får föreskriva att majoriteten av revisorer skall vara godkända i någon annan medlemsstat. Denna möjlighet bör utnyttjas på det sättet att det i revisorslagen införs en bestämmelse som klargör att styrelsen skall ha en viss majoritet revisorer som skall vara antingen auktoriserade eller godkända i Sverige eller fysiska personer som på motsvarande sätt är godkända i en stat inom EES.

5.4.5 Kravet på gott anseende

Frågan om gott anseende behandlas i avsnitt 5.5.

5.5 Artikel 4 – Gott anseende

En medlemsstats behöriga myndigheter får endast godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende.

Förslag: Svensk rätt är förenlig med kravet på att endast fysiska personer med gott anseende får vara kvalificerade revisorer. Det bör därvid införas en bestämmelse av innebörd att registrerade revisionsbolag skall vara lämpade att utföra revisionsverksamhet.

Direktivet

Bestämmelsen motsvarar artikel 3 i 1984 års revisorsdirektiv. Den innebär inte någon ändring i sak.

Gällande rätt

Enligt 4 § första stycket 6 revisorslagen skall en godkänd revisor vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. Av 5 § följer att samma krav gäller för auktoriserade revisorer.

Enligt 3 § revisorslagen prövar Revisorsnämnden frågor om registrering av revisionsbolag och förutsättningarna för registrering framgår av 13 och 14 §§ i samma lag. Någon bestämmelse om att endast företag med gott anseende får registreras finns inte.

Utredningen

Med hänsyn till bestämmelsen i 4 § första stycket 6 får revisorslagen anses uppfylla de krav som ställs på revisorer i artikel 4. Enligt utredningens mening täcks uttrycket ”gott anseende” av det i revisorslagen använda uttrycket ”redbar och i övrigt lämplig”. Det finns därför inte anledning att ändra revisorslagen i detta avseende.

När det gäller registrering av revisionsbolag finns det inte något motsvarande krav i lag eller annan författning. För att harmonisera svensk rätt bör det därför i revisorslagen införas en bestämmelse om att det för registrering av ett revisionsbolag krävs att det bedöms vara lämpat att utöva revisionsverksamhet.

5.6 Artikel 5 – Återkallande av godkännande

1. En lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande skall återkallas, om personens eller företagets goda anseende allvarligt har skadats. För uppfyllande av kravet på gott anseende får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.

2. Ett revisionsföretags godkännande skall återkallas om något av villkoren i artikel 3.4 b och c inte längre uppfylls. För uppfyllande av kraven i fråga får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.

3. Om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag av någon anledning återkallats skall den behöriga myndigheten i den medlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de medlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har godkänts och som finns införda i den förstnämnda medlemsstatens register i enlighet med artikel 16.1.c.

Förslag och bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på upphävande av ett godkännande eller auktorisation som revisor eller en registrering av ett revisionsföretag om det goda anseendet allvarligt har skadats. Detsamma gäller om villkoren beträffande kraven på revisionsföretags anställda, ägarförhållanden samt styrelse- och ledningsorgan inte längre är uppfyllda.

En bestämmelse bör införas som ger Revisorsnämnden möjlighet att i stället ge en revisor eller ett registrerat revisionsföretag tid att vidta rättelse.

Bakgrund

Andra punkten motsvaras av artikel 2.1 i 1984 års revisorsdirektiv. I övrigt är bestämmelserna nya.

I revisorslagen finns bestämmelser om disciplinära åtgärder m.m. i 32–35 §§, se vidare kapitel 10.

Utredningen

a. När det gäller kravet på gott anseende skall enligt 33 § revisorslagen godkännandet eller auktorisationen upphävas om en godkänd eller auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § respektive 5 § på bl.a. att en revisor skall vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. Utredningen har ovan föreslagit att det för registrering skall införas ett krav även på att ett revisionsbolag skall vara lämpat att utöva revisionsverksamhet dvs. ha ett gott anseende. Frågan är nu om det behövs en ny bestämmelse som klargör att avregistrering skall ske för det fall revisionsbolaget inte längre uppfyller kravet på gott anseende.

Det finns i 32 § en bestämmelse om att godkännande eller auktorisation skall upphävas om en revisor gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Enligt 34 § skall 32 § gälla även registrerade revisionsbolag och vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation skall avse upphävande av registrering. Enligt utredningens mening bör kravet i artikel 5.1 på återkallelse av godkännande när anseendet allvarligt skadats anses uppfyllt genom 32–34 §§.

I 33 § finns inte något uttryckligt krav på att det goda anseendet *allvarligt* skall ha skadats. Enligt paragrafen är det tillräckligt att förutsättningarna för godkännande, auktorisation eller registrering inte längre är uppfyllda, t.ex. vad avser kravet på redbarhet enligt 4 § första stycket 6. Av 32 §, som ger möjlighet till mindre stränga sanktioner i lindrigare fall, får emellertid anses följa att de omständigheter som medför att revisorn eller företaget inte längre kan anses ha gott anseende är av kvalificerat slag. Revisorslagen får därför anses överensstämma med artikel 5.1.

b. Enligt 34 § andra stycket revisorslagen skall registreringen upphävas om det registrerade bolaget inte längre uppfyller kraven i 10, 11, 13 och 14 §§. Genom denna bestämmelse uppfylls kravet i artikel 5.2 på återkallelse av godkännandet om rösträttsförhållandena eller styrelsesammansättningen i ett revisionsföretag ändras.

c. Av artikel 5.3 följer att tillsynsmyndigheten skall lämna under rättelse om återkallelse av ett godkännande till motsvarande myndigheter i andra länder där revisorn eller företaget också har godkänts. Av 14 § revisorsförordningen följer att Revisorsnämnden

skall underrätta behörig myndighet eller organisation inom EES i nämnda fall. Kravet i artikel 5.3 är således tillgodosett.

I andra meningen av artikel 5.1 ges medlemsstaterna möjlighet att införa en bestämmelse om att revisorn eller revisionsföretaget kan ges en viss tid för att vidta rättelse i stället för återkallelse. Någon uttrycklig sådan bestämmelse finns inte i svensk rätt, men enligt 32 § revisorslagen, som enligt 34 § samma lag även gäller för registrerade revisionsbolag, skall revisorn ges tillfälle att yttra sig innan upphävande kan ske. Dessutom kan erinran och varning meddelas.

Erfarenheten har visat att det kan finnas anledning att ge en revisor eller ett revisionsföretag viss tid på sig att vidta rättelse i stället för att genast meddela erinran eller varning eller upphäva ett godkännande eller en auktorisation. Utredningen föreslår därför en ny bestämmelse i revisorslagen som ger möjlighet för Revisorsnämnden att förelägga en revisor eller ett revisionsföretag att vidta rättelse inom viss tid.

Någon skyldighet för Revisorsnämnden att i alla fall då upphävande kan komma i fråga först meddela ett rättelseföreläggande bör inte finnas. Men om det finns en möjlighet för revisorn eller revisionsföretaget att vidta åtgärd som gör att någon sanktion inte behöver åläggas, bör Revisorsnämnden normalt börja med att förelägga revisorn eller revisionsföretaget att vidta rättelse. Detsamma gäller om en viss åtgärd från revisorn eller revisionsföretaget kan förväntas leda till en lindrigare sanktion. Är det återigen uppenbart att upphävande under alla omständigheter skall ske finns inte skäl att meddela ett rättelseföreläggande. Vilken tidsfrist som bör komma i fråga får avgöras av Revisorsnämnden från fall till fall. Nämnden bör i samband med föreläggandet upplysa revisorn eller revisionsföretaget om vilken sanktion som kan komma i fråga om rättelse inte vidtas.

5.7 Artikel 6 – Utbildningskrav

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemsstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets grundläggande utbildningskrav.

Direktivet

I artikel 6 uppställs grundläggande krav på utbildning för godkända revisorer. Den person som vill utföra lagstadgad revision skall

- ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande,
- därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt
- ha avlagt en yrkesexamen som medlemsstaten organiserat eller godkänt. Denna yrkesexamen skall vara jämförbar med slut-examen eller motsvarande från ett universitet.

Möjlighet att meddela undantag från kraven ges i artiklarna 9 och 11.

Artikel 6 har sin motsvarighet i artikel 4 i 1984 års revisorsdirektiv och innebär inte någon ändring i sak.

Gällande rätt

Någon direkt motsvarighet till den allmänna bestämmelsen om utbildningskrav i artikel 6 finns inte i svensk rätt. Det finns dock bestämmelser om utbildningskrav i 4 § 4 och 5 revisorslagen samt i 2, 3 och 5 §§ revisorsförordningen. Dessa bestämmelser kompletteras av Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1) och om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 2001:3).

Utredningen

a. Enligt 4 § första stycket 4 och 5 § revisorslagen skall en godkänd respektive auktoriserad revisor ha den utbildning som behövs för revisionsverksamhet. Dessutom krävs enligt 4 § första stycket 5 samma lag att revisorsexamen eller högre revisorsexamen har avlagts.

För att få avlägga revisorsexamen krävs enligt 5 och 6 §§ revisorsförordningen att sökanden avlagt kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning eller med godkänt resultat genom-

gått annan likvärdig teoretisk utbildning. För att få avlägga högre revisorsexamen och bli auktoriserad revisor krävs dessutom att kandidatexamen omfattar minst 160 poäng eller att sökanden avlagt magisterexamen med ekonomisk inriktning eller genomgått annan likvärdig teoretisk utbildning.

En förutsättning för att kunna avlägga kandidat- eller magisterexamen är att behörighet uppnåtts för universitetsstudier eller motsvarande. De nu redovisade bestämmelserna är därför förenliga med kravet i artikel 6 på universitetsbehörighet.

b. Enligt 4 § första stycket 4 revisorslagen skall en godkänd revisor ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet.

Som nämnts ovan krävs kandidat- eller magisterexamen för att få avlägga nödvändig examen. Vidare krävs enligt 5 § första stycket 2 revisorsförordningen att sökanden genomgått en praktisk utbildning under *minst tre år*. Praktiken skall särskilt omfatta revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar, och ske under handledning av godkänd eller auktoriserad revisor.

För att få avlägga högre revisorsexamen krävs enligt 6 § samma förordning att sökanden genomgått en praktisk utbildning under *minst fem år*. Praktiken skall under tre år uppfylla de krav som ställs på sådan praktik för godkänd revisor, och under ytterligare två år ske under handledning av auktoriserad revisor. Vidare skall praktiken innefatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

Av det sagda följer att de som vill bli godkända eller auktoriserade revisorer efter att ha uppnått universitetsbehörighet måste genomgå teoretisk och praktisk utbildning. De redovisade bestämmelserna uppfyller därför kraven i artikel 6 på teoretisk och praktisk utbildning.

Enligt 5 § revisorsförordningen får den som är godkänd revisor avlägga revisorsexamen, om han eller hon har varit godkänd under sammanlagt minst sju år, även om föreskriven praktik inte genomgått. Utredningen återkommer nedan under avsnitt 5.10 och 5.12 till om detta är förenligt med Direktivet.

c. Enligt 4 § första stycket 5 revisorslagen skall en godkänd revisor ha avlagt revisorsexamen. En auktoriserad revisor skall enligt 5 § samma lag ha avlagt högre revisorsexamen.

Av 2 § revisorsförordningen följer att Revisorsnämnden skall anordna prov för revisorsexamen. I 3 och 4 §§ samma förordning finns närmare bestämmelser om revisorsexamens syfte och innehåll. Revisorsexamen som anordnas av Revisorsnämnden får anses motsvara en slutexamen från ett universitet.

Genom bestämmelserna om revisorsexamen och högre revisorsexamen uppfylls kravet i artikel 6 på yrkesexamen för revisorer.

Sammanfattningsvis får utbildningskraven i artikel 6 anses uppfyllda genom de redovisade svenska bestämmelserna.

Utbildningen av revisorer är av stor betydelse för den svenska revisorskåren. Det är viktigt att revisorerna nu och i framtiden håller en mycket hög kompetensnivå. Den svenska högskole- och universitetsutbildningen är på väg att förändras, bl.a. som en följd av den s.k. Bologna-processen. Detta kommer att påverka utbildningen av revisorer. Regelverket kring utbildningen bör därför ses över. Det finns också anledning att göra en översyn av andra utbildningsfrågor, t.ex. i vad mån en revisor skall få tillgodoräkna sig praktik inom EU och USA (jfr artikel 10). En översyn av revisorsförordningen i fråga om vissa utbildningsfrågor pågår redan inom Justitiedepartementet. Utredningen har också för avsikt att återkomma till utbildningsfrågorna i sitt slutbetänkande.

5.8 Artikel 7 – Yrkesexamen

Yrkesexamen enligt artikel 6 skall garantera tillräckliga teoretiska kunskaper i ämnen som är relevanta för lagstadgad revision samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken. Examen skall åtminstone delvis vara skriftlig.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på yrkesexamen.

Direktivet

Artikel 7 motsvarar artikel 5 i 1984 års revisorsdirektiv. Den innebär inte någon ändring i sak.

I artikel 9 ges möjlighet till undantag från artikel 7.

Gällande rätt

Enligt 3 § revisorsförordningen skall revisorsexamen säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet. Högre revisorsexamen skall dessutom säkerställa att revisorn har teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa dessa kunskaper i företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

Någon bestämmelse om att det prov som Revisorsnämnden anordnar till någon del skall vara skriftligt finns inte. I praktiken torde dock enbart skriftliga prov anordnas.

Utredningen

3 § revisorsförordningen överensstämmer nära med artikel 7. Till skillnad mot artikel 7 finns det i den svenska bestämmelsen inte något krav på att yrkesexamen ("examination" i den engelska direktivtexten) till någon del skall vara skriftlig. Såvitt utredningen kan bedöma finns det inte heller någon annan bestämmelse om detta i lag, förordning eller Revisorsnämndens föreskrifter. I praktiken är dock det svenska provet skriftligt och något förtydligande om detta kan inte anses nödvändigt i lag eller förordning. De svenska bestämmelserna får mot bakgrund av det sagda anses förenliga med artikel 7 i Direktivet.

5.9 Artikel 8 – Teoretiskt kunskapsprov

1. Examens teoretiska kunskapsprov skall särskilt omfatta följande ämnesområden:

- a) Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper.
- b) Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning.

- c) Internationella redovisningsstandarder.
- d) Räkenskapsanalys.
- e) Kostnadsbokföring och internredovisning.
- f) Riskhantering och intern kontroll.
- g) Räkenskapsrevision och yrkeskunnande.
- h) Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer.
- i) Internationella revisionsstandarder.
- j) Yrkesetik och oberoende.

2. Det skall även omfatta minst följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revision:

- a) Associationsrätt och företagsstyrning.
- b) Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden.
- c) Beskattningsrätt.
- d) Civil- och handelsrätt.
- e) Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet.
- f) Informationsteknik och datorsystem.
- g) Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering.
- h) Matematik och statistik.
- i) Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

3. Kommissionen kan i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anpassa förteckningen över de ämnesområden som skall ingå i det teoretiska kunskapsprovet enligt punkt 1. När kommissionen antar dessa genomförandeåtgärder skall den beakta utvecklingen inom revision och revisorsyrket.

Förslag och bedömning: Svensk rätt är förenlig med kraven på vilka ämnesområden som den teoretiska utbildningen för yrkesexamen skall omfatta. Den nuvarande uppräknings av ämnesområdena i förordning bör dock utmönstras till förmån för en mer flexibel bestämmelse om att Revisorsnämnden meddelar närmare bestämmelser om detta.

Direktivet

Artikel 8 motsvarar artikel 6 i 1984 års revisorsdirektiv. I artikel 8 har dock flera ämnesområden lagts till och många punkter har fått en annan redaktionell utformning.

Artikel 8 innehåller bestämmelser om vilka ämnesområden som yrkesexamens teoretiska kunskapsprov skall omfatta. Dessa ämnesområden kan fortlöpande anpassas av kommissionen efter samråd med AuRC.

Gällande rätt

Bestämmelser om vilka ämnesområden som yrkesexamens teoretiska kunskapsprov skall omfatta finns i 4 § revisorsförordningen. Den paragrafen upptar i princip de ämnesområden som anges i 1984 års revisorsdirektiv. Enligt 4 § skall den teoretiska utbildningen för revisorsexamen och högre revisorsexamen omfatta följande ämnesområden.

1. räkenskaps- och förvaltningsrevision,
2. räkenskapsanalys,
3. extern redovisning,
4. koncernredovisning,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. intern revision och kontroll,
7. normer för upprättande av års- och koncernredovisning samt normer för metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,
8. rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,
9. associationsrätt,
10. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
11. beskattningsrätt,
12. civil- och handelsrätt,
13. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,
14. informations- och databehandling,
15. organisationslära och nationalekonomi,
16. matematik och statistik, och
17. grundläggande principer för finansiering.

I paragrafens andra stycke anges att utbildningen skall omfatta de ämnesområden som anges i första stycket 9–17 i den utsträckning det har betydelse för revisionen.

Utredningen

Bestämmelsen i 4 § revisorsförordningen överensstämmer med artikel 8 i Direktivet. De kunskapsprov som nu anordnas uppfyller de krav som ställs på vilka ämnesområden som skall omfattas.

Av artikel 8 punkten 3 framgår att ämnesområdena fortlöpande kommer att förändras av kommissionen i takt med utvecklingen inom revision och revisorsyrket. Sådana förändringar kan i och för sig genomföras i svensk rätt genom ändring i revisorsförordningen. Det är emellertid enligt utredningen lämpligare att ämnesområdena anges i föreskrift som meddelas av Revisorsnämnden. Med en sådan ordning kan återkommande behov av att ändra ämnesområdena enkelt tillmötesgå.

På grund av det anförda föreslår utredningen att det i revisorsförordningen anges att Revisorsnämnden meddelar närmare föreskrifter om vilka ämnesområden som revisorsexamens teoretiska kunskapsprov skall omfatta.

5.10 Artikel 9 – Undantag

1. Den som har avlagt universitets- eller motsvarande examen, eller har en akademisk grad eller motsvarande kompetens, i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artiklarna 7 och 8 befria från teoretiska kunskapsprov i de ämnen som denna examen eller grad avser.

2. Den som har en akademisk grad eller motsvarande kompetens i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artikel 7 befria från att avlägga prov som avser förmåga att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna i dessa ämnen, om personen i fråga har fått en praktisk utbildning i dessa som kan styrkas med en statligt erkänd examen eller utbildningsbevis.

Bakgrund

Artikel 9 motsvarar artikel 7 i 1984 års revisorsdirektiv. Den innebär inte någon ändring i sak.

Artikel 9 ger en möjlighet för medlemsstaterna att undanta vissa personer från att avlägga vissa teoretiska kunskapsprov (punkten 1) och prov avseende förmågan att praktiskt tillämpa teoretiska kunskaper i vissa ämnen (punkten 2).

Utredningen

De svenska reglerna om revisorsexamen, se ovan under artiklarna 7 och 8, är anpassade till att de som skall avlägga prov för revisorsexamen har genomgått universitetsutbildning och praktisk utbildning på t.ex. revisionsbyrå. De prov som anordnas av Revisorsnämnden tar således hänsyn till de grundläggande teoretiska och praktiska kunskaper som redan inhämtats av sökanden. Detta är förenligt med artikel 9.

5.11 Artikel 10 – Praktisk utbildning

1. För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, skall en minst treårig praktisk utbildning genomgåas i bland annat revision av årsbokslut och sammanställd redovisning eller liknande redovisningshandlingar. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning skall fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

2. Medlemsstaterna skall se till att all utbildning genomförs av personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på deras förmåga att tillhandahålla den praktiska utbildningen.

Bedömning: Svensk rätt strider inte mot Direktivets krav på praktisk utbildning, med undantag för att det behöver införas en bestämmelse i revisorsförordningen som gör det möjligt att fullgöra praktik hos revisorer eller revisionsföretag som godkänts av behöriga myndigheter i andra länder inom EES. Med hänsyn till pågående förordningsarbete inom Justitiedepartementet avstår dock utredningen från att nu lämna något förslag i denna del.

Bakgrund

Bestämmelsen motsvarar artikel 8 i 1984 års revisorsdirektiv och ställer krav på den praktiska utbildningens längd och innehåll. I 1984 års direktiv var det fakultativt för medlemsstaterna att tillåta praktisk utbildning i en annan medlemsstat. Artikel 10 i Direktivet innebär att medlemsstaterna nu måste tillåta att praktiken fullgörs

hos en kvalificerad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

Utredningen

Bestämmelser med motsvarande innehåll som i artikel 10 finns i 5 § första stycket 2 revisorsförordningen. Som nämnts ovan under avsnitt 5.7 krävs för att få avlägga revisorsexamen att sökanden genomgått en praktisk utbildning under minst tre år. Praktiken skall särskilt omfatta revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar samt ha skett under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor. De svenska bestämmelserna är i princip förenliga med kraven i artikel 10.

Artikel 10 ställer dock krav på att praktiken skall kunna ske under handledning av en kvalificerad revisor eller ett revisionsföretag inom EES. Den svenska regleringen medger dock inte detta. Med hänsyn till pågående förordningsarbete inom Justitiedepartementet avstår dock utredningen från att lämna ett förordningsförslag med sådan innebörd.

För högre revisorsexamen ställer svensk rätt högre krav än vad som följer av artikel 10. Enligt 6 § skall praktiken ha omfattat minst fem år. Under två av dessa fem år skall praktiken ha skett under handledning av auktoriserad revisor och innefatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

Enligt punkten 5 i Direktivets preambel får en medlemsstat införa strängare krav om inte något annat anges i Direktivet. Något hinder mot strängare krav på revisorer som skall utföra revision i särskilt svårreviderade företag finns inte angivet. De svenska bestämmelserna om kvalificering till auktoriserad revisor kan därför inte anses stå i strid med Direktivet.

Det strängare svenska kravet beror på systemet med flera revisorskategorier. Som tidigare angetts har utredningen för avsikt att i sitt slutbetänkande återkomma till frågan om det finns behov av flera lagstadgade revisorskategorier.

Det kan vidare ifrågasättas om det är nödvändigt att behålla det svenska kravet på att hela praktiktiden skall fullgöras under handledning av en kvalificerad revisor eller ett registrerat revisionsföretag (se avsnitt 5.7). Enligt artikel 10 är det tillräckligt att 2/3 av praktiken fullgörs hos revisorn eller ett revisionsföretag.

Frågan bör behandlas i samband med att frågan om flera revisorskategorier och utbildningsfrågor behandlas. Utredningen lämnar därför inte nu något ändringsförslag i denna del, utan nöjer sig med att konstatera att Direktivet ger möjlighet att ha ett strängare krav i detta avseende.

5.12 Artikel 11 – Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet

En medlemsstat får som lagstādgade revisorer godkänna personer som inte uppfyller villkoren enligt artikel 6, under förutsättning att de kan styrka

a) att de under 15 år har utövat yrkesmässig verksamhet som har gett dem möjligheter att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7, eller

b) att de under sju år har utövat yrkesmässig verksamhet på de angivna områdena och dessutom har erhållit praktisk utbildning enligt artikel 10 samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7.

Bedömning: Enligt svensk rätt får revisorsexamen avläggas av den som varit godkänd revisor under minst sju år trots att han eller hon inte genomgått nödvändig teoretisk och praktisk utbildning. Detta undantag är förenligt med artikel 11.

Direktivet

Artikel 11 motsvarar artikel 9 i 1984 års revisorsdirektiv och innebär inte någon ändring i sak. Bestämmelsen ger möjlighet för medlemsstaterna att godkänna personer som kvalificerade revisorer trots att personerna inte uppfyller utbildningskraven i artikel 6.

Gällande rätt

I 5 § andra stycket revisorsförordningen anges att revisorsexamen får avläggas av den som varit godkänd revisor under minst sju år, även om han eller hon inte genomgått nödvändig teoretisk och praktisk utbildning. Enligt Revisorsnämndens föreskrifter krävs för att bli godkänd eller auktoriserad revisor att sökanden under fem år

före ansökan utövat revisionsverksamhet under minst 1 500 timmar. Mer än hälften av dessa timmar skall ha avsett juridiska personer som enligt lag skall ha godkänd eller auktoriserad revisor. Uppdragen skall också ha omfattat klienter inom olika branscher.

Utredningen

Det svenska undantaget får anses vara förenligt med artikel 11. Utredningen har inte prövat om det finns behov av ytterligare undantag enligt artikel 11.

5.13 Artikel 12 – Kombination av praktisk och teoretisk utbildning

1. Medlemsstaterna får från de i artikel 11 angivna åren av yrkesmässig verksamhet räkna av tid för teoretisk utbildning på de områden som anges i artikel 8, förutsatt att utbildningen har avslutats med en statligt erkänd examen. Utbildningen får inte understiga ett år och får inte heller med mer än fyra år räknas av från tiden för yrkesmässig verksamhet.
2. Tiden för den yrkesmässiga verksamheten och praktiska utbildningen får inte understiga tiden för den teoretiska utbildningen tillsammans med den praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.

Direktivet

Artikel 12 motsvaras av artikel 10 i 1984 års revisorsdirektiv och innebär inte någon ändring i sak. Artikel 12 anger hur tiden i artikel 11 skall räknas.

Utredningen

Några bestämmelser i svensk rätt om avräkning av tid för teoretisk utbildning finns inte och behövs enligt utredningens mening inte heller.

5.14 Artikel 13 – Fortbildning

Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för påföljder enligt artikel 30.

Förslag och bedömning: Det får anses utgöra god revisorssed att en revisor upprätthåller och utvecklar sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning. För att klargöra Direktivets krav på utbildning och att underlåtenhet i detta avseende kan ge upphov till disciplinära åtgärder bör en förtydligande bestämmelse om vidareutbildning införas i förordning.

Direktivet

Bestämmelsen är ny. Den ansluter till IFAC:s yrkesetiska regler (avsnitt 100.4 och 130 the Code of Ethics for Professional Accountants) och sjunde utlåtande om utbildning (International Education Statement – IES 7 – Continuing Professional Development: A program of lifelong learning and continuing development of professional competence; se särskilt avsnitt 19). I reglerna presenteras allmänna standarder för vad som skall anses utgöra god revisorssed (good practice) i fråga om utbildning och vidareutveckling för revisorer.

Gällande rätt

Enligt 4 § 4 och 5 § revisorslagen skall en godkänd eller auktoriserad revisor ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet. Av 33 § följer att godkännandet eller auktorisationen för en revisor skall upphävas om han eller hon inte längre uppfyller kraven i 4 eller 5 §.

I revisorsförordningen finns angivet vilken grundläggande utbildning som behövs för att kvalificeras som godkänd eller auktoriserad revisor. Någon uttrycklig skyldighet för redan kvalificerade revisorer att vidareutbilda sig för att vara fortsatt kvalificerad efter giltighetstidens utgång eller för att inte riskera att få kvalifikationen upphävd finns inte.

I regel 6 i FAR SRS yrkesetiska regler föreskrivs att en medlem skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning. I anvisningarna till denna regel sägs bl.a. följande. Vidareutbildning kan delas in i fördjupning, uppdatering och specialisering. Till vidareutbildning räknas interna och externa kurser samt seminarier, utbildnings- och annat utvecklingsarbete samt forskning och publicistisk verksamhet. Vidareutbildningen bör omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Den skall vara anpassad för den enskilde medlemmens behov. Såväl planerad som faktiskt genomförd vidareutbildning skall dokumenteras.

IREV AB, som ägs av FAR SRS, tillhandahåller vidareutbildning i form av kurser och seminarier för godkända och auktoriserade revisorer.

Utredningen

Genom FAR SRS yrkesetiska regler, som är baserade på IFAC:s uttalanden om vidareutbildning, får det anses utgöra god revisorssed att upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning. För att klargöra revisorernas skyldigheter och tillgodose Direktivets krav i detta avseende finns det skäl att införa en särskild bestämmelse om detta. Av 4 § 4 revisorslagen framgår att en godkänd revisor skall ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet. Enligt utredningens mening är det lämpligt att en förtydligande bestämmelse om vidareutbildning införs i 4 § revisorsförordningen.

En del av vidareutbildningen sker genom det dagliga arbete som en revisor utför och den information som han eller hon inhämtar i samband med detta. En revisor bör emellertid också förkovra sig på ett mer strukturerat sätt genom att t.ex. delta i olika seminarier och kurser.

Vidareutbildningen bör först och främst gälla vidmakthållande av de kunskaper och färdigheter som krävs för att revisorns arbete skall kunna hålla en hög kompetensnivå. Utbildningen kan exempelvis gälla ny relevant lagstiftning eller nya yrkesetiska regler. Den kan också avse fördjupade studier i något ämne eller specialisering inom ett arbetsområde.

Vidareutbildningen bör anpassas till den enskilde revisorns behov. Några generella bestämmelser av innebörd att en revisor

obligatoriskt måste genomgå en viss kurs eller ett visst seminarium bör därför inte läggas fast. Utbildningsutbudet kommer också att förändras över tiden. Med hänsyn till detta bör det ankomma på Revisorsnämnden att genom föreskrifter eller på annat sätt fastslå riktlinjer för godkänd vidareutbildning. Det bör dessutom ankomma på Revisorsnämnden att pröva om en revisor som vidareutbildning skall få tillgodoräkna sig viss utbildning och om vidareutbildning därigenom eller eljest skett i erforderlig omfattning.

Revisorsnämnden bör kunna vidta disciplinära åtgärder om en revisor inte uppfyller vidareutbildningskravet. Av 32 § revisorslagen framgår att nämnden kan vidta disciplinära åtgärder om en revisor åsidosätter sina skyldigheter. Detta bör omfatta även den föreslagna skyldigheten att vidareutbilda sig. Någon ny bestämmelse i detta avseende kan därför inte anses nödvändig.

5.15 Artikel 14 – Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater

Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall införa godkännandeförfaranden för lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. I dessa får inte krävas mer än lämplighetsprov enligt artikel 4 i rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier. Lämplighetsprovet, som skall genomföras på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i den berörda medlemsstaten, skall endast avse den lagstadgade revisorns kunskaper om denna medlemsstats lagar och andra författningar som är relevanta för lagstadgade revisioner.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att revisorer från andra länder inom EES efter avlagt prov skall kunna bli kvalificerade revisorer.

Direktivet

Artikel 14 motsvarar artikel 11 i 1984 års revisorsdirektiv. Artikel 14 innebär skyldighet för varje medlemsstat att införa ett godkännandeförfarande med lämplighetsprov för revisorer och revisionsföretag som godkänts i en annan medlemsstat. Tidigare var detta fakultativt. Vidare föreskrivs vissa gränser för vad som får

krävas vid ett sådant godkännandeförfarande, vilket språk lämplighetsprovet skall genomföras på och vad det skall innehålla.

Gällande rätt

I 6 och 7 §§ revisorslagen finns bestämmelser om sådant godkännandeförfarande som avses i artikel 14. Enligt 6 § skall kraven enligt 4 § på revisorsexamen anses uppfyllt av den som innehar ett utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision inom EES eller i Schweiz. Av 7 § följer att kraven i 5 § på högre revisorsexamen skall anses uppfyllt för den som *utan behörighetsbegränsning* innehar ett sådant examensbevis. Därutöver krävs enligt båda bestämmelserna att han eller hon hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Enligt 3 § tredje stycket revisorsförordningen skall lämplighetsprovet säkerställa att utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som godkänd eller auktoriserad revisor. Provet skall vara anpassat till den utländske revisorns utbildning och yrkeserfarenhet.

Bestämmelserna kompletteras av Revisorsnämndens föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 2001:3) och om utbildning och prov (RNFS 1996:1). Av sistnämnda föreskrifter framgår att lämplighetsprov anordnas vid ett tillfälle per år under perioden oktober–december.

Provet är muntligt och tar cirka sex timmar. Det anpassas efter sökandens förkunskaper och erfarenheter. Under provet prövas sökandens kunskaper om grundläggande principer i svensk rätt. Särskild vikt tillmätts frågor som aktualiseras vid revision. Provet omfattar associationsrätt, handelsrätt, redovisning m.m. och beskattningsrätt.

Utredningen

Enligt utredningens mening uppfyller det svenska regelverket de krav som i artikel 14 ställs på lämplighetsprov.

5.16 Artikel 51 – Övergångsbestämmelse

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som medlemsstaternas behöriga myndigheter har godkänt i enlighet med bestämmelserna i direktiv 84/253/EEG innan de bestämmelser som avses i artikel 53.1 träder i kraft skall anses vara godkända enligt bestämmelserna i det här direktivet.

Bedömning: I övergångsbestämmelserna till revisorslagen sägs att en kvalificerad revisor eller ett registrerat revisionsbolag enligt äldre bestämmelser skall anses kvalificerad eller registrerat även enligt revisorslagen. Detta bör gälla även fortsättningsvis.

Direktivet

Av artikel 51 följer att en revisor som godkänts innan Direktivet genomförts i nationell rätt skall anses som godkänd, även om han eller hon inte uppfyller kraven för detta enligt Direktivet.

Enligt artikel 12 i 1984 års revisorsdirektiv fick på motsvarande sätt en medlemsstat anse sådana yrkesutövare som kvalificerade enligt Direktivet, om behörig myndighet godkänt dem innan Direktivets bestämmelser börjat gälla.

I artikel 53.1 anges att medlemsstaterna senast den 29 juni 2008 skall anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa Direktivet.

Svensk rätt

Enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen skall en revisor som är godkänd eller auktoriserad enligt äldre bestämmelser anses som godkänd respektive auktoriserad enligt revisorslagen. Genom bestämmelsen jämföras de som har godkänts eller auktoriserats enligt 1995 års revisorslag och 1973 års revisorsförordning med dem som kvalificerats enligt 2001 års lag.

Vidare skall enligt punkten 5 ett revisionsbolag som registrerats enligt 9 § i 1995 års revisorslag anses som registrerat enligt revisorslagen. Bestämmelsen jämställer bolag som registrerats enligt 1995 års lag med dem som registrerats enligt 2001 års lag.

Av punkten 6 följer att ett revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall anses som registrerat vid den tidpunkt som Revisorsnämnden har bestämt. Denna bestämmelse motsvarar punkten 3 i övergångsbestämmelserna till 1995 års lag.

Utredningen

De nya bestämmelser i svensk rätt som Direktivet kan föranleda med avseende på godkännande och auktorisation samt registrering bör endast gälla de revisorer som skall godkännas, auktoriseras eller registreras efter det att de nya bestämmelserna trätt i kraft. Någon särskild bestämmelse för dem som vid denna tidpunkt redan är godkända eller auktoriserade genom 2001 års revisorslag är inte nödvändig. Punkten 4 i övergångsbestämmelserna till 2001 års lag bör alltså gälla för kvalificerade revisorer enligt 1995 års revisorslag eller 1973 års revisorsförordning.

Vad som nu sagts bör på motsvarande sätt gälla beträffande registrerade revisionsföretag. Bestämmelsen i punkten 6 om revisionsbolag som registrerats enligt bestämmelser äldre än 1995 års lag torde inte längre tillämpas.

5.17 Övrigt

Förslag: En i Sverige kvalificerad revisor bör få utöva revisionsverksamhet i andra länder inom EES utan särskilt tillstånd, även om han eller hon inte utövar den som enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor, i aktiebolag eller i handelsbolag. För verksamhet i länder utanför EES bör däremot krävas tillstånd av Revisorsnämnden.

I punkterna 7 och 8 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen anges att de som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, men som inte uppfyllde vissa av den nya revisorslagens villkor för godkännande och auktorisation, under vissa förutsättningar fick

godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser. Detta gällde dock endast till och med utgången av år 2002. Bestämmelsen är därför inte längre tillämplig.

Enligt 8 § andra stycket revisorslagen får Revisorsnämnden tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom EES eller i Schweiz trots att han eller hon inte utövar den som enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag. Direktivet bygger på principen om ömsesidigt erkännande av revisorer. En revisor som godkänts eller auktoriserats i Sverige bör därför – i den mån det är tillåtet i den andra staten – utan särskilt tillstånd få verka i andra länder inom EES. Beträffande länder utanför EES bör däremot krävas tillstånd. Bestämmelsen i 8 § revisorslagen bör ändras i enlighet med detta.

Utredningen har i övrigt inte funnit några svenska bestämmelser som skulle kunna strida mot Direktivets bestämmelser om godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande.

6 Registrering

Förslag: I förordning införs en bestämmelse om att Revisorsnämndens register över revisorer och revisionsföretag skall hållas allmänt tillgängligt på nämndens webbplats, dock ej uppgift om personnummer samt bostadsadress.

I förordning införs bestämmelser om att registret beträffande revisorer skall innehålla uppgift om

- registernummer,
- firma, postadress, webbplats och registernummer för det företag som revisorn företräder samt
- registrering av revisor i utländskt register med angivande av utländskt registernummer och registermyndighet.

I förordning införs bestämmelser om att registret beträffande revisionsföretag skall innehålla uppgift om

- associationsform,
- en kontaktperson,
- företagets webbplats,
- postadresser till alla kontor i Sverige,
- namn och registernummer för alla kvalificerade revisorer i företaget,
- person- eller organisationsnummer för alla ägare,
- personnummer på alla ledamöter i ledningen,
- firma och adress till alla företag som ingår i samma nätverk som det registrerade revisionsföretaget samt
- registrering av revisionsföretaget i utländskt register med angivande av utländskt registernummer och registermyndighet.

I förordning införs bestämmelser om att revisorer och revisionsföretag skall anmäla de uppgifter som skall framgå av registret och att de utan dröjsmål skall anmäla ändrade förhållanden. Anmälan skall vara egenhändigt undertecknad av revisorn eller behörig företrädare för revisionsföretaget.

6.1 Artikel 15 – Offentligt register

1. Alla medlemsstater skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register i enlighet med artiklarna 16 och 17. Under särskilda omständigheter behöver medlemsstaterna inte tillämpa kraven i denna artikel och artikel 16 med avseende på offentliggörande, dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att minska ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.
2. Medlemsstaterna skall se till att varje lagstadgad revisor och revisionsföretag unikt kan identifieras med ett nummer i det offentliga registret. I registret skall registeruppgifter lagras i elektronisk form och vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg.
3. Det offentliga registret skall också innehålla namn på och adress till de behöriga myndigheter som svarar för godkännande enligt artikel 3, för kvalitetsssäkring enligt artikel 29, för utredningar och påföljder rörande lagstadgade revisorer och revisionsföretag enligt artikel 30 samt för offentlig tillsyn enligt artikel 32.
4. Medlemsstaterna skall se till att det offentliga registret är i drift senast den 29 juni 2009.

Direktivet

Enligt artikel 28 i 1984 års revisorsdirektiv skall medlemsstaterna säkerställa att namn och adress för alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag är offentligt tillgängliga.

Artikel 15 i Direktivet ställer också krav på att uppgifterna om namn och adress skall vara offentligt tillgängliga. Men dessutom skall det finnas ett register som är allmänt tillgängligt på elektronisk väg. Enligt Dataskyddsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter) förstås med register en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgänglig enligt särskilda kriterier. Enligt prop. 1997/98:44 s. 38 ff. omfattar detta bl.a. automatiserad behandling av personuppgifter.

Genom artikel 15 införs dessutom ett krav på att varje revisor och revisionsföretag skall ha ett registernummer. Artikeln innebär vidare att det av registret skall framgå namn och adress till den

myndighet som svarar för kvalificering, kvalitetssäkring, utredningar och påföljder samt offentlig tillsyn.

En nyhet är också att det finns möjlighet att göra undantag från kraven i vissa situationer.

Enligt punkten 8 i Direktivets preambel syftar de grundläggande bestämmelserna om registrering till att skydda tredje man, dvs. långivare och andra som träder i förbindelse med europeiska företag som granskas av revisorer som skall finnas i registret.

Gällande rätt

Enligt 40 § revisorslagen skall Revisorsnämnden föra ett register över revisorer och registrerade revisionsbolag. Närmare bestämmelser om registret finns i 10–12 §§ revisorsförordningen. Av förordningen framgår bl.a. följande.

Registret skall föras med hjälp av automatiserad behandling. Det syftar till att tillhandahålla uppgifter för

- allmän och enskild verksamhet där revisorsanknuten information utgör underlag för prövningar eller beslut,
- aktualisering, komplettering eller kontroll av revisorsanknuten information som finns i medlemsregister eller liknande register och
- offentlig verksamhet som avser kvalificerade revisorer eller registrerade revisionsbolag, eller för att kunna utföras förutsätter tillgång till revisorsanknuten information.

Registret skall innehålla uppgift om bl.a. fullständigt namn, personnummer, eller om sådant saknas, födelsedatum för revisorer. För registrerade revisionsbolag skall registret innehålla bl.a. firma och organisationsnummer.

Revisornämnden publicerar för närvarande inte uppgifter ur registret på sin hemsida med hänvisning till att personuppgiftslagen (1998:204) inte tillåter detta. Den som vill få tillgång till uppgifterna får därför ta kontakt med nämndens utredningssekretariat.

Enligt 2 § personuppgiftslagen skall avvikande bestämmelser i annan lag eller förordning gälla framför bestämmelserna i personuppgiftslagen.

Av 10 § personuppgiftslagen följer att personuppgifter får behandlas endast efter samtycke från den registrerade eller om det är nödvändigt för vissa särskilt angivna ändamål. Som exempel på sådant ändamål kan nämnas att en rättslig skyldighet eller en arbetsuppgift av allmänt intresse skall kunna utföras eller ett berättigat intresse tillgodoses, om detta intresse väger tyngre än den registrerades intresse av skydd mot kränkning av den personliga integriteten.

Utredningen

Revisorsnämnden för i dag med stöd av lag ett automatiserat register över alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. Registret är datoriserat och således elektroniskt.

Uppgifterna i registret är allmänt tillgängliga. Direktivet ställer emellertid krav på att uppgifter om kvalificerade revisorer och registrerade revisionsföretag skall vara elektroniskt tillgängliga. Detta får anses innebära att allmänheten skall kunna få direktåtkomst till uppgifterna. Utredningen föreslår med hänsyn till detta att det i lag införs en bestämmelse om att namn på godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsföretags firma skall hållas allmänt tillgängliga på Revisorsnämndens webbplats (jfr 31 § lagen om handel med finansiella instrument). En sådan lagbestämmelse får anses motiverad av hänsyn till intresset att skydda investerare, borgenärer och andra tredje män och kan inte anses vara oproportionerligt ingripande med hänsyn till sitt syfte.

Utredningen föreslår vidare att det av registret skall framgå att Revisorsnämnden ansvarar för kvalificering och kvalitetskontroll av revisorer och revisionsföretag samt för utredningar och påföljder och offentlig tillsyn. Vad registret i övrigt skall innehålla behandlas i följande avsnitt.

Bestämmelserna om innehållet i registret över revisorer och revisionsföretag bör som i dag ges i förordning. De föreslagna författningsändringarna bör träda i kraft vid samma tidpunkt som de övriga författningsförslag utredningen lämnar i detta betänkande, nämligen den 29 juni 2008.

6.2 Artikel 16 – Registrering av lagstadgade revisorer

1. För lagstadgade revisorer skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:

- a) Namn, postadress och registernummer.
- b) I förekommande fall namn, postadress, webbadress samt registernummer för det eller de revisionsföretag där den lagstadgade revisorn är anställd eller delägare eller motsvarande.
- c) Alla andra registreringar som lagstadgad revisor vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter och som revisor i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.

2. Revisorer från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som lagstadgade revisorer.

Direktivet

I bestämmelsen ges riktlinjer för vad registret skall innehålla i fråga om kvalificerade revisorer.

Gällande rätt

I 11 § revisorsförordningen anges vad Revisorsnämndens register skall innehålla beträffande godkända och auktoriserade revisorer. Förutom fullständigt namn, personnummer eller födelsedatum skall det finnas uppgift om bostadsadress och tjänsteadress.

Utredningen

Enligt artikel 16.1 a skall det finnas uppgift om alla kvalificerade revisorers namn. Genom bestämmelserna i revisorsförordningen är svensk rätt förenlig med Direktivets krav i detta avseende.

Artikel 16.1 a innehåller krav på att varje revisor och revisionsföretag åsätts ett registernummer. I Revisorsnämndens register finns i dag uppgift om revisorers personnummer. Så bör vara fallet även fortsättningsvis. Av hänsyn till den personliga integriteten är det enligt utredningens mening dock inte lämpligt att hålla person-

nummer allmänt tillgängliga på Revisorsnämndens webbplats. I stället bör varje revisor åsättas ett särskilt registernummer.

Artikel 16.1 a innehåller vidare ett krav på att uppgift om revisorns postadress skall anges i registret. Enligt utredningens mening är det tillräckligt att det på nämndens hemsida finns angivet en adress där revisorn kan nås per post. Det kan således inte anses nödvändigt att på hemsidan offentliggöra revisorns bostadsadress.

Med hänsyn till det sagda föreslås att det av revisorsförordningen framgår att uppgift om revisorers personnummer och bostadsadress inte skall hållas allmänt tillgängliga på Revisorsnämndens webbplats.

För att uppfylla kravet i artikel 16.1 b bör det vidare i revisorsförordningen införas en bestämmelse om att registret skall innehålla vissa uppgifter om det företag som revisorn utövar revisionsverksamhet i. Det gäller företagets namn, postadress, webbplats och registernummer.

Revisorsnämndens register bör också innehålla uppgift om revisorn är upptagen som kvalificerad revisor i motsvarande utländska register. I sådant fall skall det finnas uppgift om registernummer och vilken myndighet som registrerat revisorn, jfr artikel 16.1 c.

För att uppfylla kravet i artikel 16.2 bör det slutligen också i revisorsförordningen införas en bestämmelse om att det av registret tydligt skall framgå om revisorer registrerats i enlighet med bestämmelserna i artikel 45 om revisorer från tredjeland. Det gäller revisorer som reviderar utländska företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige.

6.3 Artikel 17 – Registrering av revisionsföretag

1. För revisionsföretag skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:
 - a) Namn, postadress och registernummer.
 - b) Associationsform.
 - c) Kontaktuppgifter, kontaktperson och i förekommande fall webbadress.
 - d) Postadress till alla kontor i medlemsstaten.
 - e) Namn och registernummer för alla lagstadgade revisorer som är anställda eller delägare eller motsvarande i revisionsföretaget.
 - f) Namn och kontorsadress för alla ägare och aktieägare.

- g) Namn och kontorsadress för alla ledamöter i förvaltnings- eller ledningsorganet.
- h) I tillämpliga fall även medlemskap i ett nätverk och en förteckning över namn och adresser till medlemsföretag och anknutna företag eller uppgift om var sådan information finns allmänt tillgänglig.
- i) Alla andra registreringar som revisionsföretag vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter samt som revisionsföretag i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.

2. Revisionsföretag från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som revisionsföretag.

Direktivet

I artikel 17 anges vad registret skall innehålla i fråga om revisionsföretag.

Gällande rätt

I 11 § revisorsförordningen finns bestämmelser om vad Revisorsnämndens register skall innehålla beträffande registrerade revisionsbolag. Registret skall för det första innehålla uppgift om firma, organisationsnummer och postadress. Vidare skall det finnas namn och postadress för ledamöter i registrerade revisionsbolags ledning. Det skall dessutom innehålla namn och postadress för aktieägare eller annan delägare.

Utredningen

I artikel 17 föreskrivs att registret skall innehålla uppgift om revisionsföretags firma, postadress och organisationsnummer. Detta följer redan i dag av revisorsförordningen.

Bestämmelserna i revisorsförordningen uppfyller också artikelns krav på uppgift om hur företaget kan nås (postadress) samt om namn och postadress på ägare och ledamöter i ledningen.

Enligt artikel 17 skall registret innehålla uppgift om associationsform. Beträffande svenska företag framgår detta normalt av företagens firma. Med hänsyn till att även utländska revisionsföretag kan komma att registreras föreslår utredningen en

bestämmelse som klargör att det i registret skall finnas uppgift om associationsform.

För att uppfylla kraven i artikel 17 föreslår utredningen vidare att det i registret skall finnas uppgift om en kontaktperson, adress till företagets webbplats och postadresser till alla kontor i Sverige.

Utredningen föreslår även att det i registret skall finnas uppgift om namn och registernummer på alla kvalificerade revisorer i revisionsföretaget samt ett register- eller organisationsnummer på alla ägare och ledamöter i ledningen. Enligt utredningens mening bör ägarnas och ledamöternas personnummer anges i registret. Dessa uppgifter bör dock inte hållas allmänt tillgängliga på Revisorsnämndens hemsida (jfr vad som ovan sagts om detta under avsnitt 6.2).

Härutöver bör i registret finnas uppgift om företaget ingår i ett nätverk med namn och adresser på övriga företag i nätverket.

Slutligen föreslår utredningen att det skall finnas uppgift om revisionsföretaget finns angivet som revisionsföretag i motsvarande utländska register. I sådant fall skall det finnas uppgift om det utländska registernumret och vilken myndighet som registrerat revisionsföretaget.

6.4 Artikel 18 – Uppdatering av registeruppgifter

Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag till de registerförande behöriga myndigheterna utan onödigt dröjsmål anmäler varje förändring av uppgifterna i det offentliga registret. Efter anmälan skall registret uppdateras utan onödigt dröjsmål.

Utredningen

Artikel 18 får anses innefatta ett krav på att alla kvalificerade revisorer och revisionsföretag utan dröjsmål anmäler till Revisorsnämnden om namn, adress eller något annat förhållande som skall framgå av registret ändras.

Utredningen föreslår att denna anmälningsskyldighet föreskrivs i förordning.

6.5 Artikel 19 – Ansvar för registeruppgifter

Uppgifter som lämnas till de relevanta behöriga myndigheterna enligt artiklarna 16, 17 och 18 skall ha undertecknats av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. Om den behöriga myndigheten medger att uppgifterna tillhandahålls elektroniskt kan detta till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer.

Utredningen

Utredningen föreslår att det i förordning anges att de uppgifter som skall lämnas eller anmälas till Revisorsnämnden skall vara egenhändigt undertecknade av revisorn eller av behörig företrädare för revisionsföretaget.

Enligt 17 § lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer skall en kvalificerad elektronisk signatur anses uppfylla kravet på egenhändig underskrift, om det är tillåtet att uppfylla kravet med elektroniska medel. Det får ankomma på Revisorsnämnden att bestämma i vilken utsträckning detta skall vara möjligt och om detta bör vara förenat med några särskilda krav.

6.6 Artikel 20 – Språk

1. Uppgifter som lagras i det offentliga registret skall vara utformade på ett språk som är tillåtet enligt den berörda medlemsstatens språkregler.
2. Medlemsstaterna får dessutom tillåta att det offentliga registrets uppgifter lagras på andra officiella EU-språk. Medlemsstaterna får kräva att översättningen av uppgifterna skall vara bestyrkt. Den berörda medlemsstaten skall se till att det i registret anges om översättningen är bestyrkt eller ej.

Utredningen

Uppgifterna i Revisorsnämndens register bör vara avfattade och finnas tillgängliga på det svenska språket. Det finns inte skäl att dessutom ha uppgifterna på ett annat språk. Några bestämmelser om detta behövs inte.

Revisorsnämnden får avgöra i vad mån uppgifter som begärs i ett enskilt fall skall översättas och tillhandahållas på ett annat språk (jfr 33 kap. 9 § rättegångsbalken).

7 Oberoende och objektivitet

7.1 Artikel 21 – Yrkesetik

1. Medlemsstaterna skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Dessa skall minst omfatta deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg.

2. För att säkerställa förtroende för revisionsfunktionen och en enhetlig tillämpning av punkt 1 i denna artikel kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta principbaserade tillämpningsföreskrifter om yrkesetik.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att revisorer och registrerade revisionsbolag omfattas av yrkesetiska principer.

Direktivet

Artikel 21 innehåller bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags skyldighet att iaktta yrkesetiska normer. Några av de kriterier som uppräknas i artikeln – såsom integritet och objektivitet – återkommer i artikel 23 respektive i artikel 22. Bestämmelsen om yrkesetik kan fortlöpande komma att anpassas av kommissionen efter samråd med AuRC. Av punkten 9 i Direktivets preambel framgår att kommissionen därvid kan beakta de principer som fastställs i IFAC:s yrkesetiska regler.

Artikel 21 är mer utförlig än dess motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. Det senare innehöll endast summariska bestämmelser i artiklarna 23 och 24 om att revisorerna skulle utföra revisionen med yrkesmässig omsorg samt vara oberoende.

Gällande rätt

De yrkesetiska reglerna i Sverige bygger på ett ramverk med relativt få detaljföreskrifter. I 19 § revisorslagen anges att en revisor skall iaktta god revisorssed. Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed.

God revisorssed syftar främst på normer – såväl författningsbestämmelser som i praxis utvecklade normer – för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (yrkesetiska normer). Den goda seden skall utvecklas bl.a. genom rekommendationer och liknande uttalanden från branschorganisationen. Av 3 § 4 revisorslagen framgår dock att det är Revisorsnämnden som, i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvarar för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt. Innehållet i den goda seden bestäms, i de delar Revisorsnämnden inte använder sin föreskriftsmakt och den rättsbildning som sker med stöd av dessa bestämmelser, ytterst av domstol.

Utöver bestämmelserna i revisorslagen finns även internationella regelverk såsom EG:s oberoenderekommendation och IFAC:s yrkesetiska regler. Dessa internationella regelverk ger en mer detaljerad vägledning för ramverksmodellens tillämpning i olika situationer än revisorslagen och dess förarbeten.

FAR SRS styrelse har utfärdat yrkesetiska regler. Dessa är normer av privaträttslig natur som formellt riktar sig till medlemmarna i branschorganisationen och syftar till att ge dem vägledning och hjälp i de frågor som rör god revisorssed. FAR SRS yrkesetiska regler följer i tillämpliga delar IFAC:s och EG:s regelverk. Branschorganisationens yrkesetiska regler behandlar frågor som rör integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet, tystnadsplikt och upplysningsplikt samt kompetens och yrkesutövning. Därutöver har FAR SRS utfärdat vissa kompletterande rekommendationer och uttalanden.

Utredningen

Utredningen anser att det svenska regelverket är väl förenligt med artikel 21 i Direktivet.

7.2 Artikel 22 – Oberoende och objektivitet

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och/eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision är oberoende av den granskade enheten och inte medverkar i den granskade enhetens beslutsprocess.

2. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgad revision om det finns någon direkt eller indirekt ekonomisk, affärsmässig, anställningsmässig eller annan anknytning – inbegripet erbjudande av andra tjänster än revisionstjänster – mellan den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nätverket och den granskade enheten som en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part skulle anse äventyra den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende. Om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende är utsatt för hot, såsom självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller tillit eller skrämsel, skall den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta skyddsåtgärder för att minska dessa hot. Om hoten jämfört med vidtagna skyddsåtgärder är av sådan art att revisorns eller revisionsföretagets oberoende äventyras, får den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte utföra den lagstadgade revisionen.

När det gäller lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse och när så är lämpligt för att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, skall medlemsstaterna dessutom se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför en lagstadgad revision om den innebär självgranskning eller egenintresse.

3. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets oberoende samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

4. För att säkerställa förtroende för revisionsfunktionen och säkerställa enhetlig tillämpning av punkterna 1 och 2 i denna artikel kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta principbaserade tillämpningsföreskrifter avseende

- a) de hot och skyddsåtgärder som avses i punkt 2,
- b) de situationer där arten av hoten enligt punkt 2 är sådan att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende äventyras,
- c) de fall av självgranskning och egenintresse som avses i punkt 2 andra stycket, då lagstadgad revision kan komma i fråga eller inte.

Förslag och bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att medlemsstaterna skall ha en fungerande reglering av revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet.

Den svenska analysmodellen är förenlig med Direktivets modell.

Utredningen anser inte att det krävs någon bestämmelse som innebär ett absolut förbud mot att utföra lagstadgad revision i företag av allmänt intresse när det förekommer självgranskning eller egenintresse. Utredningen förordar i stället en ordning som innebär att den gällande analysmodellen skall tillämpas även när klienten är ett företag av allmänt intresse. Strängare krav bör dock gälla när självgransknings- eller egenintressehot förekommer vid revisionen av sådana företag. Särskilt stränga krav skall gälla vid revisionen av företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. En bestämmelse bör därför införas i 21 § revisorslagen om att revisorn beträffande uppdrag i revisionsverksamheten som rör företag av allmänt intresse särskilt skall uppmärksamma och vidta åtgärder om det föreligger egenintresse eller självgranskning. Bestämmelserna i artikel 22 skall tillämpas inte bara vid revision utan vid varje uppdrag i revisionsverksamheten.

Svensk rätt är förenlig med Direktivets dokumentationskrav.

Direktivet

Artikel 22 motsvaras av artiklarna 24 och 25 i 1984 års revisorsdirektiv. Enligt sistnämnda artiklar fick revisorer inte utföra lagstadgad revision, vare sig på egen hand eller på ett registrerat revisionsbolags vägnar, om de inte var oberoende. Enligt artikel 26 skulle medlemsstaterna säkerställa att revisorer blev föremål för lämpliga påföljder, om de inte utförde den lagstadgade revisionen på ett oberoende sätt. I artikel 27 fastställdes att medlemsstaterna minst skulle säkerställa att aktieägare och andra delägare i registrerade revisionsbolag inte ingrep i revisionsarbetet på något sätt som äventyrade oberoendet hos de fysiska personer som utförde lagstadgad revision på det registrerade revisionsbolagets vägnar. Detta förbud gällde också personer som ingick i företagsledningen, var verkställande direktör eller medlem i

styrelsen och som inte var personligen godkända, enligt 1984 års revisorsdirektiv, att utföra lagstadgad revision.

Förevarande artikel 22 innehåller bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet vid utförandet av lagstadgad revision. Artikeln baseras i huvudsak på EG-rekommendationen om oberoende från 2002 och innehåller ett flertal nyheter samt utförligare regleringar än motsvarande bestämmelser i 1984 års revisorsdirektiv.

I 22.1 fastslås att revisorer inte får ha något som helst inflytande över den reviderade verksamheten. Detta konstaterande åtföljs i 22.2 av en principbaserad analysmodell, med vars hjälp en revisor skall avgöra om han eller hon kan ha kvar eller åta sig ett uppdrag i en situation där det föreligger ett hot mot hans eller hennes oberoende. Om ett hot föreligger skall motåtgärder vidtas och om detta inte är möjligt eller om vidtagna motåtgärder är otillräckliga skall revisorn inte genomföra uppdraget. Oberoendeanalysen skall göras utifrån förhållanden som föreligger inte enbart mellan å ena sidan revisorn eller det registrerade revisionsbolaget och å andra sidan revisionsklienten, utan även mellan revisorns eller det registrerade revisionsbolagets nätverk å ena sidan och revisionsklienten å den andra.

Utöver den grundläggande analysmodellen innehåller 22.2 i andra stycket en särreglering som rör revision av företag av allmänt intresse. När det gäller revision av sådana företag uppställs i stycket strängare regler vilka innebär att sådana uppdrag, när det är lämpligt för att värna revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet, inte får genomföras om det föreligger självgranskning eller egenintresse.

I 22.3 finns en bestämmelse som reglerar revisorernas och de registrerade revisionsbolagens dokumentationsskyldighet.

I 22.4 anges att kommissionen kan komma att meddela utfyllande och kompletterande regler genom ett kommittéförfarande. Kommissionen kan således, efter hörande av en arbetsgrupp eller sub-kommitté, meddela tillämpningsföreskrifter, som medlemsstaterna är skyldiga att följa.

Bestämmelserna i artikel 22 kompletteras med uttalanden i punkterna 11 och 12 i Direktivets preambel. I punkten 11 ges exempel på dels situationer som kan medföra självgranskningshot och egenintressehot, dels vilka skydd som kan användas för att minska eller eliminera hoten.

Punkten 12 i preambeln hänför sig till den strängare regleringen i 22.2 andra stycket som tar sikte på företag av allmänt intresse. I punkten 12 anges följande.

Vid självgranskning eller egenintresse, när det är lämpligt att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör det ankomma på medlemsstaten och inte på den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör avsäga sig eller avstå från att utföra revisionsuppdraget från sina revisionskunder. Detta bör dock inte leda till att medlemsstaterna blir allmänt skyldiga att förhindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag från att utföra andra tjänster än revisionstjänster åt sina revisionskunder. För att avgöra om det är lämpligt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgade revisioner vid egenintresse eller självgranskning, i syfte att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör de faktorer som beaktas inbegripa frågan huruvida det granskade företaget av allmänt intresse har emitterat överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument.

Gällande rätt

De regler som styr revisorers opartiskhet och självständighet finns såväl i det associationsrättsliga som i det yrkesetiska regelverket. Den associationsrättsliga regleringen (t.ex. aktiebolagslagen och revisionslagen) är av civilrättslig karaktär. Reglerna riktar sig främst till revisionsklienten och anger förutsättningarna för att en kvalificerad revisor skall vara valbar som revisor och därmed kunna fullgöra de skyldigheter som åvilar revisorn som bolagsorgan. En av dessa förutsättningar är att revisorn inte får vara jävig. Rättsverkningarna ur ett associationsrättsligt perspektiv av att en revisor är jävig är att associationen inte har efterkommit sina lagstadgade skyldigheter. Konsekvenserna härav är dels att beslutet att utse den jävige revisorn kan klandras, dels att länsstyrelsen kan förordna en annan revisor och i samband därmed entlediga den jävige revisorn. Om den utsedde revisorn är jävig kan även beslut om fastställande av årsredovisning, beslut om vinstutdelning samt beslut om ansvarsfrihet klandras.

Parallellt med de associationsrättsliga reglerna verkar de yrkesetiska reglerna. Dessa regler, som tar sin utgångspunkt i revisorslagen, är av näringsrättslig natur och inriktade på revisorns yrkes-

etiska agerande. De yrkesetiska reglerna innebär bl.a. ett förbud för revisorn att åta sig eller kvarstå i ett uppdrag om omständigheterna är sådana att associationsrättsligt jäv föreligger. Reglerna innebär vidare att en revisor även i övrigt måste vara opartisk och självständig i förhållande till det reviderade företaget och dess funktionärer. De rättsliga effekterna av ett förbjudet beroendeförhållande är dock annorlunda än effekterna av ett associationsrättsligt jäv. Konsekvenserna av att reglerna är av yrkesetisk natur är bl.a. att rättsverkningarna vid regelöverträdelser är riktade mot revisorn och inte mot klientbolaget. Exempelvis leder förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare till att revisorn inte får genomföra revisionsuppdraget. Däremot skall ett sådant beroendeförhållande prövas enligt revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet.

De materiella reglerna om opartiskhet och självständighet återfinns framför allt i 20–23 och 25 §§ revisorslagen. Nuvarande revisorslag trädde i kraft innan EU hade fastställt sin rekommendation om revisorers oberoende. Trots detta bygger den i stor utsträckning på tankegångarna bakom rekommendationen.

I 20 § revisorslagen anges bl.a. att uppdrag i revisionsverksamhet skall utföras med opartiskhet och självständighet samt att sådan verksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

Den s.k. analysmodellen behandlas i 21 § revisorslagen. Enligt bestämmelsen, som utformats som en presumtionsregel, skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafen nämns fem typsituationer som alltid anses kunna rubba nämnda förtroende och som därför alltid medför en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. De fem situationer som avses är om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot),
2. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot),

3. uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot),
4. har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot), eller
5. utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).

Uppräkningen är inte uttömmande utan kompletteras med en i samma paragraf intagen generalklausul som täcker alla andra omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt generalklausulen råder en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om det, även om inte någon av de fem punkterna ovan är tillämplig, ändå föreligger något förhållande av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Under vissa förutsättningar kan presumtionen brytas och revisorn åta sig eller behålla ett uppdrag i revisionsverksamheten trots att förhållandena är sådana som avses i någon av typsituationerna eller generalklausulen. I 21 § andra stycket anges följaktligen att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I 22 § revisorslagen ges en möjlighet för revisorer att hos Revisorsnämnden ansöka om förhandsbesked huruvida en viss särskild omständighet är sådan att den kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

Enligt 23 § revisorslagen gäller bestämmelserna i 20–22 §§ i tillämpliga delar även registrerade revisionsbolag.

I 25 § revisorslagen regleras förtroenderubbande sidoverksamhet. En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet,

eller utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked i denna fråga.

Ovan angivna lagbestämmelser kompletteras med exempel och utförligare tolkningar i lagens förarbeten, Revisorsnämndens avgöranden samt FAR SRS yrkesetiska regler.

Enligt 24 § revisorslagen skall revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall bl.a. innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Revisorsnämnden har med stöd av revisorsförordningen meddelat föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). I 2–5 §§ i nämnda föreskrifter finns kompletterande bestämmelser om hur revisorer skall dokumentera uppdrag i revisionsverksamheten. Revisorsnämnden har även gjort ett allmänt uttalande ”Dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m” (2003-06-11).

Utredningen

Av kommittédirektivet följer att utredningen i sitt arbete med reglerna om revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet skall utgå från att de överväganden som gjordes i propositionen med förslag till revisorslag (prop. 2000/01:146) huvudsakligen är förenliga med Direktivet. Med denna utgångspunkt gör utredningen följande överväganden.

Artikel 22.1

Denna bestämmelse ålägger medlemsstaterna en generell skyldighet att se till att de har en fungerande reglering av revisorernas och de registrerade revisionsbolagens opartiskhet och självständighet. Utredningen anser inte att den påkallar någon ändring i svensk rätt.

Artikel 22.2 första stycket

Både första stycket i artikel 22.2 och 21 § revisorslagen bygger på en principbaserad analysmodell. Modellernas lagtekniska struktur skiljer sig dock åt.

Direktivets modell tar för det första sikte på effekterna av en oberoendehotande omständighet. Om sådana effekter föreligger skall motåtgärder vidtas. Den svenska regeln utgår däremot från själva den oberoendehotande omständigheten, vilken får utgöra en presumtion för att avstå från revisionsuppdraget. Presumtionen kan dock brytas på grund av föreliggande omständigheter eller vidtagna motåtgärder. Den svenska analysmodellen innehåller dessutom, utöver en uppräknning av presumtiva hotsituationer, en s.k. generalklausul.

En annan skillnad mellan Direktivet och revisorslagen är att Direktivet reglerar revisorns opartiskhet och självständighet enbart vid utförandet av lagstadgad revision, medan analysmodellen i 21 § revisorslagen skall tillämpas på varje uppdrag i revisionsverksamheten.

Utredningens förslag på definition av begreppet nätverk omfattar för det tredje företag som enligt gällande rätt definieras som revisionsföretag. Det leder till att personkretsen inom vilken den svenska oberoendeanalysen skall tillämpas blir mer omfattande än Direktivets.

Direktivets principbaserade modell baseras på EG-rekommendationen om oberoende. Av punkten 26 till den rekommendationen framgår att modellen tillhandahåller en ram för beaktande av alla de allmänna frågor som rör revisorers oberoende samt att avsnitt B i rekommendationen inte är avsett att ge en uttömmande förteckning över alla de omständigheter där hot mot revisorers oberoende kan uppkomma, utan revisorerna bör vara uppmärksamma på eventuella hot och vidta alla nödvändiga åtgärder i enlighet med principerna och riktlinjerna som anges i rekommendationen. Det sistnämnda kan karaktäriseras som en generalklausul. Det förhållandet att den svenska analysmodellen – till skillnad från Direktivets – innehåller en uttrycklig generalklausul kan därför enligt utredningens mening inte anses vara oförenligt med Direktivets modell.

Som anförts ovan har den svenska analysmodellen ett vidare tillämpningsområde än 22.2. Regleringen i artikel 22 ger emellertid uttryck för en minimiharmonisering och hindrar inte en medlems-

stat från att ha ett vidare tillämpningsområde för sin analysmodell än som följer av Direktivet. På grund härav och då utredningen har att utgå från att den gällande regleringen i revisorslagen i huvudsak är förenlig med Direktivet, finner utredningen inte skäl att föreslå att 21 § revisorslagen nu ändras.

På grund av det anförda anser utredningen att 21 § revisorslagen är förenlig med artikel 22.2 första stycket i Direktivet.

Avslutningsvis konstaterar utredningen att det finns skillnader i strukturen mellan Direktivets och revisorslagens analysmodeller. Även om det inte är klarlagt att den svenska analysmodellen medför strängare bedömningar än Direktivets, kan det inte utslutas att den medför onödigt betungande administrativa pålagor samt viss rättsosäkerhet för revisorerna. Utredningen anser därför att den svenska modellen bör ses över och avser att återkomma till denna fråga i etapp 3 i utredningen.

Artikel 22.2 andra stycket

Stycket tar sikte på ”lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse”. Motsvarande bestämmelser i EG-rekommendationen om oberoende riktar sig generellt mot företag av allmänt intresse, vilka enligt rekommendationen definieras som ”företag som är av betydande allmänt intresse på grund av sin verksamhet, storlek eller antalet anställda eller på grund av att de har ett stort antal aktieägare. Exempel på sådana företag är kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag, pensionsförvaltare och börsnoterade företag.” Det talar för att stycket skall tillämpas på samtliga företag som enligt legaldefinitionen skall betraktas som företag av allmänt intresse. Medlemsstaterna skulle i så fall sakna möjlighet att begränsa regelns tillämpningsområde till en del av nämnda företag.

Men bestämmelsens innebörd är inte klar. Bestämmelsen skall tillämpas på företag av allmänt intresse ”när så är lämpligt” för att skydda revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet. Det måste innebära att medlemsstaterna, om de finner det vara lämpligt, kan göra skillnad mellan olika företag av allmänt intresse, t.ex. så att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad underkastas bestämmelserna i andra stycket medan ett eventuellt hot när det gäller

revisionsuppdrag i andra företag av allmänt intresse skall prövas (endast) enligt 22.2 första stycket.

Ett stöd för att en sådan differentiering skulle vara möjlig ger sista meningen i punkten 12 i Direktivets preambel. Denna mening innebär att man, för att avgöra om det är lämpligt att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag inte utför lagstadgade revisioner vid egenintresse eller självgranskning, bör beakta huruvida det granskade företaget av allmänt intresse har emitterat överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt MiFID. Att just sådana företag skall omges av strängare regler harmonierar med vad som anges i IFAC:s yrkesetiska regler.

Utredningen finner att skälen för och emot en differentiering väger i stort sett lika men att försiktigheten bjuder att stycket tolkas restriktivt, dvs. med möjlighet till differentiering mellan företag av allmänt intresse, till dess kommissionen har klargjort rättsläget genom att med stöd av 22.4 meddela principbaserade tillämpningsföreskrifter avseende de fall av självgranskning och egenintresse som avses i stycket.

Som ovan nämnts bygger den svenska regleringen av revisorns opartiskhet och självständighet i 21 § revisorslagen på en principbaserad analysmodell. Den innehåller därför inga uttryckliga förbud. Men modellen skall tillämpas också i en hotsituation som framstår som så allvarlig att inga särskilda omständigheter eller motåtgärder kan undanröja hotet. Det är därför tydligt att modellen i praktiken kan leda till förbud för revisorn att utföra revision.

Den svenska analysmodellen är generell genom att den inte innehåller olika regler för olika slag av företag. I förarbetena till lagen (prop. 2000/01:146 s. 65) anges dock att särskilt höga krav måste ställas på revisorer i större bolag och i synnerhet på revisorer i noterade bolag. Att man i svensk rätt redan i dag differentierar kraven på opartiskhet och självständighet med hänsyn till den reviderade verksamhetens karaktär framgår även av Revisorsnämndens avgöranden.¹ Även om nämnda förarbetsuttalanden och gällande praxis ligger i linje med vad som anges i Direktivet är det tveksamt om kraven i 22.2 andra stycket kan anses vara genomförda i svensk rätt.

Direktivet uppställer inget hinder mot att det i svensk rätt införs ett absolut förbud mot att utföra lagstadgad revision i

¹ Se bl.a. Revisorsnämndens beslut den 31 oktober 2005 i ärende dnr 2005-1026 (F 4/05 i Revisorsnämndens praxissamling) och nämndens beslut den 16 juli 2006 i ärende 2005-712.

företag av allmänt intresse när det förekommer självgranskning eller egenintresse. Som framgått är det emellertid utredningens uppfattning att 22.2 andra stycket tills vidare inte bör tolkas så att det anses kräva ett absolut förbud. Med hänsyn härtill och då uttryckliga förbudsregler kan leda till oavsiktliga motsatsslut och gränsdragningsproblem föreslår utredningen inte någon bestämmelse som innebär ett absolut förbud mot att utföra lagstadgad revision i företag av allmänt intresse när det förekommer självgranskning och egenintresse.

Utredningen anser inte heller att stycket nödvändigtvis behöver tolkas som en avvikelse från den i första stycket föreskrivna analysmodellen. Ordvalet ”när så är lämpligt” ger utrymme för olika bedömningar.

Utredningen förordar en ordning som innebär att den gällande analysmodellen skall tillämpas även när klienten är ett företag av allmänt intresse. Strängare krav bör dock gälla när självgransknings- eller egenintressehot uppstår vid revisionen av sådana företag. När det gäller självgranskningshot skall särskild vikt fästas vid hur involverad den i 21 § revisorslagen angivna personkretsen är med att ta fram information eller underlag som har betydelse för det reviderade företagets bokföring eller redovisning. Vid bedömningen skall dessutom vikt fästas vid graden av allmänt intresse hos revisionsklienten i fråga. Särskilt stränga krav skall gälla vid revision av företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Av 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag som avses i 13 eller 14 § i samma kapitel inte får anlita någon som revisor om han eller hon är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Detta strängare krav bör dock vid tillämpningen av analysmodellen vid revisionen av företag av allmänt intresse avse inte bara den valde revisorn utan även andra inom hans eller hennes nätverk. Den som deltar i arbete med att upprätta räkenskaper eller redovisning åt en revisionsklient, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad bör regelmässigt anses medföra en så hög risk för opartiskhet och självständighet, att han eller hon inte kan fullgöra uppdrag som revisor i företaget.

Utredningen föreslår att det i 21 § revisorslagen anges att revisorn beträffande uppdrag som rör företag av allmänt intresse särskilt skall uppmärksammas och vidta åtgärder om det föreligger egenintresse eller självgranskning.

Till skillnad från 21 § revisorslagen, som medför att revisorn måste göra en oberoendeanalys vid varje uppdrag i revisionsverksamheten, gäller artikel 22 endast vid lagstadgad revision. Utredningen finner dock inte anledning att begränsa tillämpningsområdet för den svenska analysmodellen. Den strängare regeln i 22.2 andra stycket skall därför tillämpas inte bara vid lagstadgade revisioner utan vid varje uppdrag i revisionsverksamheten.

Artikel 22.3

Kraven i 22.3 om revisorers och registrerade revisionsbolags dokumentationsskyldighet korresponderar väl med vad som anges i 24 § revisorslagen. Utredningen finner inte skäl att föreslå några ändringar.

Utredningen vill emellertid framhålla att revisorns dokumentationsskyldighet enligt revisorslagen begränsas genom ett väsentlighetskriterium. I Direktivet anges att det endast är betydelsefulla hot som måste dokumenteras. Enligt utredningens mening bör revisorslagens väsentlighetskrav tillämpas på motsvarande sätt. Kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag har därför skyldighet att dokumentera sådana situationer där hotet är så allvarligt att det finns anledning att redogöra för att särskilda omständigheter föreligger eller att motåtgärder har vidtagits för att balansera hotet, men behöver inte dokumentera hot som inte är så allvarliga som nu har sagts.

Artikel 22.4

Artikel 22.4 i Direktivet riktar sig inte till medlemsstaterna i denna del. Bestämmelsen föranleder därför inga förslag från utredningen.

7.3 Artikel 23 – Konfidentialitet och tystnadsplikt

1. Medlemsstaterna skall se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt.

2. Regler om konfidentialitet och tystnadsplikt för lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får inte hindra genomförandet av bestämmelserna i detta direktiv.

3. Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag skall de förstnämnda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ge de senare lagstadgade revisorerna tillgång till all relevant information om den granskade enheten.

4. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som har upphört att medverka i ett särskilt revisionsuppdrag och tidigare lagstadgade revisorer eller revisionsföretag skall fortsätta att omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 när det gäller det revisionsuppdraget.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på tystnadsplikt och upplysningsplikt.

Direktivet

Artikeln, som saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv, innehåller bestämmelser om kvalificerade revisorers respektive registrerade revisionsbolags tystnadsplikt samt deras upplysningsplikt gentemot bl.a. nya revisorer.

Gällande rätt

Tystnadsplikt

Tystnadsplikten är en av de grundläggande förutsättningarna för att en uppdragsgivare skall känna förtroende för revisorn. I ett uppdrag att utföra lagstadgad revision har revisorn såväl laglig rätt till information om och av klienten som laglig tystnadsplikt. Den öppna kommunikationen, som är en förutsättning för en effektiv revision, skulle utebli om revisorn inte omfattades av tystnadsplikt. Även när revisorn utför något annat uppdrag än bestyrkandeuppdrag är det av väsentlig betydelse att tystnadsplikten iakttas.

Revisorers tystnadsplikt regleras både i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen. Den är dessutom fast förankrad i FAR SRS yrkesetiska regler.

I 26 § revisorslagen anges att en revisor inte får, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn skall se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter. I det allmänna verksamheten tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen (1980:100).

Enligt 9 kap. 41 § aktiebolagslagen får en revisor inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Motsvarande regler finns i bl.a. 35 § revisionslagen och 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar.

FAR SRS:s yrkesetiska regler innehåller ett kapitel om tystnadsplikt och upplysningsplikt. Där i konstateras bl.a. att tystnadsplikten gäller enligt god revisorssed även efter det att uppdraget har upphört. I Regel 5 – Tystnadsplikt anges följande:

En medlem får inte röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för utomstående som medlemmen har fått kännedom om i sin yrkesutövning, om medlemmen inte har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller rätt att yttra sig eller behörigt tillstånd i övrigt. Medlemmen får inte heller utnyttja sådan information på ett sätt som är till fördel för medlemmen själv eller till skada eller nytta för någon annan.

Denna regel kompletteras med ett flertal anvisningar.

Upplysningsplikt

Revisorns tystnadsplikt är inte absolut. I vissa situationer har den kvalificerade revisorn eller det registrerade revisionsbolaget en skyldighet och i vissa fall en rättighet att lämna information enligt någon uttrycklig författningsbestämmelse, med stöd av god revisorssed eller efter behörigt tillstånd från uppdragsgivaren.

Av 28 § revisorslagen framgår att revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

Om revisorn är förordnad av Finansinspektionen har han eller hon en särskild upplysningsskyldighet i förhållande till inspektionen. Även de revisorer som är stämмоvalda i företag som står under Finansinspektionens tillsyn har viss upplysningsskyldighet gentemot Finansinspektionen.

Enligt 9 kap. 46 § aktiebolagslagen är en revisor skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, landstinget eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i. Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen.

Motsvarande bestämmelse finns i bl.a. 36 § revisionslagen och 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar.

En revisor är även enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen skyldig att i vissa fall vidta åtgärder, bl.a. att göra anmälan till åklagare vid misstanke om brott begånget av en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet.

Revisorn är dessutom enligt 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt skyldig att underrätta Rikspolisstyrelsen om revisorn under revisionen har funnit någon omständighet som kan tyda på penningtvätt.

FAR SRS har gett ut ett uttalande ”Skyldighet för medlem att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar”. Uttalandet beskriver hur revisorns tystnads- respektive upplysningsplikt förhåller sig till offentliga myndigheters – t.ex. domstolar, polis- och åklagarmyndigheter eller Skatteverket – möjligheter att förplikta en revisor att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar även om klienten inte lämnar sitt tillstånd till detta.

Det ovan anförda är enbart exempel på – och således ingen uttömmande beskrivning av – situationer där revisorn har en upplysningsplikt.

Utredningen

Både svensk lag och sed innehåller ett flertal bestämmelser som rör kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolags tystnadsplikt. Utredningen anser därför att svensk rätt är väl förenlig med 23.1.

Enligt 23.2 får regler om tystnadsplikt inte förhindra genomförandet av bestämmelserna i Direktivet. De bestämmelser i Direktivet där avsteg från tystnadsplikten förordas, dvs. de fall där revisorn i stället har upplysningsplikt, riktar sig i första hand emot nya revisorer (23.3) och behöriga tillsynsmyndigheter. Revisorns upplysningsplikt gentemot nya revisorer finns i bl.a. 9 kap. 46 § aktiebolagslagen. Motsvarande skyldighet när det gäller Revisorsnämnden finns i 28 § revisorslagen. I dessa hänseenden påkallar 23.2 således inga ändringar i svensk rätt.

När det gäller upplysningsplikten för en revisor i ett dotterbolag gentemot revisorn i ett moderbolag hänvisas till vad som anges under utredningens överväganden i avsnitt 8.2, som rör artikel 27 – Lagstadgad revision av sammanställd redovisning.

I artikel 47, som rör samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer, finns en möjlighet för medlemsstaterna att låta kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland. Utredningen återkommer under artikel 47 till frågan om denna möjlighet bör nyttjas och tillägg göras i revisorslagen. Se även avsnitt 11.5 som rör Revisorsnämndens möjlighet att lämna ut uppgifter från svenska revisorer och registrerade revisionsbolag till tillsynsorgan inom andra stater inom EES.

Svensk rätt innehåller redan bestämmelser som motsvarar innehållet i 23.3.

I 23.4 fastslås att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolags tystnadsplikt skall gälla även efter det att revisionsuppdraget har upphört. I svensk rätt anses denna bestämmelse följa av god sed, men den framgår inte uttryckligen i lag. Lagbestämmelserna om tystnadsplikt är emellertid utformade på ett sådant sätt att de inte kan uppfattas som att tystnadsplikten endast gäller under den tid som revisorerna respektive de registrerade revisionsbolagen innehar uppdraget. Med hänsyn härtill anser utredningen inte att 23.4 påkallar någon ändring i svensk lag.

7.4 Artikel 24 – Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning

Medlemsstaterna skall se till att ett revisionsföretags delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företagets eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretags räkning.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att de personer som avses i artikel 24 inte påverkar revisionsarbetet på ett sådant sätt att revisorns opartiskhet eller självständighet hotas.

Direktivet

Artikel 24 har en motsvarighet i artikel 27 i 1984 års revisorsdirektiv. Sistnämnda bestämmelse tar emellertid sikte endast på personer som har vissa befattningar i det registrerade revisionsbolaget. I förhållande till 1984 års revisorsdirektiv har således Direktivet ett vidare tillämpningsområde eftersom artikel 24 även omfattar personer i företag som är knutna till registrerade revisionsbolag.

Artikel 24 är således inriktad på förhållandena i registrerade revisionsbolag samt företag som är knutna till ett sådant företag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller gemensam ledning. Artikeln innebär att medlemsstaterna skall förhindra att ägare av ett registrerat revisionsbolag eller personer i ledande befattning vid ett registrerat revisionsbolag eller vid ett företag som är anknutet till ett registrerat revisionsbolag, påverkar revisionsarbetet på ett sådant sätt att revisorns opartiskhet eller självständighet hotas. Bestämmelsen är således riktad mot enskilda personer som har möjlighet att påverka revisorns opartiskhet eller självständighet när han eller hon utför revision för ett registrerat revisionsbolags räkning.

Gällande rätt

Trots att bestämmelsen delvis har motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv finns det inte något uttryckligt förbud i gällande svensk rätt mot sådan påverkan som avses i artikeln. Bestämmelsen har emellertid ansetts ha blivit införlivad genom bestämmelserna i revisorslagen om ägande av registrerade revisionsbolag samt reglerna i samma lag om opartiskhet och självständighet.

Detta sätt att införliva bestämmelsen i svensk rätt beror på att det är bara kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som står under Revisorsnämndens tillsyn.

När de gäller övriga personer, över vilka Revisorsnämnden inte utövar någon direkt tillsyn men som ändå omfattas av bestämmelsen i 1984 års revisorsdirektiv, anfördes i prop. 1994/95:152 s. 55 bl.a. att ”den klara majoritet av auktoriserade och godkända revisorer som föreslås för ägande och ledning av revisionsbolagen utgör en tillfredsställande yttersta spärr mot att delägare som inte är kvalificerade revisorer missbrukar sitt inflytande på ett sätt som äventyrar beroendet hos ett revisionsbolag eller bolagets kvalificerade revisorer”.

I samband med den nya revisorslagens tillkomst ändrades bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet. Vid prövningen enligt 21 § revisorslagen av om något förtroendehot förekommer skall inte bara förhållanden hänförliga till revisorn själv beaktas utan hänsyn skall också tas till förhållanden hänförliga till andra i revisionsföretaget eller andra företag, som är anknutna till revisionsföretaget. Av prop. 2000/01:146 s. 63 framgår att förtroendehot även kan uppkomma om revisorn anlitar biträde av någon med anknytning till revisionsklienten eller om revisorn har någon kollega på revisionsbyrån som har anknytning till revisionsklienten, t.ex. genom omfattande rådgivningsuppdrag. I propositionen anges vidare att även förhållanden som har att göra med en medarbetare i en revisionsgrupp kan påverka förtroendet för en revision som utförs av någon annan i revisionsgruppen.

Enligt 23 § revisorslagen gäller bestämmelserna i 21 § även ett registrerat revisionsbolag.

Utredningen

När det gäller revisorslagens bestämmelser om ägande av registrerade revisionsbolag har utredningen i avsnitt 5.4.3 föreslagit ändringar som medför att kravet på klar majoritet av kvalificerade revisorer för ägande och ledning av revisionsbolagen inte längre bör upprätthållas. Reglerna om ägande utgör därför inte längre något tillfredsställande skydd för revisorernas opartiskhet och självständighet när det gäller genomförandet av artikel 24.

Vid revisorernas och de registrerade revisionsbolagens prövning enligt 21 och 23 §§ revisorslagen av om förtroendehot förekommer är de skyldiga att också beakta andra personers agerande inom såväl bolaget som det nätverk som bolaget tillhör. Hänvisningen till personer i ett nätverk medför att även personer i ett anknutet företag till det registrerade revisionsbolaget omfattas av prövningen. Om revisorerna eller de registrerade revisionsbolagen agerar i strid med dessa bestämmelser, kan Revisorsnämnden ingripa disciplinärt enligt 32 och 33 §§ revisorslagen.

Även om det i gällande rätt inte finns något uttryckligt förbud mot sådan påverkan som avses i artikel 24 anser utredningen att revisorslagens bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet samt Revisorsnämndens tillsynsmöjligheter, medför att kraven i artikel 24 är uppfyllda. Några ändringar är därför inte påkallade.

7.5 Artikel 25 – Revisionsarvoden

Medlemsstaterna skall se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvodena för lagstadgad revision

- a) inte får påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten, och
- b) inte får baseras på någon form av villkorlighet.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att revisionsarvoden inte får fastställas med hänsyn till att revisorn eller det registrerade revisionsbolaget erbjuder andra tjänster till revisionsklienten.

Svensk rätt är även förenlig med kravet på att revisionsarvoden inte får baseras på någon form av villkorlighet.

Direktivet

Bestämmelsen rör formerna för arvodering och ställer två krav på den nationella regleringen. För det första får revisionsarvoden inte fastställas med hänsyn till att revisorn eller det registrerade revisionsbolaget erbjuder andra tjänster till revisionsklienten. För det andra får arvoden inte baseras på någon form av villkorlighet. Någon närmare vägledning om vad som menas härmed framgår inte av Direktivet. Det får dock uppfattas som att det avser avtal som medför att revisionsarvodets storlek görs beroende av revisionsklientens ekonomiska utfall eller resultatet av själva revisionen.

I punkten 11 i preambeln anges att storleken på de arvoden som erhålls från den granskande enheten eller arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende.

Gällande rätt

Bestämmelsen i artikel 25 saknar uttrycklig motsvarighet i svensk författning. Arvodesfrågor behandlas dock i revisorslagens förarbeten såsom tänkbara egenintressehot vid prövningen av revisorns opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. I specialmotiveringen till 21 § revisorslagen anges att ”om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat, föreligger det regelmässigt ett egenintressehot, särskilt när arvodet hänför sig till revisionsverksamheten” (prop. 2000/01:146 s. 101).

Av EG:s oberoenderekommendation (avsnitt B 8.1) följer att en revisor måste kunna visa att det arvode som han eller hon debiterar för ett revisionsuppdrag är skäligt, särskilt om det är avsevärt lägre än det som debiterats av en tidigare revisor eller det som offererats av andra företag som lämnat anbud på uppdraget. Revisorn måste också kunna visa att priset i en offert inte är beroende av ett förväntat tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster och att klienten inte har vilseletts i fråga om grunden för framtida debitering av arvoden för revisionstjänster och andra tjänster när revisionsarvodena förhandlades.

När det gäller frågan om resultatbaserade arvoden kan inledningsvis konstateras att det av FAR SRS yrkesetiska regler framgår att en medlem inte får komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har karaktär av provision, om arvodet gäller ett bestyrkandeuppdrag.

Med bestyrkandeuppdrag avses enligt FAR SRS ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten till det resultat som har kommit fram när ett sakförhållande bedömts eller beräknats med tillämpning av kriterier (FAR SRS Ramverk för bestyrkandeuppdrag).

FAR SRS har dessutom, i anslutning till sina yrkesetiska regler, anfört följande.

Revisorsnämnden har i ett uttalande år 1998 givit uttryck för uppfattningen att resultatbaserade arvoden överhuvudtaget inte är tillåtna. Den begränsning av Revisorsnämndens tillsynsområde som följer av den nya revisorslagen torde innebära att nämnden i fortsättningen inte kommer att ha några synpunkter på om en revisor eller ett revisionsföretag betingar sig resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag som utförs åt klienter som inte samtidigt är revisionsklienter till revisorn/revisionsföretaget och inte heller på annat sätt har beröringspunkter med bestyrkandeuppdrag.

Enligt FAR SRS mening ger införandet av den nya lagen (analysmodellen) även utrymme för en mer nyanserad praxis i fråga om resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag åt revisionsklienter. Som framgår av IFAC:s etiska regler och EG-rekommendationen skulle en sådan utveckling också vara förenlig med dessa regelverk. Enligt underhandskontakter med Revisorsnämndens kansli är det dock osäkert om nämnden för svenskt vidkommande kommer att medge en sådan tolkning. Det finns alltså anledning att iakttä stor försiktighet i sådana fall. FAR SRS vill här peka på möjligheten att begära förhandsbesked från Revisorsnämnden.

Utredningen

Bestämmelserna om revisionsarvoden har till syfte att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet. Även om arvoderingsfrågor inte är uttryckligen reglerade i svensk rätt anses revisionsarvoden kunna ge upphov till ett egenintressehot, varför en bedömning av deras storlek och utformning skall göras utifrån analysmodellen i 21 § revisorslagen. Denna ordning måste anses vara förenlig med artikel 25 a, vars ordalydelse ger utrymme för att hänsyn kan tas till omständigheterna i det enskilda fallet.

Till skillnad från bestämmelsen i 25 a ger bestämmelsen om resultatbaserade arvoden för revisionstjänster i 25 b inte utrymme för några individuella bedömningar utan måste uppfattas som ett totalt förbud. Som framgått ovan följer redan nu av FAR SRS regler ett förbud mot resultatbaserade arvoden för revisions-

tjänster. Med största sannolikhet skulle Revisorsnämnden, vid en bedömning enligt 21 § revisorslagen också upprätthålla ett förbud mot resultatbaserade arvoden. Det kan i detta sammanhang noteras att Revisorsnämnden nyligen har meddelat ett beslut i vilket nämnden fann att resultatbaserade arvoden för fristående rådgivning åt en revisionsklient skulle betraktas som ett egenintressehot.² Nämndens beslut har dock överklagats. På grund av det ovan anförda finner utredningen att förbudet i 25 b mot resultatbaserade revisionsarvoden omfattas av de nuvarande bestämmelserna i revisorslagen om att en revisor skall vara opartisk och självständig och att det inte behövs någon författningsändring för att genomföra bestämmelsen i svensk rätt.

Artikel 25 tar endast sikte på resultatbaserade arvoden för lagstadgad revision. Det beror på att Direktivet bara gäller lagstadgad revision, såsom den är definierad i Direktivet. Den svenska analysmodellen har dock ett vidare tillämpningsområde eftersom den skall tillämpas på varje uppdrag i revisionsverksamheten.

Frågan blir nu om det absoluta förbudet mot resultatbaserade arvoden för lagstadgad revision även i fortsättningen skall omfatta andra uppdrag i revisionsverksamheten.

Att tillåta resultatbaserade arvoden för all revisionsverksamhet inger emellertid betänkligheter. En sådan nyordning skulle till att börja med systematiskt strida mot den nuvarande regleringen där gränsen i stället dras mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet. Allvarligare är de tillämpningssvårigheter som uppstår med en sådan nyordning. Som exempel kan nämnas granskning av kontrollbalansräkning och apportegendom. Att tillåta en revisor att ta ut resultatbaserade arvoden för sådan granskning torde stå i strid med syftet med granskningen. Därtill kommer att revisorer utför ytterligare uppdrag som har samma karaktär som lagstadgad revision genom att revisorn granskar och – under åberopande av sin kvalifikation och yrkestitel – yttrar sig över ett visst förhållande. Så är fallet t.ex. vid avtalsmässig revision. Starka skäl talar därför för att man när det gäller resultatbaserade arvoden skall hantera samtliga uppdrag i revisionsverksamheten på samma sätt. En sådan syn ligger dessutom i linje med FAR SRS yrkesetiska regler enligt vilka en medlem inte får komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har

² Revisorsnämndens beslut den 22 mars 2007 i ärende Dnr 2005-1628.

karaktär av provision, om arvudet gäller ett bestyrkandeuppdrag.³ Utredningen föreslår därför att det även i fortsättningen skall vara förbjudet med resultatbaserade arvoden för uppdrag som omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet.

När det gäller revisorns övriga uppdrag, t.ex. rådgivning, finns det enligt utredningens mening inte tillräckliga skäl att generellt förbjuda resultatbaserade arvoden. Men om en revisor dels tillhandahåller en klient en eller flera tjänster som omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet, dels ger samma klient råd eller andra tjänster som inte omfattas av begreppet, kan revisorn inte för sistnämnda tjänster debitera ett resultatbaserat arvode utan att det bedöms som ett egenintressehot. Huruvida arvudet i sistnämnda fall trots detta kan accepteras får avgöras med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall samt de eventuella motåtgärder som har vidtagits för att balansera hotet. Denna ordning överensstämmer med vad som anges i EG:s oberoenderekommendation och IFAC:s yrkesetiska regler.

7.6 Artikel 39 – Tillämpning på icke-börsnoterade företag av allmänt intresse

Medlemsstaterna får undanta företag av allmänt intresse som inte har emitterat överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, och deras lagstadgade revisor(er) eller revisionsföretag från en eller flera bestämmelser i detta kapitel.

Direktivet

Bestämmelsen ger medlemsstaterna en möjlighet att vid genomförandet av artiklarna 40–43 undanta sådana företag av allmänt intresse som inte har överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad.

³ Dvs. ett granskningsuppdrag som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren samt rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning.

Utredningen

I samband med genomgången nedan av artiklarna 40–43 kommer utredningen att behandla om, och i så fall i vilken utsträckning, denna möjlighet bör nyttjas.

7.7 Artikel 40 – Rapport om öppenhet och insyn

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse offentliggör årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser inom tre månader efter utgången av varje räkenskapsår; rapporterna skall minst innehålla

- a) en beskrivning av juridisk form och ägande,
- b) en beskrivning av nätverk och dettas juridiska och organisatoriska struktur om revisionsföretaget tillhör ett sådant,
- c) en beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur,
- d) en beskrivning av revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet,
- e) uppgift om när den senaste kvalitetssäkringskontrollen enligt artikel 29 utfördes,
- f) en förteckning över företag av allmänt intresse där revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision,
- g) en redovisning av revisionsföretagets praxis vad gäller oberoende, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts av om kraven på oberoende är uppfyllda,
- h) en redovisning av revisionsföretags policy beträffande lagstadgade revisorers fortbildning enligt artikel 13,
- i) ekonomiska uppgifter som visar revisionsföretagets storlek i form av total omsättning uppdelad på arvoden från lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, arvoden för andra kvalitets-säkringstjänster, skatterådgivning samt andra tjänster än revisions-tjänster,
- j) uppgifter om principerna för ersättning till partner.

Medlemsstaterna får under särskilda omständigheter bortse från kravet i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet.

2. Rapporten om öppenhet och insyn skall vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller i förekommande fall revisionsföretaget. Detta kan till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i direktiv 1999/93/EG.

Förslag och bedömning: En ny bestämmelse bör införas om att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, årligen skall offentliggöra en rapport om öppenhet och insyn på sin webbplats.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör kunna meddela föreskrifter om innehållet i rapporten.

Direktivet

Artikel 40, som saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv, innehåller en skyldighet för både kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse att offentliggöra årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser. Artikeln innehåller även utförliga bestämmelser om vilket innehåll dessa rapporter skall ha. Slutligen anges att rapporterna skall vara undertecknade av den revisor eller det registrerade revisionsbolag som har innehaft uppdraget.

Utredningen

Artikel 40 saknar motsvarighet i såväl 1984 års revisorsdirektiv som svensk rätt.

Den rapporteringsskyldighet som föreskrivs i artikel 40 är omfattande och kostnaderna för att fullgöra den blir betydande. Utredningen menar att det inte finns skäl att ålägga alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse denna skyldighet utan att undantagsmöjligheten i artikel 39 bör nyttjas så långt det är möjligt. I enlighet härmed föreslår utredningen att rapporteringsskyldighet enligt artikel 40 skall åläggas kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Utredningen föreslår att en bestämmelse om denna rapporteringsskyldighet införs i revisorslagen. Av bestämmelsen bör framgå att revisorn eller revisionsbolaget årligen skall på sin webbplats offentliggöra uppgifter som rör det revisionsföretag inom

vilket revisorn utövar revisionsverksamhet. Rapporten skall således innehålla uppgifter om revisionsföretagets juridiska form, ägarrelationer, nätverk, ekonomi och revisionsklienter samt om revisionsföretagets förvaltning, system för kvalitetssäkring och anvisningar som gäller opartiskhet och självständighet.

Utredningen föreslår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall precisera innebörden av Direktivet genom att meddela föreskrifter om innehållet i rapporten. Detta fordrar inte några nya lagregler utan kan ske med stöd av det normgivningsbemyndigande som finns i 41 § revisorslagen. Ett sådant bemyndigande får nämligen anses inrymmas under ”villkor för verksamheten” i nämnda paragraf.

7.8 Artikel 42 – Oberoende

1. Utöver bestämmelserna i artiklarna 22 och 24 skall medlemsstaterna se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse

- a) varje år för revisionskommittén skriftligen bekräftar sitt oberoende av det granskade företaget av allmänt intresse,
- b) varje år för revisionskommittén redovisar vilka ytterligare tjänster som de tillhandahållit det granskade företaget, och
- c) med revisionskommittén diskuterar hoten mot de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens oberoende och vilka skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt artikel 22.3 skall dokumenteras av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

2. Medlemsstaterna skall se till att den revisor eller de revisorer som är huvudansvariga för att utföra en lagstadgad revision byts ut från revisionsuppdraget senast sju år efter det att han eller hon utsetts och åter får delta i revisionen av den granskade enheten efter en period på minst två år.

3. Den lagstadgade revisorn, eller den huvudansvarige revisorn som för ett revisionsföretags räkning utför en lagstadgad revision, skall inte få tillträde till en ledande befattning i den granskade enheten innan minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade uppdraget som lagstadgad revisor eller huvudansvarig revisor.

Förslag: En ny bestämmelse bör införas som reglerar revisorns rapporteringsskyldighet gentemot revisionsutskottet i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Om ett sådant företag har valt att låta styrelsen i dess helhet fullgöra revisionsutskottets uppgifter har revisorn motsvarande rapporteringsskyldighet gentemot styrelsen.

En ny bestämmelse bör även införas som reglerar revisorsrotation i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. En vald revisor (fysisk person) i ett sådant företag får endast väljas för en sammanhängande period om sju år. Detsamma gäller den huvudansvarige revisorn i de fall där ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Därefter får revisorerna åter delta i revisionen först efter en period om minst två år.

En ny bestämmelse bör dessutom införas om att en vald revisor (fysisk person) eller en huvudansvarig sådan inte får ta en ledande befattning hos en tidigare klient, som är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, inom två år från det att han eller hon deltog i revisionen av det företaget.

Utredningen

Artikel 42 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

I artikeln uppställs särskilda krav på revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet när de reviderar företag av allmänt intresse. Artikeln innehåller bestämmelser om rapportering m.m. till revisionsutskott, revisorsrotation samt karenstid för en revisor som vill tillträda en ledande befattning hos en tidigare revisionsklient. Bestämmelserna saknar motsvarighet i svensk rätt.

Artikel 42.1

Artikel 42.1 ålägger revisorn att årligen lämna viss försäkran och vissa uppgifter till det revisionsutskott som föreskrivs i artikel 41 och med utskottet diskutera förekommande hot mot revisorns opartiskhet och självständighet och skyddsåtgärder mot dessa.

Enligt artikel 39 är det möjligt för medlemsstaterna att göra undantag från artikel 42 för andra företag av allmänt intresse än företag, vilkas överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Eftersom utredningen har föreslagit att artikel 41 om revisionsutskott endast skall tillämpas på nyss nämnda företag behövs ingen bestämmelse om att artikel 42 är tillämplig bara på kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Utredningen föreslår därför en bestämmelse som ålägger revisorn rapporterings-skyldighet enligt artikel 42 i alla fall då revisorns klientföretag har ett revisionsutskott. Om ett noterat företag har valt att låta styrelsen i dess helhet fullgöra revisionsutskottets uppgifter skall revisorn rapportera till styrelsen.

Eftersom bestämmelsen i första hand riktar sig mot revisorn såsom bolagsorgan föreslår utredningen att bestämmelsen införlivas med den associationsrättsliga lagstiftningen.

Artikeln ålägger revisorn skyldigheter men bestämmelsen innehåller inga sanktioner. En revisor som underlåter att följa bestämmelsen eller som rapporterar felaktiga eller ofullständiga uppgifter till revisionsutskottet får dock anses bryta mot god revisorssed på ett sätt som kan föranleda Revisorsnämnden att vidta disciplinära åtgärder.

Artikel 42.2

Direktivet

Artikel 42.2 behandlar s.k. revisorsrotation. Den som är huvudansvarig för ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse skall bytas ut inom sju år efter det att han eller hon har blivit vald. Bestämmelsen saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv, men överensstämmer med vad som anges i EG-rekommendationen om oberoende. Reglerna om revisorsrotation bygger på tanken att en revisor som arbetar regelbundet och under lång tid med en och samme revisionsklient riskerar att med tiden bli alltför lierad med denne, vilket kan leda till ett vänskapshot.

Artikeln är inriktad på personrotation och inte byrårotation. Det innebär att om ett registrerat revisionsbolag är valt som revisor i ett företag av allmänt intresse, revisionsbolaget trots rotations-

kravet kan kvarstå i uppdraget i mer än sju år. Om det revisionspliktiga företaget vill välja en kvalificerad revisor kan denne kvarstå i uppdraget i högst sju år. I punkten 26 i preambeln anges dock att om en medlemsstat anser det lämpligt för att uppnå de uppställda målen den kan alternativt kräva att revisionsbolaget byts ut, utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 42.2 i Direktivet.

I artikeln anges även att den som har varit vald revisor i bolaget åter får delta i revisionen tidigast två år efter det att den sammanhängande sjuårsperioden har löpt ut.

Gällande rätt

Motsvarande bestämmelser finns inte i svensk rätt. De associationsrättsliga mandatreglerna möjliggör en sjuårig mandatperiod. Av 9 kap. 21 § aktiebolagslagen framgår att revisorer som huvudregel väljs på en fyraårig mandatperiod. Om samma revisor skall utses på nytt – i anslutning till att en fyraårig mandatperiod har gått ut – får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet. Denna bestämmelse medför att bolaget kan byta revisor efter sju år utan att behöva fatta ett beslut om entledigande.

Gällande rätt saknar bestämmelser om det bör råda någon karenstid under vilken den tidigare valde revisorn inte kan delta i revisionen av bolaget.

Utredningen

Eftersom svensk rätt saknar bestämmelser om revisorsrotation i företag av allmänt intresse krävs lagstiftning för att genomföra artikel 42.2. i Sverige.

Som ovan nämnts föreskriver artikel 42.2 personrotation i stället för byrårotation. Av punkten 26 i preambeln framgår att medlemsstaterna i stället kan införa bestämmelser om byrårotation under förutsättning att syftet med regleringen enligt artikeln upprätthålls.

Byte av revisorer kan å ena sidan innebära kostnadsökningar och förlorade kunskaper om verksamheten, vilka i sin tur kan orsaka risk för fel. Samtidigt ökar ett revisorsbyte förutsättningarna för att

revisionen utförs med opartiskhet och självständighet. I syfte att vidmakthålla de positiva fördelarna med revisorsrotation och samtidigt söka undvika onödigt betungande arbetsbelastningar och kostnadsökningar för bolagen, föreslår utredningen en reglering som bygger på personrotation.

Artikel 42.2 synes utgå från uppfattningen att det endast är registrerade revisionsbolag som väljs som revisorer i företag av allmänt intresse eftersom det bara är den huvudansvarige som nämns. Syftet med bestämmelsen gör sig dock lika starkt gällande i de fall där kvalificerade revisorer och inte registrerade revisionsbolag är valda revisorer. Utredningen förordar därför att en svensk reglering om personrotation bör innefatta både valda revisorer (fysiska personer) och huvudansvariga revisorer.

Även när det gäller bestämmelserna om revisorsrotation kan medlemsstaterna, enligt artikel 39, frångå huvudregeln och undanta företag av allmänt intresse som inte har överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad. Utredningen anser att frågan om undantag bör göras är svårbedömd. Som tidigare nämnts finns det flera fördelar med revisorsrotation. Rotationsregler ger exempelvis bättre förutsättningar för att revisionen utförs med opartiskhet och självständighet. Det finns risk för att en revisor som har varit vald i ett bolag under en längre tid utvecklar ett vänskapsförhållande med företagsledningen och dras in i ledningens arbete. Samtidigt bör värdet för bolaget av att ha en revisor som har kunskap om verksamheten inte förringas. Till bilden hör också att ett krav på revisorsrotation i samtliga företag av allmänt intresse kan medföra kompetensproblem vid revisorsbyten i exempelvis små banker och försäkringsbolag.

Vid en samlad bedömning finner utredningen att en minimilösning är att föredra och föreslår att revisorsrotation skall avse endast sådana företag vilkas överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. En bestämmelse med denna innebörd bör, eftersom mandatperiodskrav med svensk systematik riktar sig till de reviderade företagen, införlivas med de associationsrättsliga lagarna.

I lagbestämmelsen bör anges att den fysiska person som antingen har varit vald revisor eller huvudansvarig för revisionsuppdraget och bytts ut i enlighet med rotationskravet, åter får delta i revisionen av den granskade enheten först efter en period av minst två år.

Om företagens revisor inte är behörig kan revisorsvalet klandras. Dessutom kan beslut om fastställelse av årsredovisningen, vinstutdelning och ansvarsfrihet klandras om revisorn inte har varit behörig. Därutöver kan en revisor som åtar sig ett uppdrag i strid med de aktuella reglerna komma att bli föremål för disciplinär åtgärd. Utredningen finner därför inte skäl att föreslå några särskilda sanktioner för brott mot de föreslagna rotationsbestämmelserna.

Artikel 42.3

Direktivet

Artikel 42.3 innebär ett förbud för valda revisorer att innan minst två år har förflutit från det att revisorn har lämnat revisionsuppdraget övergå till en ledande befattning hos revisionsklienten. Detsamma gäller huvudansvarig revisor för det fall ett registrerat revisionsbolag är valt som revisor. Bestämmelsen är utformad på ett sätt som inte gör åtskillnad mellan anställning och andra uppdragsformer.

Utredningen

Artikel 42.3 syftar till att förhindra att en revisors opartiskhet eller självständighet påverkas av vetskapen att han eller hon inom en nära framtid skall få en företagsledande funktion hos revisionsklienten. Motsvarande bestämmelse saknas i svensk rätt. Enligt svensk rätt kan man inte heller förbjuda någon att ta annan anställning. Däremot kan man reglera situationen civilrättsligt, varvid ett avtalsbrott kan utlösa skadestånd. Sådana tankegångar tillämpas redan i dag inom revisionsbranschen. Som exempel på en sådan reglering – låt vara med ett annat syfte – kan nämnas bilaga 1 till FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag. I denna anges följande under punkten 6 ”rekrytering”: ”Parterna förbinder sig att under Uppdraget och sex (6) månader efter det att det upphört inte – vare sig direkt eller indirekt genom någon annan – anställa, försöka anställa eller på något annat sätt binda upp någon personal hos respektive Part som varit involverad i Uppdraget”.

Utredningen föreslår att artikel 42.3 genomförs genom en uttrycklig bestämmelse i lag som förbjuder en revisor att innan minst två år har förflutit från det att revisorn har lämnat revisionsuppdraget övergå till en ledande befattning hos revisionsklienten.

Enligt ordalydelsen riktar sig artikel 42.3 mot revisorn (dvs. den fysiska personen). Med hänsyn till detta och då syftet med bestämmelsen får anses vara yrkesetisk ligger det nära till hands att genomföra artikel 42.3 genom en bestämmelse i revisorslagen. En sådan lösning ger emellertid problem. En revisor som går till annan anställning avsäger sig normalt sitt godkännande eller sin auktorisation och omfattas därefter inte av Revisorsnämndens tillsyn. Brott mot bestämmelsen kan då inte sanktioneras genom disciplinära åtgärder.

I de fall där ett registrerat revisionsbolag är vald revisor, och där den huvudansvarige revisorn övergår till anställning hos revisionsklienten, kan det antas att en prövning enligt analysmodellen i 21 § revisorslagen medför att det registrerade revisionsbolaget – på grund av ett uppkommet hot; exempelvis vänskap eller egenintresse – tvingas avsäga sig revisionsuppdraget. Brott mot karenstiden blir på så sätt sanktionerat genom reglerna om opartiskhet och självständighet. Detta stämmer väl överens med vad som anges i EG:s oberoenderekommendation och i IFAC:s yrkesetiska regler.⁴

Det är emellertid tydligt att en tillämpning av analysmodellen inte räcker tillräckligt långt. Om en viss fysisk person är vald revisor har det revisionsföretag, inom vilket revisorn var anställd under den tid som han eller hon innehade revisionsuppdraget, inget kvarvarande revisionsuppdrag hos klienten när revisorn övergått till ledande befattning hos denne. Analysmodellen kan därför inte tillämpas. Till detta kommer att analysmodellen endast skall tillämpas av kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. I de fall där revisorn är anställd av ett icke-registrerat revisionsföretag är det tveksamt om revisorslagen över huvud taget kan användas – för här tänkbara situationer – med hänvisning till något ställföreträdaransvar.

På grund av det anförda föreslår utredningen att artikel 42.3 genomförs genom en associationsrättslig bestämmelse som går ut på att begränsa klientföretagets möjligheter att ge sin revisor anställning eller uppdrag i bolagets ledning. Det kan lämpligen ske

⁴ EG:s oberoenderekommendation, A 8.1 samt IFAC:s yrkesetiska regler 290.211–212.

genom tillägg till gällande bestämmelser om behörighet att vara styrelseledamot och verkställande direktör.

I artikel 42.3 anges att förbudet skall gälla tillträde till en "ledande befattning" i den granskade enheten. Direktivet saknar en definition av vad som avses med detta begrepp. Vägledning bör emellertid kunna hämtas från EG-rekommendationen om oberoende, i vilken "nyckelbefattning i företagsledningen" definieras enligt följande:

Varje befattning hos revisionsklienten som inbegriper ansvar för avgörande ledningsbeslut hos revisionsklienten, exempelvis VD ("CEO") eller finansdirektör ("CFO"). Detta ledningsansvar bör också ge inflytande över revisionsklientens redovisningspolitik och utarbetande av årsredovisningar. En nyckelbefattning i företagsledningen omfattar också de kontraktsmässiga och faktiska överenskommelser som faktiskt ger en enskild person möjlighet att medverka i utövandet av denna ledningsfunktion på ett annat sätt, t.ex. inom ramen för ett konsultkontrakt.

Bestämmelser om ledande befattningshavare finns i bl.a. 8 kap. 51–54 §§ aktiebolagslagen. Av författningskommentaren till 8 kap. 51 § nämnda lag (se prop. 2005/06:186 s. 66) framgår att med "andra personer i bolagets ledning", dvs. utöver den verkställande direktören, avses personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören. Som exempel på benämningar som vanligen ingår i den avsedda kretsen nämns ekonomidirektör, finansdirektör, affärsområdeschef och personalchef. Vice verkställande direktör omfattas inte, om inte han eller hon ingår i bolagets ledning. Är bolaget ett moderbolag, är det naturligt att uppgifterna omfattar i vart fall av moderbolaget anställda personer som ingår i koncernledningen.

En bestämmelse som innebär en begränsning av klientföretagets möjligheter att ge sin revisor anställning eller uppdrag i bolagets ledning bör därför lämpligen omfatta den personkrets som avses med EG-rekommendationens ovan återgivna definition och aktiebolagslagens bestämmelser.

Som ett led i förvaltningsrevisionen skall revisorn granska och i revisionsberättelsen uttala sig om styrelseledamöterna bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Redan av det skälet finner utredningen att förbudet också skall avse uppdrag som styrelseledamot.

Utredningen har också att ta ställning till om den i Direktivet angivna karenstiden skall omfatta endast anställningsförhållanden

eller om den skall ha ett vidare tillämpningsområde och omfatta också olika uppdragsförhållanden. FAR SRS har i ovan citerade allmänna villkor angett att rekryteringshindret avser att "anställa, försöka anställa eller på något annat sätt binda upp" personen i fråga. Enligt utredningens uppfattning bör detta tolkas som om rekryteringshindret inte enbart avser rena anställningsförhållanden. Utredningen delar denna uppfattning och föreslår att karenstiden skall omfatta såväl anställnings- som uppdragsförhållanden.

Enligt artikel 39 ges medlemsstaterna möjlighet att göra undantag för artikel 42 när det gäller noterade företag. Utredningen har av skäl som redovisats i det föregående valt att nyttja denna undantagsmöjlighet när det gäller införlivandet av övriga artiklar i detta kapitel. Av samma skäl föreslår utredningen att undantagsmöjligheten utnyttjas beträffande artikel 42.3 och att den föreslagna karenstiden således skall avse endast valda fysiska personer eller huvudansvariga revisorer i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Eventuella överträdelser mot karensregeln sanktioneras till en del genom de ovannämnda sanktionerna när en revisor är obehörig. I övrigt får saken regleras genom avtal.

8 Revisionsstandarder och revisionsrapportering

8.1 Artikel 26 – Revisionsstandarder

1. Medlemsstaterna skall kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretags lagstadgade revision följer internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får tillämpa nationell revisionsstandard om inte kommissionen antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område. Antagna internationella revisionsstandarder skall offentliggöras i oförkortad form på de officiella gemenskapspråken i Europeiska unionens officiella tidning.

2. Kommissionen får besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 om internationella revisionsstandarders tillämplighet i gemenskapen. Kommissionen skall anta internationella revisionsstandarder för tillämpning i gemenskapen endast om de

- a) har tagits fram i laga ordning, under vederbörlig offentlig tillsyn och öppenhet samt är allmänt accepterade internationellt,
- b) bidrar till att ge årsboks slutet eller den sammanställda redovisningen hög trovärdighet och kvalitet i enlighet med principerna i artikel 2.3 i direktiv 78/660/EEG och i artikel 16.3 i direktiv 83/349/EEG, och
- c) bidrar till det europeiska gemensamma bästa.

3. Medlemsstaterna får föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarderna eller, i undantagsfall, genom att bortse från delar av dessa standarder, endast om dessa förfaranden och krav härrör från särskilda nationella krav i lagstiftningen på lagstadgade revisioners omfattning. Medlemsstaterna skall se till att sådana revisionsförfaranden eller revisionskrav är förenliga med bestämmelserna i punkt 2 b och c och skall underrätta kommissionen och medlemsstaterna om dessa innan de antas. Om medlemsstaterna i ett undantagsfall bortser från delar av en internationell revisionsstandard skall de meddela kommissionen och de andra medlemsstaterna sina särskilda nationella rättsliga krav och skälen till att de behålls, minst sex månader före det nationella antagandet eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en

internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandarden.

4. Medlemsstaterna får införa ytterligare krav avseende lagstadgade revisioner av årsbokslut och sammanställd redovisning under en period som löper ut den 29 juni 2010.

Bedömning: Svensk rätt strider inte mot vad som anges i artikel 26 om internationella revisionsstandarder.

Direktivet

Punkten 1

I punkten 13 i preambeln anges att det är viktigt att säkerställa konsekvent hög kvalitet i alla lagstadgade revisioner som krävs enligt gemenskapslagstiftningen. Alla lagstadgade revisioner bör därför utföras på grundval av internationella revisionsstandarder.

Enligt punkten 1 i artikel 26 är medlemsstaterna skyldiga att se till att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag följer de internationella revisionsstandarder som har antagits av kommissionen i enlighet med det kommittéförfarande som anges i artikel 48.2. Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder i den mån kommissionen inte har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

Punkten 2

I punkten 2 anges under vilka förutsättningar kommissionen får besluta om internationella revisionsstandarder. För att kommissionen skall kunna anta en internationell revisionsstandard som skall tillämpas i gemenskapen måste den vara allmänt accepterad internationellt. Dessutom krävs att den har utvecklats med fullt deltagande av alla berörda parter enligt ett förfarande med öppenhet och insyn. Standarden skall vidare bidra till att ge årsbokslutet eller koncernredovisningen hög trovärdighet och kvalitet och bidra till det europeiska gemensamma bästa.

Kommissionen har ännu inte antagit några internationella revisionsstandarder. De revisionsstandarder som åsyftas kommer i huvudsak att baseras på de internationella revisionsstandarderna

International Standards on Auditing (ISA), vilka ges ut av den internationella revisorsorganisationen International Federation of Accountants (IFAC). IFAC:s övergripande uppgift är att över hela världen utveckla och stärka en revisorskår som har en enhetlig uppfattning om god revisionssed och förmåga att tillhandahålla tjänster av hög och jämn kvalitet i allmänhetens intresse. IFAC:s Council har inrättat en revisionskommitté, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), för att på Councils vägnar, utveckla och utfärda standarder för och uttalanden om revision och näraliggande tjänster.

F.n. pågår ett arbete, som leds av IAASB, med att se över gällande ISA. Det s.k. Clarity-projektet innebär att dessa revisionsstandarder skall bearbetas i första hand språkligt och strukturellt. Projektet innebär således inte primärt en prövning i sak av innehållet i gällande ISA. Detta utesluter emellertid inte att vissa ISA (exempelvis ISA 200 och ISA 600) är föremål för både revision och omarbetning inom ramen för projektet. EU fungerar som remissinstans i projektet. EU har vidare, genom kommissionen, rätt att närvara vid IAASB:s sammanträden.

I punkten 14 i preambeln anges att kommissionen bör se till att det görs en översyn innan antagandeprocessen inom EU inleds. Syftet med översynen är att se till att de ovannämnda förutsättningarna för att kommissionen skall kunna anta en internationell revisionsstandard är för handen. Resultatet av översynen skall rapporteras till medlemmarna i AuRC. Därefter skall kommissionen tillsammans med AuRC pröva om de internationella revisionsstandarderna kan antas.

EU:s arbete med att anta internationella revisionsstandarder förväntas börja under år 2008. Diskussioner har förts inom AuRC om huruvida samtliga ISA skall omfattas av ett enda beslut eller om de skall beslutas efter hand, men träda i kraft i medlemsstaterna vid en gemensam tidpunkt. F.n. har inget beslut fattats i denna fråga.

Punkten 3

I de fall det finns särskilda nationella krav i lagstiftningen rörande lagstadgad revision får medlemsstaterna föreskriva om revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna kan till exempel kräva ytterligare en revisionsberättelse till kontrollorganet eller föreskriva andra

rapporterings- eller revisionskrav grundade på nationella regler för bolagsstyrning. I undantagsfall kan medlemsstaterna dessutom bortse från delar av de internationella standarderna. Om medlemsstaterna väljer att använda sig av denna möjlighet, måste de se till att deras nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav är förenliga med kraven som anges i punkten 2 b och c. Det innebär att varje tillägg eller undantag från de antagna internationella revisionsstandarderna som medlemsstaterna gör måste bidra till att företagens årsbokslut får hög trovärdighet och främja det europeiska gemensamma bästa. Medlemsstaterna är skyldiga att underrätta kommissionen och övriga medlemsstater om sina särskilda nationella rättsliga krav inom viss tid.

Punkten 4

Av punkten 4 framgår att medlemsstaterna får införa ytterligare krav avseende lagstadgade revisioner fram till och med den 29 juni 2010.

Gällande rätt

Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen framgår att revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Detsamma gäller enligt revisionslagen, lagen om ekonomiska föreningar och stiftelselagen med den justeringen att granskningen av företagsledningens förvaltning är anpassad till bestämmelserna om ledningsorganisationen i respektive företagsform.

Genom att granskningens inriktning och omfattning har knutits till uttrycket ”god revisionssed”, kan den fortlöpande anpassas till utvecklingen inom revisionsområdet. Sedan lång tid tillbaka utfärdar FAR SRS rekommendationer och gör uttalanden i revisionsfrågor som är giltiga vid revisionsverksamhet oavsett företagsform.

Enligt revisorslagen har Revisorsnämnden ett tolkningsföreträde när det gäller utvecklingen av god revisionssed och god revisorssed.

Som ett led i sin verksamhet ger FAR SRS ut Revisionsstandard i Sverige RS. Enligt god revisionssed skall kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag tillämpa dessa vid revision av ett företags årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. RS innehåller grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt.

RS baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA och följer deras struktur och numrering. Med den anpassning som krävs skall RS också användas vid revision av andra finansiella rapporter och annan information samt vid utförande av närstående tjänster. Ändringar och kommentarer eller hänvisningar har gjorts med hänsyn till svensk lagstiftning. Anpassningar till svensk rätt förekommer i större eller mindre utsträckning i de flesta RS.

Vissa inslag i den svenska definitionen av lagstadgad revision och lagstadgade tilläggsuppdrag har lett till nationella särregleringar, vilka saknar direkt motsvarighet i ISA. Exempel härpå är framför allt den svenska 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. RS 209 innehåller, utöver vägledning om revisorns skyldighet att granska ett företags förvaltning enligt svensk lagstiftning, även grundläggande principer för rapporteringen av förvaltningsrevisionen.

Revisorn skall således i revisionsberättelsen, när det gäller granskningen av ett aktiebolag, uttala sig om

- styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet enligt 9 kap. 33 § första stycket aktiebolagslagen,
- eventuellt uttalande om förteckning över vissa lån och säkerheter enligt 9 kap. 32 § 3 aktiebolagslagen,
- eventuell anmärkning om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet

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, samt
- eventuell anmärkning i fråga om inte fullgjorda skyldigheter rörande skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

Utredningen

I artikel 26 åläggs medlemsstaterna att se till att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag följer de internationella revisionsstandarder som kommissionen har beslutat om. Av Direktivet framgår att dessa standarder i huvudsak kommer att baseras på de ISA som har genomgått Clarity-projektet. Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område. En förutsättning för att få tillämpa nationella revisionsstandarder är att innehållet i dessa härrör från särskilda nationella krav på lagstadgade revisioners omfattning.

F.n. har kommissionen inte antagit några internationella revisionsstandarder, varför gällande svensk rätt inte strider mot artikel 26.

När kommissionen beslutar om internationella revisionsstandarder kan det bli problem eftersom Direktivet endast ger begränsade möjligheter för Sverige att behålla eller anta revisionsstandarder som avviker från ISA. Det kan då bli nödvändigt att anpassa den associationsrättsliga lagstiftningen till ISA.

Ett exempel på ett område som kan behöva ses över är förvaltningsrevisionen. För att få behålla den svenska förvaltningsrevisionen krävs 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. Om förvaltningsrevisionen görs om eller t.o.m. avskaffas måste en ingående utredning göras av om detta påverkar bestämmelserna i associationsrätten om ansvarsfrihet för bolagets ledning. Frågan om förvaltningsrevisionen måste

dessutom ses i ljuset av hur slopandet av revisionsplikten i mindre aktiebolag genomförs.

Utredningen avser att återkomma till frågorna om förvaltningsrevision under det fortsatta utredningsarbetet.

8.2 Artikel 27 – Lagstadgad revision av sammanställd redovisning

Medlemsstaterna skall vid lagstadgad revision av koncerners sammanställda redovisning se till att

a) koncernrevisorn bär hela ansvaret för revisionsberättelsen rörande den sammanställda redovisningen,

b) koncernrevisorn genomför en granskning och bevarar dokumentation om sin granskning av revisionsarbete som utförts av tredjelandets revisorer, lagstadgade revisorer, tredjelandets revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål. Den dokumentation som bevarats av koncernrevisorn skall vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten skall kunna genomföra en granskning av koncernrevisorns arbete på ett riktigt sätt,

c) när en del av en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där samarbetsformer enligt artikel 47 saknas, skall koncernrevisorn bära ansvaret för att de offentliga tillsynsmyndigheterna på begäran korrekt tillställs dokumentation om revisionsarbete som utförts av tredjelandets revisorer eller revisionsföretag, inbegripet arbetsdokument som berör koncernrevisionen. För att säkerställa detta överlämnande skall koncernrevisorn behålla en kopia av dokumentationen eller, alternativt, avtala med tredjelandets revisorer eller revisionsföretag om att han eller hon på begäran skall ges vederbörlig och obegränsad åtkomst till denna eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra hinder inte kan överlämnas från ett tredjeland till koncernrevisorn skall den dokumentation som bevarats av koncernrevisorn innehålla bevis på att han eller hon har vidtagit lämpliga åtgärder för att få åtkomst till revisionsdokumentationen samt, om det finns andra än rättsliga hinder som följer av landets lagstiftning, bevis för sådana hinder.

Förslag och bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på att koncernrevisorn bär ansvaret för innehållet i koncernrevisionsberättelsen.

Svensk rätt är även förenlig med kraven på att koncernrevisorn skall granska och dokumentera sin granskning av det arbete som berör koncernrevisionen och som har utförts av andra valda revisorer i koncernen.

En bestämmelse bör införas som reglerar koncernrevisorns ansvar för att Revisorsnämnden på begäran tillställs dokumentation avseende det revisionsarbete som har utförts av en revisor eller ett revisionsföretag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Direktivet

Bestämmelserna i artikeln är nya och saknar alltså motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. I artikeln regleras ansvarsfördelningen mellan koncernrevisorn och andra revisorer som granskar företag i samma koncern. Det är koncernrevisorn som har hela ansvaret för koncernrevisionsberättelsen.

Artikeln innehåller även bestämmelser som rör koncernrevisorns skyldighet att granska revisionsarbete som har utförts av andra kvalificerade revisorer samt av revisorer respektive revisionsföretag från tredjeländer som ett led i koncernrevisionen. Koncernrevisorn har skyldighet att bevara dokumentation rörande denna granskning.

Slutligen anges det i artikeln att om delar av revisionen utförs av revisorer respektive revisionsföretag från sådana tredjeländer, med vilka samarbetsformer enligt artikel 47 saknas, koncernrevisorn ändå har ansvaret för att tillsynsmyndigheterna, på begäran, tillställs revisionsdokumentation inklusive arbetsdokument som rör koncernrevisionen. För att åstadkomma detta kan koncernrevisorn antingen behålla kopior av dokumentationen eller avtala med berörda revisorer och revisionsföretag om att han eller hon på begäran skall få tillgång till denna eller vidta andra lämpliga åtgärder. I fall där revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra hinder inte kan överlämnas till koncernrevisorn måste han eller hon dokumentera de åtgärder som har vidtagits för att få tillgång till sådan revisionsdokumentation.

Gällande rätt

I svensk rätt har den valde revisorn ansvaret för innehållet i revisionsberättelsen. Av 17 § revisorslagen framgår att i de fall ett registrerat revisionsbolag är vald revisor, bolaget har en skyldighet att utse en huvudansvarig. Denne kvalificerade revisor skall bl.a. underteckna revisionsberättelsen.

När det gäller koncernrevision anges i 9 kap. 3 § aktiebolagslagen att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. Om bolaget är moderbolag, skall revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

Enligt 9 kap. 38 § aktiebolagslagen, som hänvisar till 29 § andra stycket, skall koncernrevisionsberättelsen vara undertecknad av koncernrevisorn.

Av 9 kap. 7 § samma lag framgår att revisorn i ett dotterbolag skall lämna moderbolagets revisor de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Varken i lag eller lagförarbeten ges några anvisningar om hur moderbolagets revisor skall gå tillväga vid granskningen av koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. I FAR SRS rekommendation RevU 1 "Uttalande som komplettering till RS" ingår ett avsnitt som belyser de uppgifter som revisorn i moderbolaget har. Där anges bl.a. vilka instruktioner som moderbolagets revisor bör lämna till dotterföretagsrevisorn. I det avsnittet anges vidare att om dotterföretaget saknar revisor eller om han eller hon inte har nödvändig kompetens moderbolagets revisor själv måste föranstalta om granskning av dotterföretaget i den utsträckning som är praktisk möjlig. Vad gäller uppgifterna i förvaltningsberättelsen bör moderbolagsrevisorn genom instruktioner eller på annat sätt förvissa sig om att uppgifterna blir granskade av dotterföretagsrevisorerna i nödvändig utsträckning.

I 24 § revisorslagen finns bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags dokumentationsskyldighet. Enligt paragrafen skall dessa dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

I 2–5 §§ i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet finns närmare bestämmelser om dokumentationsskyldighet och arkivering.

Revisorernas dokumentationsskyldighet behandlas även i RS 230 Dokumentation. I punkten 11SE, där hänsyn har tagits till svensk lagstiftning, ges exempel på vad dokumentationen vanligtvis innehåller. Bland de uppräknade exemplen anges ”information om de åtgärder som vidtagits för enheter som revideras av en annan revisor” samt ”kopior av kommunikation med andra revisorer, specialister och annan tredje part”.

I RS 600 ”Användning av det arbete som utförts av annan revisor” ges ytterligare vägledning om hur en ”huvudrevisor” använder det arbete som en annan revisor har utfört samt dokumentationen härav.

Utredningen

Det finns i svensk lag ingen uttrycklig ansvarsfördelning mellan valda revisorer som granskar företag inom samma koncern. Eftersom det är moderbolagsrevisorns lagstadgade skyldighet att granska koncernredovisningen samt att underteckna koncernrevisionsberättelsen är det dock denne som har ansvaret för innehållet i koncernrevisionsberättelsen. Eftersom det således är utslutet att någon annan revisor ansvarar för innehållet i koncernrevisionsberättelsen finner utredningen inte skäl att i detta hänseende föreslå någon ändring.

Enligt artikel 27 b har koncernrevisorn en skyldighet att granska revisionsarbete som har utförts av kvalificerade revisorer samt revisorer och revisionsföretag i tredjeländer som ett led i koncernrevisionen. Någon närmare vägledning för denna granskning lämnas inte i Direktivet.

I artikeln återfinns inte heller någon uttrycklig bestämmelse som rör en dotterbolagsrevisors upplysningsplikt gentemot revisorn i ett moderbolag. I svensk rätt finns bl.a. i 9 kap. 7 § aktiebolagslagen och i 10 kap. 9 § försäkringsrörelselagen en upplysningsplikt för revisorn i ett dotterbolag gentemot revisorn i moderbolaget. Dessa bestämmelser baseras emellertid på koncern-

definitionen i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen, som förutsätter att moderbolaget är svenskt.

Det skulle underlätta arbetet för moderbolagsrevisorn i en internationell koncern om upplysningsplikten för en revisor i ett dotterbolag även gällde i de fall där moderbolaget inte är svenskt. Utredningen har därför övervägt att föreslå en sådan ordning. Det finns emellertid vissa risker med att utvidga bestämmelsernas tillämpningsområde. Det skulle sålunda kunna medföra en obalans när det gäller upplysningsplikten för svenska dotterbolagsrevisorer i förhållande till utländska. Inför ett utvidgat tillämpningsområde måste även behovet av motsvarande regleringar när det gäller koncerner inom exempelvis stiftelser (4 kap. 10 § stiftelselagen) och ekonomiska föreningar (8 kap. 11 § lagen om ekonomiska föreningar) beaktas. Det kan i detta sammanhang dessutom nämnas att nuvarande ISA 600, som behandlar koncernrevision och då särskilt förhållandet mellan koncernrevisorn och övriga revisorer som granskar företag i samma koncern, är föremål för översyn. Vid en sammantagen bedömning har utredningen funnit att det f.n. inte finns tillräckliga skäl för att föreslå några ändringar i dessa delar.

Revisorn skall bevara dokumentationen av sin egen granskning av revisionsarbete som har utförts av kvalificerade revisorer, revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland och som har betydelse för koncernrevisionen. Dokumentationen skall även vara av sådant slag att den återspeglar revisorns arbete på ett tillfredsställande sätt.

Med hänsyn till utformningen av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen, 24 § revisorslagen och 2–5 §§ i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet anser utredningen att svensk rätt överensstämmer med artikel 27 b.

Bestämmelserna i 27 c om koncernrevisorns ansvar för att tillsynsmyndigheterna på begäran tillställs dokumentation avseende det revisionsarbete som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland, med vilka samarbetsformer enligt artikel 47 saknas, har ingen motsvarighet i svensk rätt. Utredningen förordar därför att en ny bestämmelse, som reglerar koncernrevisorns ansvar för denna dokumentation, tas in i revisorslagen.

8.3 Artikel 28 – Revisionsberättelse

1. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, skall revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Medlemsstaterna får under särskilda omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. De medverkande personernas namn skall dock alltid vara kända för de berörda behöriga myndigheterna.

2. Utan hinder av artikel 51a.1 i direktiv 78/660/EEG och om kommissionen inte har antagit en gemensam standard för revisionsberättelser i enlighet med artikel 26.1 i det här direktivet, får kommissionen, i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 i det här direktivet, anta en gemensam standard för revisionsberättelser för årsboks slut eller sammanställd redovisning som upprättats enligt internationellt erkända redovisningsstandarder, för att stärka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav om vem som skall underteckna revisionsberättelsen när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor.

Utredningen anser inte att det finns skäl att lagreglera den möjlighet till undantag från skyldigheten att underteckna revisionsberättelsen som Direktivet ger.

Direktivet

Artikeln innehåller bestämmelser om vem som skall underteckna revisionsberättelsen när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Artikeln ger dessutom medlemsstaterna möjlighet att bortse från detta krav i de fall där revisorns personliga säkerhet på ett allvarligt sätt kan hotas om hans eller hennes namn offentliggörs.

I artikeln fastslås även att kommissionen – för att stärka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen – får anta en gemensam standard för revisionsberättelser avseende årsredovisningar eller koncernredovisningar som har upprättats enligt internationellt erkända redovisningsstandarder. Ett sådant förfarande förutsätter

dock att en tillämplig standard för en sådan revisionsberättelse inte har antagits av kommissionen i enlighet med artikel 26.1.

Gällande rätt

Enligt bl.a. 9 kap. 19 § aktiebolagslagen och 19 § revisionslagen får även ett registrerat revisionsbolag utses till revisor. I 17 § revisorslagen finns bestämmelser om vem som i sådana fall får vara huvudansvarig för revisionen och vilka skyldigheter som denne revisor har. Av paragrafen framgår bl.a. att en av de i bolaget yrkesverksamma, kvalificerade revisorerna skall vara huvudansvarig och underteckna revisionsberättelsen. Om revisionsberättelsen undertecknas av flera revisorer, skall det anges vem som är huvudansvarig.

Utredningen

Utredningen anser att svensk rätt överensstämmer med det krav som uppställs i artikeln.

Den möjlighet till undantag från skyldigheten att underteckna revisionsberättelsen som finns i Direktivet saknas i gällande svensk rätt. Med hänsyn till revisorns skyldighet att, enligt bestämmelserna i revisorslagen om opartiskhet och självständighet, avgå från ett uppdrag om han eller hon känner sig hotad, finner utredningen inte skäl att föreslå att nämnda undantagsmöjlighet tas in i svensk lag.

9 Kvalitetskontroll

Förslag och bedömning: I lag införs en bestämmelse om att Revisorsnämnden skall tillse att alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsföretag genomgår kvalitetskontroll minst vart sjätte år. Revisorer och revisionsföretag som granskar företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad skall dock genomgå kontrollen minst vart tredje år.

Revisorsnämnden bör bestämma vilka krav som skall ställas på kvalitetskontrollanterna, hur dessa skall utses, kontrollens omfattning, att en skriftlig granskningsrapport skall upprättas och vad den skall innehålla.

9.1 Artikel 29 och 43 – Kvalitetssäkring

Artikel 29

1. Alla medlemsstater skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller följande kriterier:

- a) Systemet för kvalitetssäkring skall organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn enligt kapitel VIII.
- b) Systemet för kvalitetssäkring skall finansieras så att det är säkert och fritt från eventuell otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.
- c) Systemet för kvalitetssäkring skall ha tillräckliga resurser.
- d) De personer som utför kvalitetssäkringskontrollen skall ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetssäkringskontroll.
- e) De personer som utför särskild kvalitetssäkringskontroll skall väljas ut i enlighet med ett objektiva förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan dem och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

- f) Kvalitetssäkringskontrollen, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, skall omfatta bedömning av efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på oberoende, kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, revisionsarvoden och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll.
- g) Kvalitetssäkringskontrollen skall presenteras i en rapport som skall innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetssäkringskontrollen.
- h) Kvalitetssäkringskontroller skall utföras minst vart sjätte år.
- i) De övergripande resultaten av systemet för kvalitetssäkring skall offentliggöras varje år.
- j) Rekommendationer från kvalitetskontroller skall inom rimlig tid följas upp av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. Om rekommendationerna enligt punkt 1 j inte följs upp, skall den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i förekommande fall bli föremål för disciplinära åtgärder eller påföljder enligt artikel 30.

2. Kommissionen kan i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta tillämpningsföreskrifter för att öka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen och för att se till att punkt 1 a–b och e–j tillämpas enhetligt.

Artikel 43

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse skall minst vart tredje år bli föremål för kvalitetssäkring enligt artikel 29.

Direktivet

I punkten 17 i Direktivets preambel anges bl.a. följande. Regelbundna kontroller är ett bra sätt att uppnå en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett system för kvalitetssäkring som är organiserat på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. Medlemsstaterna kan begära att endast kraven på revisionsföretagen enligt artikel 29 skall beaktas om det finns ett gemensamt system för kvalitetssäkring. Systemet kan anordnas så att varje enskild revisor blir föremål för en kvalitetskontroll vart sjätte år. Finansieringen av kvalitetssäkringssystemet får inte utsättas för otillbörlig påverkan i detta avseende. Kommissionen bör vara behörig att anta genomförandebestämmelser i ärenden som rör anordnandet av systemet och dess finansiering för det fall

allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemet har minskat i betydande mån. Medlemsstaternas offentliga tillsynssystem bör uppmuntras att ta fram en samordnad strategi när det gäller genomförandet av kvalitetskontroller i syfte att undvika onödiga bördor för de berörda parterna.

Några motsvarande bestämmelser i 1984 års revisorsdirektiv finns inte. Emellertid antog kommissionen den 15 november 2000 en rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i EU. I rekommendationen angavs att medlemsstaterna bör vidta åtgärder för att säkerställa att alla personer som utför lagstadgad revision omfattas av ett kvalitetssäkringssystem. Rekommendationen syftade till att fastställa en norm för medlemsstaternas kvalitetssäkring i hela EU. Den återfinns som bilaga 4 till detta betänkande.

Enligt 29.2 får kommissionen anta tillämpningsföreskrifter för att öka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen och främja en enhetlig tillämpning av artikeln. Några sådana föreskrifter har ännu inte meddelats.

Gällande rätt

Enligt 3 § revisorslagen skall Revisorsnämnden utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över godkända och auktoriserade revisorer respektive registrerade revisionsbolag. Av 28 § följer att revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. I 29 och 30 §§ anges att företag i vissa fall är skyldiga att lämna upplysningar till nämnden. Skatteverket skall enligt 31 § underrätta nämnden om omständigheter rörande revisorer eller registrerade revisionsbolag som kan vara av betydelse för dess verksamhet.

Revisorsnämnden har föreskrivit (10 § RFNS 2001:2) att revisorer i den omfattning som nämnden bestämmer skall vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av Revisorsnämnden. Enligt 17 § revisorsförordningen skall nämnden ta ut avgift av revisorn för kvalitetskontrollen. Nämnden har föreskrivit att avgiftens storlek efter slutförd kontroll skall bestämmas med beaktande av kontrollantens arbete, tidspillan och utlägg.

Även FAR SRS bedriver kvalitetskontroll. I syfte att undvika dubbelarbete har Revisorsnämnden och FAR SRS den 29 juni 2007 träffat en överenskommelse om samarbete beträffande kvalitets-säkring av lagstadgad revision. Tanken är att den kvalitetskontroll som FAR SRS utför skall utgöra ett underlag för Revisorsnämndens tillsyn.

FAR SRS kvalitetskontroll omfattar revisionsverksamhet samt sådana frågor som hänger samman med revisionsföretagens opartiskhet eller självständighet vid utövandet av revisionsverksamhet. Ansvar för kvalitetskontrollen åvilar FAR SRS kvalitetsnämnd. Kontrollerna utförs av särskilda kvalitetskontrollanter. De utses av kvalitetsnämnden och skall vara medlemmar av FAR SRS. Kontrollanten skall vara oberoende i förhållande till det revisionsföretag och den revisor som granskas.

Kvalitetskontrollanten skall upprätta en rapport över kontrollen. Rapporten skall innehålla information om ett revisionsföretags kvalitetskontrollsystem och om en enskild revisors utövande av revisionsverksamhet. Om revisionsföretaget saknar eget kvalitetskontrollsystem eller detta visar sig otillräckligt, bedöms kvaliteten på utfört arbete i enskilda uppdrag och dokumentation över utförda uppdrag (substansgranskning). Kvalificerade revisorer med ansvar för riskfyllda revisionsuppdrag blir föremål för tätare kontroller. I vissa situationer har revisionsföretaget möjlighet att föreslå att en påbörjad kvalitetskontroll ajourneras för att få tid, högst tre månader, att rätta till brister.

Efter kontrollen skall kvalitetskontrollanten ha en muntlig genomgång med den granskade. Han eller hon skall vidare inom två veckor sända ett utkast till rapport till det granskade revisionsföretaget med begäran om kommentarer. En slutlig rapport skall sedan upprättas.

Kvalitetsnämnden bedömer alla rapporter som avlämnas. Om det visat sig att en kvalificerad revisor inte uppfyller den kvalitetsnivå som följer av god revisorssed eller god revisionsned, kan nämnden besluta om ny kvalitetskontroll (omkontroll) inom högst ett år. Om rapporten ger anledning till skälig misstanke om deltagande i brottslig verksamhet, överlämnas den till FAR SRS styrelse och Revisorsnämnden underrättas.

Enligt överenskommelsen skall FAR SRS snarast underrätta Revisorsnämnden

- om det vid kvalitetskontroll framkommer att en revisor uppsåtligt gör orätt eller på annat sätt förfar oredligt,
- om det vid kvalitetskontroll framkommer att en revisor utför ett grovt bristfälligt arbete eller allvarligt äventyrar sin opartiskhet eller självständighet och omständigheterna är att anse som synnerligen försvårande,
- om det vid omkontroll framkommer att verksamheten fortfarande är allvarligt bristfällig, eller
- om en revisor vägrar att underkasta sig kvalitetskontroll.

Vad som nu sagts om revisor gäller enligt överenskommelsen i tillämpliga delar även det revisionsföretag där revisorn är verksam.

FAR SRS skall vid två tillfällen per år informera Revisorsnämnden om vilka kvalitetskontroller som har genomförts och vilka beslut som har meddelats av kvalitetsnämnden under närmast föregående kalenderhalvår.

Revisorsnämnden genomför kvalitetssäkring för att säkerställa att den kvalitetskontroll som FAR SRS utför bedrivs enligt de riktlinjer och anvisningar som parterna kommit överens om. Detta sker, förutom genom den information som nämnden får av FAR SRS, genom stickprov. Om det vid Revisorsnämndens kvalitetssäkring framkommer omständigheter som borde ha föranlett underrättelse till nämnden, kan Revisorsnämnden begära ny kvalitetskontroll.

Av de 4 135 revisorer som Revisorsnämnden godkänt eller auktoriserat har under de senaste åren cirka 100 inte omfattats av FAR SRS kvalitetskontroller. De allra flesta revisorer är således underkastade den kvalitetskontroll som sker i FAR SRS regi. Under år 2006 började Revisorsnämnden göra egna kvalitetskontroller av revisorer som inte omfattas av FAR SRS kvalitetskontroller.

Vid Revisorsnämndens kvalitetskontroller använder nämnden samma kontrollanter som FAR SRS för att utföra kontrollen. Kvalitetskontrollerna utförs enligt de riktlinjer och kriterier som FAR SRS utarbetat, men någon ajournering medges inte och någon omkontroll förekommer inte heller. Kvalitetskontrollanten kan godkänna kvalitetsnivån, godkänna den med iakttagna brister eller underkänna den. Om den underkänns eller om det framkommer annat skäl initierar Revisorsnämnden ett disciplinärende.

Enligt Revisorsnämndens verksamhetsberättelse för räkenskapsåret 2006 kvalitetssäkrade nämnden under året 18 av FAR SRS kontroller. Samtliga godtogs. Det totala antalet kontroller uppgick år 2006 till 320, varav FAR SRS granskade 303 revisionsföretag (och därigenom 531 revisorer) och Revisorsnämnden 17 revisorer. Under samma år underkändes sammanlagt sju revisorer och en revisor vägrade att genomgå kontrollen.

Utredningen

a. Oberoende granskning under offentlig tillsyn

Enligt 29.1 a skall systemet för kvalitetssäkring organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn enligt kapitel VIII i Direktivet.

Revisorsnämnden har föreskrivit att revisorer i den omfattning som nämnden bestämmer skall vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av Revisorsnämnden. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i lag eller förordning. Däremot klargörs i revisorsförordningen att nämnden får ta ut en avgift av revisorn för kontrollen.

Genom artiklarna 29 och 43 betonas vikten av att det finns ett system för kvalitetssäkring. Även om Revisorsnämndens kvalitetskontroll utgör en del av den tillsyn som nämnden enligt 3 § revisorslagen skall utöva finns det skäl att i lag införa en bestämmelse om att Revisorsnämnden skall ansvara för periodiskt återkommande kvalitetskontroller. Kontrollen bör förutom revisorer även omfatta registrerade revisionsföretag. Utredningen föreslår att en bestämmelse med denna innebörd införs i revisorslagen.

Revisorsnämnden använder enligt en särskild överenskommelse samma kontrollanter som den privaträttsliga föreningen FAR SRS för att utföra den faktiska kontrollen av revisorer och revisionsbolag som är anknutna till föreningen. Denna ordning är förenlig med den rekommendation som kommissionen år 2000 antog om kvalitetssäkring. I rekommendationen sågs nämligen att såväl system där ett branschorgan eller en tillsynsmyndighet styr systemet och utför granskningen (övervakning) som system där revisorkollegor avlägger kontrollbesök (kollegial kontroll), är godtagbara metoder för kvalitetskontroll. Direktivet kan därför inte anses

innebära något hinder mot den nuvarande ordningen så länge kvalitetskontrollen är oberoende av dem som granskas och omfattas av Revisorsnämndens tillsyn.

När det gäller kravet på oberoende kan konstateras att kvalitetskontrollen enligt överenskommelsen utförs av särskilt förordnade kontrollanter. De skall enligt gällande riktlinjer vara oberoende i förhållande till den revisor eller det revisionsföretag som granskas och får inte tidigare ha granskat revisorn eller företaget. Kvalitetskontrollanten får enligt riktlinjerna inte heller vara vald revisor i det revisionsföretag som skall kontrolleras eller verksam i den revisionsgrupp inom vilken revisionen av det revisionsföretag som skall kontrolleras utförs. Till detta kommer att varje kontroll mynnar ut i en rapport som granskas av en särskild kvalitetsnämnd.

Enligt vad utredningen inhämtat överväger kommissionen att meddela tillämpningsföreskrifter med förbud mot kollegial kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsföretag som reviderar företag av allmänt intresse. Det skulle i så fall leda till att Revisorsnämnden själv måste ta hela ansvaret för kvalitetskontroller av revisorer och revisionsföretag som reviderar sådana företag. Det är ännu oklart om kommissionen kommer att utfärda någon rekommendation. Utredningen föreslår därför inte någon författningsändring men kommer att bevaka frågan i det fortsatta utredningsarbetet.

Den kvalitetskontroll som FAR SRS administrerar sker enligt en särskild överenskommelse med Revisorsnämnden och utgör en del av Revisorsnämndens tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Revisorsnämnden skall i vissa fall underrättas om resultaten från kontrollerna. För att säkerställa att kvalitetskontrollen bedrivs enligt de riktlinjer och anvisningar som fastställts mellan parterna genomför Revisorsnämnden dessutom stickprov. Kvalitetskontrollen omfattas således av Revisorsnämndens tillsyn.

b. Fristående finansiering

Enligt 29.1 b skall systemet för kvalitetssäkring finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Det arbete som Revisorsnämnden utför avseende kvalitetskontroll finansieras genom avgifter från dem som granskas och

med nämndens allmänna medel. Vad gäller det arbete som överlåtits till FAR SRS utgår inte någon särskild avgift. Kontrollerna betalas bl.a. genom att den granskade debiteras av kontrollanten enligt en taxa som FAR SRS bestämmer. Revisorsnämnden tillämpar samma taxa. Någon möjlighet för revisorer eller revisionsföretag att påverka avgiftens storlek finns inte. Det finns enligt utredningens bedömning inte heller i övrigt någon möjlighet för revisorer och revisionsföretag att påverka finansieringen av kvalitetskontrollsystemet. Systemet får därför anses stå säkert och fritt från otillbörlig påverkan.

För det fall att kommissionen förordnar att granskningen skall företas av ett oberoende tillsynsorgan (se föregående avsnitt) uppkommer frågan hur Revisorsnämnden skall finansiera en sådan kvalitetskontroll. Om nämnden skall ha egen anställd personal för att utföra kvalitetskontrollerna kan det finnas skäl att införa en årlig kontrollavgift till nämnden i stället för den nuvarande självdebiteringen av kvalitetskontrollanten. Med hänsyn till att utredningen inte föreslår någon ändring avseende kvalitetskontrollen finns det dock inte skäl att nu närmare överväga denna fråga.

c. Erforderlig resurstilldelning

Enligt 29.1 c skall systemet för kvalitetssäkring ha tillräckliga resurser.

I kommissionens rekommendation från år 2000 betonas att kvalitetssäkringssystemet kostar pengar och därför bör vara så effektivt som möjligt för att uppfylla de realistiska kraven från allmänheten och myndigheternas sida. De samlade resurserna bör ställas i förhållande till antalet lagstadgade revisorer med beaktande av om de lagstadgade revisorerna har klienter bland verksamheter av allmänt intresse eller ej. Vidare sägs i rekommendationen att offentliggörande av information om vilka resurser som avsätts till extern kvalitetskontroll ökar allmänhetens tilltro till systemen.

Varken Revisorsnämnden eller FAR SRS har redovisat vilka resurser som avsätts för extern kvalitetskontroll. Även om detta vore önskvärt ankommer det inte på utredningen att föreslå någon sådan redovisning. I fråga om Revisorsnämndens redovisning ligger det närmast till hands att behandla frågan inom ramen för regeringens regleringsbrev till nämnden. Revisorsnämnden och

FAR SRS bör själva reglera vilken rapportering som bör följa av den överenskommelse som de har träffat.

Utredningen kan dock konstatera att Revisorsnämnden granskar att FAR SRS utövar sina kontroller i enlighet med parternas överenskommelse. Nämnden får dessutom vid två tillfällen per år information om vilka revisorer och revisionsföretag som granskats. Antalet kontroller var 235 för år 2004, 305 för år 2005 och 320 för år 2006. Det har inte framkommit annat än att tillräckliga resurser avsätts till kontrollerna.

Revisorsnämnden svarar inom sitt ansvarsområde för att tillräckliga resurser avsätts för dess eget arbete med kvalitetskontroll.

d. Krav på kvalitetskontrollanterna

Enligt 29.1 d skall de personer som utför kvalitetskontrollen ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetskontroll.

För de kvalitetskontroller som FAR SRS och Revisorsnämnden utför anlitas alltid FAR SRS särskilda kvalitetskontrollanter.

Enligt de riktlinjer som FAR SRS fastställt för kvalitetskontrollen skall en kvalitetskontrollant ha varit kvalificerad revisor i minst tio år, varav de tre senaste åren i följd. Vidare skall kvalitetskontrollanten ha den yrkeserfarenhet som krävs för att utföra en effektiv och kostnadsmedveten kvalitetskontroll av det revisionsföretag eller den revisor som skall granskas samt i övrigt vara lämpad för uppdraget. Det förutsätts att kontrollanterna deltar i regelbundet återkommande erfarenhetsutbyten med andra kontrollanter.

Genom riktlinjerna är det enligt utredningens mening säkerställt att kvalitetskontrollanterna har den erfarenhet och utbildning som krävs enligt Direktivet. Genom innehållet i riktlinjerna, som utgör en del av överenskommelsen med Revisorsnämnden, får de personer som genomför kvalitetskontrollerna anses uppfylla Direktivets krav. Det kan inte anses erforderligt att i lag eller förordning fastställa vilka krav som skall ställas på kvalitetskontrollanterna. I stället får det ankomma på Revisorsnämnden att bestämma kraven på kvalitetskontrollanterna.

e. Utseende av kontrollanter

Enligt 29.1 e skall de personer som utför särskild kvalitetskontroll väljas ut i enlighet med ett objektiva förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan kontrollanten och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Av riktlinjerna för kvalitetskontrollen framgår att FAR SRS kvalitetsnämnd i varje enskilt fall lämnar förslag på vem som skall granska en enskild revisor eller ett revisionsföretag. Revisorn och revisionsföretaget har möjlighet att lämna synpunkter på förslaget. Om förslaget inte godtas lämnar kvalitetsnämnden ett nytt förslag. Vidare har den föreslagne kvalitetskontrollanten skyldighet att lämna uppgift om förhållande som kan påverka tilltron till hans eller hennes opartiskhet, självständighet eller objektivitet.

Revisorsnämnden utser på egen hand kontrollanter efter de riktlinjer som FAR SRS tillämpar. Även i detta fall är den enskilde kontrollanten skyldig att lämna erforderliga uppgifter.

Det tillämpade förfarandet får anses säkerställa att det inte råder intressekonflikt mellan kontrollanten och den som granskas. Direktivets krav i detta avseende är således tillgodosett.

För Revisorsnämndens del saknas emellertid föreskrifter om utseende av kontrollanter. Det finns enligt utredningen behov av klagörande generella föreskrifter i detta avseende. Det bör ankomma på Revisorsnämnden att meddela sådana föreskrifter.

f. Kvalitetskontrollens omfattning

Enligt 29.1 f skall kvalitetskontrollen, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, omfatta bedömning av dels efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på oberoende, dels kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, dels revisionsarvoden och dels revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll.

Av riktlinjerna följer att kvalitetskontrollanten skall göra sin bedömning efter att ha tagit del av den dokumentation som beskriver revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem och stickprovvis ha upprepat kontrollerna i företagets system genom att granska dokumentationen av det kontrollerade uppdraget. Om revisionsföretaget saknar sådant system eller detta är otillräckligt granskas i stället dokumentation över utförda uppdrag. Enligt

utredningens mening får denna tillämpning anses uppfylla kravet på lämplig kontroll av valda revisionshandlingar.

Enligt FAR SRS kriterier för godkännande vid branschorganisationernas kvalitetskontroll av revisionsverksamheten (meddelade den 19 september 2005) skall en bedömning göras av om god revisorssed och god revisionssed efterlevts. Detta får anses inbegripa frågor om revisorns oberoende, revisionsverksamhetens kvalitet och kvantitet samt arvodering. Kvalitetskontrollen skall enligt kriterierna även omfatta en granskning av revisionsföretagets eget kvalitetskontrollsystem med bedömning av om det är detaljerat, strukturerat och dokumenterat.

Enligt utredningens mening får förfarandet anses tillgodose de krav som ställs i Direktivet på kvalitetskontrollens omfattning. Det får ankomma på Revisorsnämnden att ge närmare riktlinjer om detta.

g. Kvalitetskontrollrapporten

Enligt 29.1 g skall kvalitetskontrollen presenteras i en rapport som skall innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetskontrollen.

Kvalitetskontrollanten skall enligt riktlinjerna avsluta sitt arbete med att upprätta en skriftlig rapport över kontrollen. Rapportens innehåll varierar beroende på utfallet av kontrollen. Finns det inte någon anmärkning att rikta mot revisorn eller revisionsföretaget, skall rapporten vara kortfattad och standardiserad. I mer tveksamma fall skall rapporten innehålla ett utförligt underlag för kvalitetsnämndens prövning. I underkända fall skall rapporten vara tillräckligt detaljerad för att ge underlag för en bedömning av om det föreligger behov av disciplinär prövning av Revisorsnämnden. Rapporten skall bestå av en beskrivning av uppdraget, redogörelse för uppdragets genomförande, uppgift om ajournering och skälen för denna, iakttagelser av väsentliga brister, förbättringsförslag och ett uttalande.

Enligt utredningens mening tillgodoser det tillämpade förfarandet Direktivets krav. Bestämmelser om att en skriftlig granskningsrapport skall upprättas saknas dock. Det bör ankomma på Revisorsnämnden att besluta om detta och vad rapporten bör innehålla.

Utredningen anser att vid de kontroller som utförs i Revisorsnämndens egen regi rapporten bör innehålla en beskrivning av uppdraget och dess genomförande, granskningsmannens iakttagelser och eventuella förslag till åtgärder.

I fråga om de kontroller som sker i FAR SRS regi bör det ankomma på Revisorsnämnden att se till att det på motsvarande sätt upprättas skriftliga rapporter. I likhet med vad som gäller i dag kan detta regleras i parternas avtal liksom i vad mån Revisorsnämnden får del av rapporterna.

b. Kvalitetskontrollernas intervall

Enligt 29.1 h skall kvalitetskontroller utföras minst vart sjätte år. För revisorer eller revisionsföretag som reviderar företag av allmänt intresse följer dock av artikel 43 att frekvensen är minst vart tredje år.

Enligt FAR SRS kriterier för kvalitetskontroll bör ett revisionsföretags egna kvalitetskontrollsystem innefatta att samtliga godkända och auktoriserade revisorer i företaget skall bli föremål för periodisk kvalitetskontroll, i normalfallet minst en gång vart femte år. Revisorer som innehar riskuppdrag eller revisorer som vid tidigare interna kvalitetskontroller godkännts trots vissa brister bör bli föremål för tätare kontroller.

FAR SRS har etablerade rutiner, som innebär att företagen granskas vart femte år.

Direktivet ställer som obligatoriskt krav att alla revisorer och revisionsföretag skall genomgå kvalitetskontroller med ett visst intervall. Bestämmelser om detta saknas i svensk rätt. Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse om att kvalitetskontroller skall genomföras med periodiskt återkommande mellanrum.

Det finns inte skäl att generellt föreskriva tätare tidsintervaller än som anges i Direktivet, dvs. minst var sjätte år eller, beträffande revisorer och revisionsföretag som granskar vissa företag av allmänt intresse, vart tredje år. Den tätare intervallen bör av samma skäl som anges i avsnitt 7.6–7.8 krävas endast beträffande revisorer och revisionsföretag som reviderar företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad.

Vissa revisorer och revisionsföretag bör granskas tätare t.ex. revisorer med tidigare anmärkningar vid kvalitetskontroller eller som tidigare blivit föremål för Revisorsnämndens disciplinåtgärder.

i. Offentliggörande av resultaten

Enligt 29.1 i skall de övergripande resultaten av systemet för kvalitetssäkring offentliggöras varje år.

Av regeringens regleringsbrev för budgetåret 2007 avseende Revisorsnämnden följer att nämnden skall rapportera bl.a. om sitt arbete med att säkerställa att alla revisorer genomgår regelbunden kvalitetskontroll samt redogöra för sin bedömning av kvaliteten på den revision som utförs av de kvalificerade revisorerna. I nämndens årsredovisning för räkenskapsåret 2006 redovisades antalet kvalitetskontroller, hur många av dessa som nämnden kvalitetssäkrat, hur många revisorer som underkänts vid kontrollerna och hur många revisorer som vägrat genomgå kontroll.

Av årsredovisningen framgår hur stor andel godkända och auktoriserade revisorer respektive registrerade revisionsbolag som granskats. Däremot framgår inte hur många kontroller som ägt rum i Revisorsnämndens egen regi. Även andra uppgifter skulle kunna vara av intresse att offentliggöra, t.ex. andelen revisorer som substansgranskats. Den redovisning som lämnats kan dock inte sägas avvika från Direktivets krav på offentliggörande av övergripande resultat. Frågan om offentlig redovisning bör inte bestämmas i lag, förordning eller föreskrifter, utan av nämnden efter bl.a. riktlinjer i regeringens regleringsbrev.

j. Uppföljning och disciplinära åtgärder

Enligt 29.1 j skall rekommendationer från kvalitetskontroller inom rimlig tid följas upp av den lagstadsade revisorn eller revisionsföretaget. Om rekommendationerna inte följs upp, skall den lagstadsade revisorn eller revisionsföretaget i förekommande fall bli föremål för disciplinära åtgärder eller påföljder enligt artikel 30.

Enligt FAR SRS riktlinjer skall kvalitetskontrollanten efter utförd granskning redovisa sina iakttagelser vid en genomgång med den granskade revisorn eller revisionsföretaget. Om det har framkommit omständigheter som gör att revisorn eller företaget

inte kan antas bedriva revisionsverksamheten enligt god revisorssed och god revisionssed, skall det företag där revisorn arbetar eller det granskade revisionsföretaget redovisa vilka åtgärder som man planerar att vidta för att åtgärda bristerna. Ett sådant företag kan också begära att en påbörjad kvalitetskontroll ajourneras för att åtgärda brister. På grundval av kvalitetskontrollantens granskningsrapport kan FAR SRS kvalitetsnämnd besluta om ny kvalitetskontroll. Om bristerna inte åtgärdas, kan uppgifter lämnas till Revisorsnämnden som underlag för disciplinär prövning.

Det tillämpade förfarandet är enligt utredningens mening förenligt med Direktivets krav på uppföljning och disciplinära åtgärder. I de fall där Revisorsnämnden utför kvalitetskontroll i egen regi kan nämnden inleda disciplinärt förfarande på grundval av vad som framkommer under kontrollen. I avsnitt 5.6 har föreslagits att en revisor eller ett revisionsbolag i stället för disciplinär åtgärd kan ges tid att vidta rättelse. Sådan tid bör ges om det framkommer omständigheter under kontrollen som bör åtgärdas. Någon ytterligare ändring i lag eller förordning kan inte anses erforderlig.

Sammanfattning

Det finns inte någon uttrycklig bestämmelse i lag eller förordning om kvalitetskontroll. Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en bestämmelse om att Revisorsnämnden inom ramen för sin tillsyn skall se till att alla godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsföretag vid minst ett tillfälle vart sjätte år skall ha genomgått en kvalitetskontroll. Revisorer och revisionsföretag som granskar noterade företag skall dock ha genomgått sådan kontroll vid minst ett tillfälle var tredje år.

Utredningen föreslår vidare att det i revisorsförordningen anges att Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om kvalitetskontroll. Sådana föreskrifter kan meddelas bl.a. avseende de krav som skall ställas på kvalitetskontrollanten, hur denne skall utses, kvalitetskontrollens omfattning, upprättande av granskningsrapport och rapportens innehåll.