

10 Utredningar och påföljder m.m.

Förslag och bedömning: Svensk rätt motsvarar Direktivets krav på ett effektivt system för utredningar och påföljder.

Även om Direktivet inte uppställer några krav härvidlag bör det införas en bestämmelse som ger möjlighet för Revisorsnämnden att underlåta att meddela en sanktion om särskilda skäl föreligger. Möjligheten att förordna om straffavgift utmönstras.

10.1 Artikel 30 – System för utredningar och påföljder

1. Medlemsstaterna skall se till att det finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.
2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar skall medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv.
3. Medlemsstaterna skall se till att vidtagna åtgärder och utdömda påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland påföljderna skall möjligheten finnas att återkalla ett godkännande.

Direktivet

Artikel 30 motsvarar i viss mån artikel 26 i 1984 års revisorsdirektiv. I artikel 26 föreskrivs att medlemsstaterna skall säkerställa att godkända revisorer blir föremål för lämpliga påföljder, om de inte utför revisionen enligt vissa artiklar i direktivet. Artikel 30 är

mer utförlig och ställer strängare krav på sanktionssystemet. Vidare innebär den bl.a. krav på ett effektivt system för utredningar och på offentliggörande av vidtagna åtgärder och beslutade påföljder.

Gällande rätt

Enligt 3 § revisorslagen utövar Revisorsnämnden tillsyn över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära och andra åtgärder mot dem.

Beträffande tillsynen framgår av 28 § revisorslagen att revisorerna och revisionsbolagen är skyldiga att låta nämnden granska handlingar som hör till verksamheten och lämna de uppgifter som behövs för tillsynen. Nämnden kan också enligt 29 § förelägga ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag att lämna vissa upplysningar.

Nämndens utredningsverksamhet bedrivs inom ramen för disciplinärenden, handläggning av ansökan om förhandsbesked, systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) samt löpande kvalitetskontroll. Om det vid en SUT-utredning eller kvalitetskontroll upptäcks brister initieras ett disciplinärende. Sådana ärenden kan också initieras efter anmälningar från Skatteverket, revisionsklienter eller andra. Enligt regeringens regleringsbrev för nämnden skall tyngdpunkten i verksamheten ligga på handläggning av anmälningar och SUT-ärenden.

Bestämmelser om disciplinära åtgärder m.m. finns i 32–35 §§ revisorslagen. Revisorsnämndens godkännande eller auktorisation kan upphävas, om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Detsamma gäller om vissa avgifter inte betalas.

Finns det förmildrande omständigheter kan nämnden i stället meddela varning. Nämnden kan också meddela varning om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Finns det särskilda skäl får varning förenas med en straffavgift om lägst 1 000 kronor och högst 25 000 kronor.

Om det är tillräckligt kan nämnden i stället meddela erinran.

Har revisorn på annat sätt åsidosatt sina skyldigheter och är omständigheterna synnerligen försvårande, får nämnden upphäva godkännandet eller auktorisationen av honom eller henne. Detsamma gäller om en revisor inte längre uppfyller kraven i 4 eller 5 §.

Vad som nu sagts gäller i tillämpliga delar även registrerade revisionsbolag. Det innebär att ett registrerat revisionsbolag under ovan angivna förutsättningar kan få registreringen upphävd eller erhålla en varning eller erinran. Vidare skall registreringen upphävas om ett bolag inte längre uppfyller kraven i 10, 11, 13 eller 14 §.

Revisorsnämndens beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Utredningen

Enligt 30.1 skall medlemsstaterna se till att det finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.

Som redovisats ovan och i kapitel 9 om kvalitetskontroll bedriver Revisorsnämnden en omfattande, författningsreglerad verksamhet som syftar till att upptäcka och ingripa mot revisorer som inte är lämpliga att genomföra revision. Verksamheten bidrar till att svensk revision motsvarar högt ställda krav. Regelverket och Revisorsnämndens verksamhet får anses uppfylla Direktivets krav på ett effektivt system för att upptäcka, rätta till och motverka bristfällig revision.

Enligt 30.2 skall medlemsstaterna – utan att det påverkar deras system för civilrättsligt ansvar – föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra Direktivet.

I 32–35 §§ revisorslagen finns bestämmelser om vilka disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden kan vidta när den upptäcker brister i den lagstadgade revisionen eller hos de revisorer och revisionsbolag som står under nämndens tillsyn. Det är ett stort batteri av sanktioner som står nämnden till buds. De möjliga påföljderna för en försumlig revisor eller ett försumligt revisionsbolag går från erinran, som är den minst ingripande påföljden, över till varning, eventuellt förenad med straffavgift och vidare upp till den mest ingripande påföljden, nämligen upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering. Detta system är beprövat och har visat sig vara effektivt och avskräckande. Det ger genom utbudet av sanktioner utrymme för nyanserade bedömningar så att Direktivets krav på proportionalitet kan upprätthållas. Utredningen har i avsnitt 5.6 dessutom föreslagit att det inom ramen för sanktionssystemet införs en möjlighet att vidta rättelse innan en

sanktion beslutas. Det finns inte anledning att räkna med annat än att detta system i och för sig är tillräckligt för att säkra att Direktivets bestämmelser får genomslag i svensk rätt efter ikraftträdandet.

Utredningen vill emellertid i detta sammanhang föreslå att sanktionssystemet nyanseras ytterligare något.

Om inte varning eller erinran meddelas är Revisorsnämnden enligt 32 § revisorslagen skyldig att besluta om upphävande av auktorisation, godkännande och registrering när en revisor eller ett revisionsföretag förfarit oredligt eller ej betalat sådan avgift som föreskrivs i 39 § samma lag. I dessa situationer bör en sträng praxis upprätthållas. I rena undantagsfall, när till och med en erinran framstår som oproportionerligt sträng påföljd med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet, bör emellertid Revisorsnämnden ha möjlighet att inte meddela någon sanktion alls. Utredningen föreslår därför att Revisorsnämnden om särskilda skäl föreligger skall kunna underlåta att meddela en sanktion trots att det egentligen finns förutsättningar härför.

Denna möjlighet bör som nämnts användas när nämnden inte anser det vara proportionerligt att meddela ens en erinran. Så kan vara fallet till följd av senare inträffade förhållanden t.ex. att revisorn eller företaget vidtagit rättelse. Ett ytterligare exempel på detta kan vara att revisorn eller företaget på grund av samma händelse har blivit föremål för en disciplinär åtgärd i ett annat land. Även i ringa fall eller i fall där det kan anses ursäktligt bör nämnden kunna underlåta att meddela en sanktion. Det kan för att ta ytterligare ett exempel gälla följande situation. En revisor har av nämnden förelagts att yttra sig över den omständigheten att revisionsverksamheten bedrivs i ett icke registrerat bolag där en styrelseledamot inte är revisor (jfr 11 § revisorslagen). I sitt yttrande upplyser revisorn att den aktuella styrelseledamoten är utbytt mot en auktoriserad revisor. I så fall har syftet med Revisorsnämndens tillsyn redan uppfyllts och om övriga omständigheter inte talar för annat saknas skäl för en disciplinär åtgärd.

Den nuvarande möjligheten att vid varning även förordna om straffavgifter kan inte anses strida mot Direktivet. Inte heller kan Direktivet anses ställa krav på nationella bestämmelser om straffavgift. Utredningen har dock enligt kommittédirektiven att pröva om Revisorsnämndens möjlighet att besluta om straffavgift bör tas bort. Denna fråga behandlas i avsnitt 10.3.

Någon bestämmelse av innebörd att de sanktioner som Revisorsnämnden kan besluta om påverkar den skadeståndsskyldighet som enligt svensk rätt kan drabba en revisor eller ett revisionsbolag finns inte. Omvänt bör gälla att ett utdömt skadestånd inte inverkar på bedömningen av om en sanktion skall beslutas. Svensk rätt är därför förenlig med Direktivets krav på att sanktionerna inte skall påverka ”systemet för civilrättsligt ansvar”.

Enligt 30.3 skall åtgärder och påföljder på lämpligt sätt offentliggöras. De beslut om sanktioner som meddelas är till följd av 2 kap. 1 §, 3 § första stycket och 7 § andra stycket 2 regeringsformen offentliga. Revisorsnämndens avgöranden publiceras sedan år 1998 i en sammanställning. I förekommande fall refereras i praxissamlingen även domstols överprövning. Vidare publiceras avgörandena på Revisorsnämndens webbplats. Även om besluten i praxissammanställningen och på webbplatsen publiceras i anonymiserat skick får Direktivets krav genom det sagda anses tillgodosett.

10.2 Artikel 31 – Revisorernas ansvar

Kommissionen skall före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande nationella ansvarsbestämmelserna för att utföra lagstadgade revisioner på de europeiska kapitalmarknaderna och om försäkringsvillkoren för lagstadgade revisorer och revisionsföretag, inbegripet en objektiv analys av begränsningarna av det ekonomiska ansvaret. Kommissionen skall när så är lämpligt genomföra ett offentligt samråd. Utifrån denna rapport skall kommissionen, om den anser det lämpligt, avge rekommendationer till medlemsstaterna.

Direktivet

Kommissionen offentliggjorde i oktober 2006 en oberoende studie om vilken ekonomisk betydelse nuvarande EU-bestämmelser har för revisorers skadeståndsskyldighet och för försäkringsvillkoren i medlemsstaterna. Studien gjordes på uppdrag från kommissionen av konsultfirman London Economics. I november samma år satte kommissionen samman ett forum bestående av tjugo experter med olika bakgrund. Detta forum har haft återkommande sammanträden och fokuserar på frågan om en begränsning av revisorernas ansvar. På grundval av studien gick kommissionen i januari 2007 ut med en remiss i fråga om fyra alternativa förslag:

- införande av ett takbelopp inom EU för skadeståndsskyldigheten,
- införande av ett takbelopp grundat på revisionsföretagets storlek,
- införande av ett takbelopp grundat på det arvode som revisorn debiterat sin klient multiplicerat med en viss faktor, eller
- införande av en princip om proportionellt ansvar för revisor och revisionsföretag med beaktande av vilken grad av ansvar som parten har.

Kommissionen har också lämnat en redogörelse för nuvarande förhållanden i medlemsstaterna.

Utredningen

Artikel 31 ställer inte något krav på svensk rätt och någon rekommendation har ännu inte avgetts från kommissionen. Bestämmelsen föranleder därför inte nu någon åtgärd.

Enligt kommittédirektivet skall utredningen följa kommissionens arbete i fråga om begränsningar av revisorns skadeståndsskyldighet, analysera olika metoder för att begränsa skadeståndsskyldigheten samt ta ställning till om huruvida en eventuell EG-rekommendation till medlemsstaterna om en begränsning av skadeståndsskyldigheten bör föranleda lagstiftningsåtgärder eller andra åtgärder. Utredningen återkommer därför till frågan om revisors skadeståndsskyldighet i sitt slutbetänkande.

10.3 Straffavgifter

Bakgrund

Den straffavgift som Revisorsnämnden kan besluta om är en ekonomisk sanktion som kan åläggas en enskild revisor eller ett registrerat revisionsbolag som på visst sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag. En liknande administrativ sanktionsavgift förekommer på vitt skilda rättsområden, t.ex. straffavgift för advokater, skatte-tillägg, miljöstraffavgift, vattenföroreningsavgift, marknads-

störningsavgift, trafikförsäkringsavgift, tulltillägg, sanktionsavgift enligt arbetsmiljölagen och produktsäkerhetslagen samt byggnadsavgift, tilläggsavgift och särskild avgift enligt plan- och bygglagen (1987:10). Förslag till sanktionsavgifter har också lämnats på områdena livsmedel, foder och djurskydd (SOU 2006:58) samt på yrkesfiskets område (SOU 2007:20). Enligt lagen om värdepappersmarknaden skall vidare ett svenskt värdepappersinstitut, en börs eller en clearingorganisation som åsidosätter sina skyldigheter kunna åläggas varning eller anmärkning av Finansinspektionen i kombination med straffavgift om högst 50 miljoner kronor. Nyligen har också enligt lagen (2006:451) om offentliga uppköps-erbjudanden på aktiemarknaden införts möjlighet för Finansinspektionen att förbjuda ett ”take over-erbjudande” och förena detta med en hög särskild avgift om inte en marknadsplats regler för sådana erbjudanden efterlevs.

Sanktionsavgifter kan vara repressiva eller vinstbegränsande. Straffavgifter för revisorer infördes med 1995 års revisorslag. Med hänsyn till att det fanns för få alternativa slag av påföljder infördes då också möjligheten till erinran. Enligt förarbetena (prop. 1994/95:152 s. 57 f. och 75) kan det te sig stötande att en revisor får skaffa sig inkomster på ett sätt som strider mot gällande revisorsregler samtidigt som grund för upphävande av hans eller hennes godkännande eller auktorisation inte föreligger. I sådana fall borde straffavgift utgå. Vad som skall anses utgöra särskilda skäl överlämnades till rättstillämpningen att avgöra. Av det sagda får anses följa att det huvudsakliga syftet bakom straffavgiften för revisorer är att begränsa revisorns vinst.

En straffavgift skall som regel bestämmas av en myndighet eller domstol till ett belopp som skall ligga inom ett visst i lagen angivet intervall. Straffavgiften för revisorer kan enligt 32 § revisorslagen uppgå till minst 1 000 kronor och högst 25 000 kronor. Någon vägledning lämnas inte i lagen om hur beloppets storlek skall bestämmas.

De flesta administrativa sanktionsavgifter utgår efter strikt ansvar. Skyldigheten att betala avgiften utgår således när ett regelbrott objektivt föreligger dvs. uppsåt, oaktsamhet eller andra subjektiva omständigheter påverkar inte betalningsskyldigheten. Så är till viss del fallet med den straffavgift som Revisorsnämnden kan besluta om. Sålunda är det enligt 32 § andra stycket och fjärde stycket tillräckligt för straffavgift att en revisor åsidosatt sina skyldigheter, förutsatt att det också finns särskilda skäl att ålägga honom eller henne en straffavgift. Straffavgift kan emellertid även

utgå när en revisor uppsåtligen förfarit oredligt (första stycket i samma bestämmelse).

Storleken på administrativa sanktionsavgifter varierar kraftigt inom olika områden. Den används vid sidan av eller i stället för skadestånd, vite, straff eller förverkande. Sanktionsavgifterna anses vara en snabb, enkel och billig åtgärd för att öka regelefterlevnaden.

I förarbetena till bestämmelsen om förverkande i 36 kap. 4 § brottsbalken (prop. 1981/82:142 s. 21 ff) uppställs vissa principer för ett avgiftssystem. Enligt dessa principer kan sanktionsavgifter vara ändamålsenliga bl.a. när regelöverträdelserna är särskilt frekventa, om det är svårt att beräkna storleken på den vinst eller besparing som uppnås i konkreta fall samt, även om den ekonomiska vinsten av en isolerad överträdelse är låg, när samhällets behov av aktuellt skydd är framträdande. Vidare bör sanktionsavgifter tillåtas endast inom särskilt klart avgränsade rättsområden. Sanktionsavgiftens storlek skall i varje enskilt fall kunna förutses. För strikt ansvar bör det finnas en stark presumtion att överträdelser på det aktuella området inte kan ske på annat sätt än genom uppsåt eller oaktsamhet. Dessutom bör för strikt ansvar gälla att de personer och företag som avgiftsskyldigheten riktar sig mot måste antas ha ingående kännedom om reglernas innehåll och ha särskild anledning att vaka över dess efterlevnad. Administrativa myndigheter bör i viss mån kunna besluta om avgifter. Domstol bör dock göra prövningen när avgiftsskyldigheten gjorts beroende av om överträdelserna skett av uppsåt eller oaktsamhet samt när reglerna ger utrymme för skönsmässiga bedömningar.

En särskild fråga vid bedömning av straffavgifter är förhållandet till den Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter. Denna gäller sedan många år som svensk lag. Av 2 kap. 23 § regeringsformen följer att lagar och föreskrifter inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen. Enligt artikel 6 åtnjuter en person vars civila rättigheter och skyldigheter prövas eller som står anklagad för brott vissa rättssäkerhetsgarantier, bl.a. avseende rätt till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid inför en oavhängig och opartisk domstol. Europadomstolen har funnit att de svenska bestämmelserna om skattetillägg omfattas av artikel 6, eftersom de är generella samt har ett bestraffande och avskräckande syfte (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, domar den 23 juli 2002). Högsta domstolen har vidare uttalat att det finns stora likheter mellan skattetillägg och miljö-

sanktionsavgifter vad avser sanktionernas ändamål (NJA 2004 s. 840).

Dessutom gäller enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han eller hon redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Bestämmelsen innebär att ett administrativt sanktionsförfarande kan utgöra hinder för ett senare straffrättsligt förfarande för samma gärning och vice versa (NJA 2004 s. 480 och Europadomstolens dom den 14 september 2004 i målet Rosenquist mot Sverige).

Här kan också nämnas Europarådets rekommendation av den 13 februari 1991 om administrativa sanktioner. Rekommendationen omfattar administrativa sanktioner, vilket avser administrativa åtgärder som ålägger personer straff på grundval av ett beteende i strid med tillämpliga regler. Det kan röra sig om böter eller annan bestraffning, oavsett om den är av ekonomisk art eller ej. Till administrativ sanktion hör dock inte disciplinära åtgärder. Enligt rekommendationen skall:

- förutsättningarna för sanktion framgå av lag,
- retroaktiv tillämpning inte vara tillåten,
- dubbla administrativa sanktioner som grundas på samma gärning och avser att skydda samma intresse inte vara tillåten,
- handläggningen vara snabb,
- handläggningen leda till ett slutligt avgörande,
- en person som riskerar sanktion få information om vad han eller hon anklagas för och de bevis som åberopas till stöd för den,
- personen ges möjlighet och tillräcklig tid för att bemöta anklagelsen,
- bevisbördan ligga hos den administrativa myndigheten, och
- dess beslut kunna överklagas till domstol.

Revisorsnämnden beslut om disciplinära åtgärder under åren 2004–2006 framgår av följande tabell.

	2004	2005	2006
Erinran	13	18	16
Varning	21	28	37
Varning med straffavgift	4	1	0
Upphävande	8	12	5
Summa	46	59	58

Enligt uppgift har nämnden numera upphört att besluta om straffavgift. I de beslut om straffavgift som nämnden meddelade åren 2004 och 2005 konstaterades att omständigheterna var mycket allvarliga eller graverande och att det därför fanns särskilda skäl att meddela varning med straffavgift.

Utredningen

Möjligheten att upphäva godkännandet eller auktorisationen för en revisor liksom registreringen för ett revisionsföretag är av stor betydelse för efterlevnaden av gällande regelverk och för att kunna upprätthålla en hög kvalitet i revisorskåren. Systemet med upphävande – och möjligheten att i stället meddela varning eller erinran – fyller således en viktig funktion. Förekomsten av ett sådant system är också ett krav enligt Direktivet. Även om det skulle kunna diskuteras vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att upphävande, varning eller erinran skall kunna meddelas, finner utredningen inte skäl att här och nu överväga ändrade regler i detta avseende.

Däremot är det tveksamt om det finns skäl att behålla möjligheten att förena varning med en straffavgift. Något krav på sådan straffavgift följer inte av Direktivet. Det är tveksamt om en sådan avgift har någon avskräckande effekt för efterlevnaden av gällande regler. Möjligheten att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering för revisor eller revisionsbolag är så avskräckande att den räcker för att säkerställa efterlevnaden av revisionsreglerna. Till detta kommer det straffrättsliga sanktions-system som kan vara tillämpligt vid allvarliga överträdelser liksom risken för en revisor att drabbas av skadeståndsansvar.

Möjligheten att meddela erinran och utredningens förslag att medge tid för rättelse innebär att det finns tillräckligt med alternativa disciplinära åtgärder även om straffavgifterna utmönstras ur systemet.

Revisorsnämnden har under senare år inte i något fall funnit att det förelegat särskilda skäl för straffavgift med hänsyn till att revisorn skaffat sig ekonomisk vinst på ett sätt som strider mot gällande regler. Nämnden har för övrigt beslutat om straffavgifter i mycket liten omfattning och under senare tid helt bortsett från den möjligheten.

Till detta kommer att straffavgifter bör användas med försiktighet och föregås av noga överväganden bl.a. beträffande de rätts-säkerhetsgarantier som Europakonventionen kan ställa.

På grund av det anförda föreslår utredningen att Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgifter utmönstras.

11 Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

11.1 Artikel 32 – Principer för offentlig tillsyn

1. Medlemsstaterna skall inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7.

2. Alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag skall underställas offentlig tillsyn.

3. Det offentliga tillsynssystemet skall ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. De personer som deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet skall tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

4. Det offentliga tillsynssystemet skall ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b) hur standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner antas, och
- c) fortbildning, kvalitetssäkring samt utrednings- och sanktions-system.

5. Det offentliga tillsynssystemet skall ha rätt att vid behov göra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

6. För det offentliga tillsynssystemet skall öppenhet och insyn gälla. Offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter skall även ingå.

7. Det offentliga tillsynssystemet skall ha tillräckliga medel. Det skall finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på ett effektivt system för offentlig tillsyn av kvalificerade revisorer och registrerade revisionsföretag.

Direktivet

Artikel 32 innehåller grundläggande bestämmelser om hur den offentliga tillsynen över lagstadgad revision och kvalificerade revisorer skall vara organiserad. I 1984 års revisorsdirektiv finns inte några motsvarande bestämmelser om offentlig tillsyn.

I Direktivets preambel (punkten 20) sägs att medlemsstaterna bör lägga upp ett lämpligt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på hemlandskontroll. Systemet bör ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Dessa kan vara specialister som aldrig befattat sig med revisionsyrket eller f.d. revisorer som lämnat yrket.

För att säkerställa att principerna för offentlig tillsyn i artikel 32.3 följs skall – enligt punkten 21 i preambeln – en person som inte är yrkesrevisor anses ha kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision antingen på grund av tidigare yrkeserfarenheter eller genom att ha kunskaper på åtminstone ett av de områden som anges i artikel 8.

Gällande rätt

Revisorsnämnden är svensk offentlig tillsynsmyndighet. Nämndens uppgifter framgår av 3 § revisorslagen. Revisorsnämnden skall pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt lagen. Vidare skall Revisorsnämnden utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag. Nämnden har också till uppgift att pröva frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag samt att ansvara för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Enligt 1 § förordningen (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden, skall nämnden utöva tillsyn i syfte att säkerställa att godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag driver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga yrkesetiska krav.

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 (se vidare nedan). Direktören anställer övrig personal.

Som ansvarig chef har direktören ett ansvar för verksamheten och de uppgifter som enligt 7–9 §§ verksförordningen (1995:1322) ankommer på en myndighetschef. Nämnden har med stöd av instruktionen lämnat över till direktören att besluta i vissa ärenden som tillkommer nämnden. Med stöd av en av nämnden fastställd beslutsordning får direktören besluta i disciplinärenden och ärenden rörande förhandsbesked bl.a. om tidigare praxis finns och ärendet i övrigt saknar principiell betydelse. Direktören får vidare besluta att ett ärende inte skall tas upp till prövning eller att påbörjad beredning av ett ärende skall avbrytas. För närvarande är Peter Strömberg förordnad som direktör.

Enligt 2 § i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden består nämnden av en ordförande och åtta andra ledamöter. I 3 § anges att ordföranden och vice ordföranden skall vara jurister och ha domarerfarenhet. Av de andra ledamöterna skall två vara godkända eller auktoriserade revisorer. Övriga ledamöter skall ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision.

Enligt 8 § instruktionen skall nämnden besluta om föreskrifter, pröva frågor om disciplinära åtgärder och avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär.

För närvarande är f.d. ledamoten i Europadomstolen Elisabeth Palm ordförande i nämnden. Ledamöter är hovrättspresidenten Gunnel Wennberg (vice ordförande), skattedirektören Vilhelm Andersson, bitr. avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Clas Norberg, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman och skattejuristen Kerstin Nyquist.

Regeringen utnämner samtliga myndighetschefer förutom dem i Arbetsgivarverket och Verket för Högskoleservice samt alla ordförande och ledamöter i myndigheternas styrelser, nämnder och insynsråd (jfr 11 kap. 9 § regeringsformen). Sålunda är det regeringen som utnämner Revisorsnämndens direktör samt ord-

förande och ledamöter i nämnden. Regeringens utnämningmakt utgör en del av dess styrning av myndigheterna.

Ansöknings- och tillsättningsförfarandet är slutet på det sättet att tjänsterna och uppdragen inte utlyses offentligt, utan tillsätts efter ett internt kallelseförfarande. Det finns inte någon rätt för utomstående att i efterhand få uppgift om vilka kandidater som varit aktuella, vilka kompetenskrav som ställts och vilka skäl som bestämt utgången i tillsättningsärendet. En offentlig utfrågning kan dock i efterhand äga rum vid riksdagens Konstitutionsutskott. Tillsättningsbesluten kan inte överklagas. För det fall tjänster och uppdrag utlyses offentligt följer av tryckfrihetsförordningen att alla ansökningshandlingar blir offentliga. Vid samtliga tillsättningsärenden gäller enligt 11 kap. 9 § andra stycket regeringsformen att avseende endast skall fästas vid sakliga grunder, såsom förtjänst och skicklighet. En översyn av regeringens utnämningmakt ingår i Grundlagsutredningens uppdrag. Grundlagsutredningen skall presentera sitt slutbetänkande senast den 31 december 2008.

Regeringen fastställer varje år i sitt regleringsbrev till Revisorsnämnden inriktning och mål för nämnden. I Revisorsnämndens årsredovisning och budgetunderlag redogör den för sin verksamhet. Såväl regleringsbrev som årsredovisning och budgetunderlag är offentliga.

Nämnden finansierar sin verksamhet i huvudsak genom avgifter. Merparten av dessa utgörs av de årsavgifter som godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag betalar. Avgifter tas också ut för bl.a. examination samt godkännande och auktorisation av revisorer och registrering av revisionsbolag.

Utredningen

Genom de regler som redovisats i föregående avsnitt och utredningens förslag om nya regler rörande Revisorsnämndens ansvar för fortbildning och kvalitetskontroll (se avsnitt 5.14 och kapitel 9) är Direktivets krav rörande principer för offentlig tillsyn tillgodosedda.

Det skulle kunna ifrågasättas om ordföranden och ledamöterna i samt direktören för Revisorsnämnden tillsätts enligt ett sådant oberoende och öppet förfarande som avses i punkten 3.

Denna bestämmelse bör dock enligt utredningens mening läsas mot bakgrund av att sådana ledande poster i andra länder inte sällan

tillsätts av nämnder med företrädare för yrkesprofessionen utan tillämpning av någon offentlighetsprincip. Bestämmelsen torde därför syfta till att garantera tillsynsorganets oberoende i förhållande till revisorer och revisionsföretag i sådana yrkesnämnder. I instruktionen för Revisorsnämnden finns angivet vissa principer för vilken kompetens som de ledande befattningshavarna skall ha. I regeringsformen finns därutöver angivet krav på saklighet och opartiskhet samt att tillsättningen skall ske efter förtjänst och skicklighet. Sett mot denna bakgrund måste regeringens befogenhet att förordna de ledande befattningshavarna i Revisorsnämnden anses uppfylla kravet på oberoende.

Visserligen är tillsättningsförfarandet inte öppet i den meningen att tjänsten som direktör i Revisorsnämnden utlyses offentligt och det är inte möjligt att överklaga tillsättningsbeslut. Det är dock tveksamt om punkten 3 innefattar sådana krav. Enligt utredningens mening är tillräckligt för att uppfylla Direktivet att tillsättningsförfarandet är öppet i den meningen att det klart framgår att tjänsterna inte tillsätts efter påverkan från revisorer eller revisionsföretag eller annars på ett sätt som äventyrar tillsynsmyndighetens oberoende ställning. Den svenska utnämningsspolitiken kan inte anses stå i strid med ett sådant krav och den gällande ordningen står därför inte i strid med artikel 32.3.

Under alla förhållanden kan regeringen tillämpa en ny utnämningsspolitik utan författningsändringar. Den nya regeringen har också inlett ett arbete med att utforma en ny utnämningsspolitik. Från den 1 december 2006 arkiveras alla kravprofiler hos Regeringskansliet och blir offentliga. En statssekreterargrupp har tillsatts för att leda det fortsatta arbetet med att öppna regeringens bruk av utnämningssmakten för granskning och garantera att statliga tjänster endast tillsätts på sakliga grunder. Regeringen har också under våren prövat att utlysa lediga chefsbefattningar hos några myndigheter. Med hänsyn till detta och pågående utredningsarbete angående regeringens utnämningssmakt finner utredningen inte skäl att lämna några förslag i ämnet.

Vad gäller kravet i punkten 7 vill utredningen anmärka följande. Nämndens verksamhet är i huvudsak finansierad genom av regeringen fastställda avgifter som revisorer och revisionsföretag betalar. Revisorerna och revisionsföretagen saknar möjlighet att påverka avgifternas storlek och måste betala avgiften för att behålla godkännandet, auktorisationen eller registreringen. Nämnden är skyldig att utöva sin tillsynsverksamhet även om avgifterna inte

betalas och har möjlighet till offentlig upplåning. Enligt utredningens mening får därför verksamheten anses stå säker och fri från otillbörlig påverkan från kvalificerade revisorer eller revisionsföretag.

11.2 Artikel 33 – Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå

Medlemsstaterna skall se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. I detta syfte skall varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för samarbetet.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att ett särskilt tillsynsorgan (Revisorsnämnden) skall ansvara för ett effektivt samarbete med andra tillsynsorgan inom EES.

Direktivet

Artikel 33 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. I Direktivets preambel (punkten 20) sägs att regleringen för den offentliga tillsynen bör möjliggöra effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. När Direktivet arbetades fram anförde kommissionen att artikeln enbart tar sikte på medlemsstaternas utbyte av erfarenheter och ”best practice”.

Gällande rätt

I 3 § revisorslagen och 1 § Revisorsnämndens instruktion anges vilka uppgifter nämnden har. Av dessa bestämmelser framgår inte uttryckligen att Revisorsnämnden har ett särskilt ansvar för samarbetet på gemenskapsnivå. Enligt instruktionen har dock nämnden till uppgift att följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionsred.

Revisorsnämnden medverkar i EU:s arbetsgrupp European Group of Auditors Oversight Bodies (EGAOB) och även dess undergrupp, ISA Subgroup. Vidare är nämnden medlem i ett internationellt nätverk för tillsynsmyndigheter, International Forum for Independent Audit Regulators (IFIAR). IFIAR består av från branschintressen fristående tillsynsorgan från alla delar av världen.

Av 13 § revisorsförordningen följer vidare att Revisorsnämnden skall lämna de upplysningar och utfärda de intyg om behörighet, yrkesverksamhet eller liknande förhållanden som behöriga myndigheter och organisationer i andra stater inom EES begär. Vidare skall nämnden enligt 14 § underrätta sådan myndighet eller organisation, om nämnden vidtagit vissa disciplinära åtgärder.

Utredningen

Revisorsnämnden är den myndighet som i praktiken ansvarar för samarbetet med tillsynsmyndigheter i andra länder. Någon uttrycklig bestämmelse om att nämnden har en sådan uppgift finns inte i revisorslagen eller regeringens instruktion till nämnden. Det får dock anses följa av instruktionen till nämnden att följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta internationella förhållanden. Någon förtydligande bestämmelse i detta avseende kan inte anses nödvändig. Den svenska regelverket får vidare anses ge möjlighet till ett effektivt internationellt samarbete. Svensk rätt står därför inte i strid med artikel 33.

11.3 Artikel 34 – Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

1. Medlemsstaternas regleringar skall följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen skall utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkänts och den granskade enheten har sitt säte.
2. Vid lagstadgad revision av sammanställd redovisning får den medlemsstat som kräver sådan inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett dotterbolag etablerat i annan medlemsstat.

3. För ett bolag vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än där bolaget har sitt säte, får den medlemsstat där värdepapperen handlas inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av bolagets årsbokslut eller sammanställda redovisning.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav på hemlandskontroll och att ytterligare krav inte får ställas beträffande lagstadgad revision av dotterföretag och företag inom EES vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i Sverige.

Direktivet

Artikel 34 saknar motsvarighet i 1984 års direktiv. Några närmare riktlinjer i fråga om innebörden av principen om hemlandskontroll ges inte i Direktivet, utöver vad som sägs i punkten 1 om vilken medlemsstat som skall utöva tillsyn.

Gällande rätt

Som nämnts i tidigare avsnitt utövar Revisorsnämnden tillsyn över godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Endast aktiebolag och handelsbolag kan registreras som revisionsbolag av nämnden.

Av 3 kap. 1 § aktiebolagslagen följer att ett aktiebolag skall ha sitt säte i Sverige. En förutsättning för att ett handelsbolag skall anses föreligga är att det förts in i handelsregistret (1 kap. 1 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). Av 4 och 11 §§ handelsregisterlagen (1974:157) följer att ett handelsbolag inte kan registreras med mindre än att uppgift lämnas om det län och den ort i Sverige där huvudkontoret finns samt det län där verksamheten skall bedrivas. Av detta följer att även handelsbolag måste ha sitt säte i Sverige.

Revisorsnämnden skall enligt 3 § revisorslagen utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. Arbete som utgör revisionsverksamhet eller

biträde som föränleds av iakttagelser vid revisionsverksamhet omfattas således av nämndens tillsyn. Tillsynen över revisorers verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet är begränsad (jfr prop. 2000/01:146 s. 44) Revisorer som kvalificerats i andra länder omfattas i princip inte av tillsynen.

Bestämmelser om lagstadgad revision i koncernförhållanden finns i den associationsrättsliga lagstiftningen (se bl.a. 9 kap. 3, 13–14, 20 och 38 §§ aktiebolagslagen samt 6, 12, 15, 20 och 33 §§ revisionslagen).

Finansinspektionen kan förordna revisor i företag vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i Sverige (23 kap. 7 § i den nya lagen om värdepappersmarknaden).

Utredningen

Av redovisningen i föregående avsnitt framgår att Revisorsnämndens tillsyn endast omfattar i Sverige godkända och auktoriserade revisorer samt av nämnden registrerade revisionsbolag med säte i Sverige. Svensk rätt är därför förenlig med artikel 34.1.

Enligt artikel 34.2 får det inte ställas särskilda krav på revisorer eller revisionsföretag som granskar ett dotterbolag som etablerats i ett annat medlemsland. Några svenska bestämmelser med sådana krav finns inte. Visserligen bör enligt 9 kap. 20 § aktiebolagslagen och 20 § revisionslagen en av moderföretagets revisorer vara revisor i dotterföretag. Någon skyldighet att utse sådan revisor finns dock inte och det är tveksamt om bestämmelserna innebär att några särskilda krav ställs på revisorerna eller revisionsföretag i dotterföretaget. Svensk rätt är därför förenlig med artikel 34.2.

Enligt artikel 34.3 får det inte ställas särskilda krav på revisorer eller revisionsföretag som granskar ett bolag med säte i ett annat medlemsland och vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i Sverige. Inte heller i dessa fall finns några särbestämmelser med sådana krav. Visserligen kan Finansinspektionen förordna revisor i sådana bolag. Denna möjlighet ställer dock inte några krav på redan utsedda revisorer i det utländska företaget och kan inte anses gälla sådana krav som avses i artikel 34.3. Svensk rätt är därför förenlig med artikel 34.3.

I avsnitt 14.2 behandlas tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer.

11.4 Artikel 35 – Utseende av behöriga myndigheter

1. Medlemsstaterna skall utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i detta direktiv. Medlemsstaterna skall informera kommissionen om vilka myndigheter som utsetts.
2. De behöriga myndigheterna skall organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

Bedömning: Revisorsnämnden kommer att vara behörig myndighet för nära nog alla uppgifter som föreskrivs i Direktivet. En generell bestämmelse om detta behöver inte införas i lag. Regeringen har att informera kommissionen om behöriga myndigheter.

Svensk rätt står inte i strid med kravet på att behöriga myndigheter organiseras så att intressekonflikter undviks.

Direktivet

Artikel 35 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. I Direktivets preambel (punkten 20) sägs att medlemsstaternas behöriga myndigheter bör samarbeta med varandra närhelst så krävs för att de skall kunna utföra sina skyldigheter att utöva tillsyn över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av dem. Ett sådant samarbete kan väsentligt bidra till att säkerställa konsekvent hög kvalitet på den lagstadgade revisionen i gemenskapen. För att säkerställa effektivt samarbete och effektiv samordning bör utseende av behöriga myndigheter inte förhindra varje enskild myndighet att samarbeta direkt med övriga behöriga myndigheter i medlemsstaterna.

Gällande rätt

Någon uttrycklig bestämmelse om behörig myndighet för de uppgifter som föreskrivs i artikel 35 finns inte i svensk rätt. Bestämmelser om behörig myndighet enligt gemenskapsrättsliga direktiv finns på andra rättsområden. Som exempel kan nämnas att Rikspolisstyrelsen utsetts att vara svensk nationell enhet i Schengens informationssystem (1 § lagen [2000:344] om Schengens informationssystem).

Vidare kan nämnas att enligt artikel 48 i MiFID skall varje medlemsstat utse de behöriga myndigheter som skall fullgöra var och en av de uppgifter som föreskrivs i det direktivet. Enligt den nya lagen om värdepappersmarknaden skall Finansinspektionen och i vissa särskilt angivna fall Bolagsverket utgöra sådan behörig myndighet.

Utredningen

Revisorsnämnden är den myndighet som i dag kvalificerar revisorer och registrerar revisionsbolag, utövar tillsyn över dessa samt ansvarar för utredningar och disciplinära påföljder. I kapitel 6 och 9 har föreslagits att nämnden också skall svara för registrering och kvalitetskontroll. Nämnden är den myndighet som har kontakter med motsvarande tillsynsmyndigheter i andra länder för samarbete och informationsutbyte. Revisorsnämnden är med andra ord den myndighet som kommer att svara för de uppgifter som föreskrivs enligt Direktivet. Någon generell föreskrift i lag med sådan innebörd kan inte anses nödvändig.

Det finns en uppgift i Direktivet som eventuellt bör ankomma på annan myndighet att svara för. Enligt artikel 38 skall medlemsstaterna se till att en granskad enhet och den kvalificerade revisorn eller revisionsföretaget skall underrätta den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om revisorn eller företaget entledigas eller avgår i förtid. I dag finns en skyldighet för bolag att rapportera till Bolagsverket om en revisor avgår i förtid. Frågan om svensk rätts förenlighet med artikel 38 och vilken myndighet som skall ta emot en sådan uppgift behandlas i avsnitt 12.2.

Det ankommer på regeringen att underrätta kommissionen om vilka myndigheter som är behöriga att svara för de uppgifter som föreskrivs i Direktivet.

Enligt utredningens mening står svensk rätt inte i strid med kraven i 35.2.

11.5 Artikel 36 – Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna

1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall samarbeta när så är nödvändigt för att fullgöra sina skyldigheter enligt

direktivet. De behöriga myndigheter i en medlemsstat som är ansvariga för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall bistå de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater. Behöriga myndigheter skall särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

2. Tystnadsplikt skall gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat.

3. Punkt 2 skall inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter.

4. Behöriga myndigheter skall på begäran och utan onödigt dröjsmål lämna uppgifter för det syfte som anges i punkt 1. När så är nödvändigt skall de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Sålunda lämnade uppgifter skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid de behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna. Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid skall den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken. De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

a) om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

5. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i detta direktiv pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, skall den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten skall vidta lämpliga åtgärder. Den skall meddela den underrättande behöriga

myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

6. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får också begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium. Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet. Det övergripande ansvaret för utredningen skall dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum. Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat skall tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt andra stycket,

a) om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

7. För att underlätta samarbetet mellan behöriga myndigheter kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta tillämpningsföreskrifter om förfarandena för utbyte av information och utredningar över gränserna enligt punkterna 2–4 i den här artikeln.

Förslag och bedömning: Svensk rätt står inte i strid med kraven på informationsutbyte och samverkan mellan behöriga myndigheter inom EES.

Det bör dock i lag införas en förtydligande bestämmelse om att Revisorsnämnden till motsvarande tillsynsorgan i andra länder får lämna ut uppgifter som där behövs för utredning, tillsyn och tillståndsgivning.

Uppgifter bör dock inte få lämnas ut om Sveriges suveränitet, säkerhet eller den allmänna ordningen äventyras eller om ett rättsligt förfarande pågår eller har prövats rörande samma sak som begäran avser.

Vidare bör i lag upplysas att Revisorsnämnden får begära utredning av motsvarande tillsynsorgan i andra länder.

Direktivet

Artikel 36 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

I punkten 1 finns bestämmelser om informationsutbyte och samverkan mellan behöriga myndigheter i ett eller flera länder. I punkterna 2 och 3 finns bestämmelser om tystnadsplikt. I punkten 4 anges när en behörig myndighet på begäran skall utlämna uppgifter till en annan behörig myndighet. I punkten 5 anges när en behörig myndighet på eget initiativ skall lämna ut uppgifter. I punkten 6 finns bestämmelser om att en behörig myndighet kan begära utredning av en annan behörig myndighet. Slutligen finns i punkten 7 en bestämmelse om att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter om förfarandet. Några sådana föreskrifter har ännu inte meddelats.

Gällande rätt

Bestämmelser om tystnadsplikt och förbud att lämna ut uppgifter finns i sekretesslagen.

Enligt 8 kap. 6 § sekretesslagen gäller sekretess i statlig myndighets verksamhet som består i bl.a. utredning, tillståndsgivning och tillsyn med avseende på näringslivet för uppgift om

- enskilda affärs- eller driftförhållanden, uppfinningar och forskningsresultat, om det kan antas att den enskilde lider skada om uppgiften röjs, samt
- andra ekonomiska och personliga förhållanden för den som har trätt i affärsförbindelse eller liknande förbindelse med den som är föremål för myndighetens verksamhet.

Sekretess enligt nämnda paragraf gäller dock endast i den utsträckning regeringen föreskriver det. Genom 2 § och punkten 114 i bilaga till sekretessförordningen (1980:657) har regeringen förordnat att sekretess skall gälla för utredning, tillsyn och tillståndsgivning som handhas av Revisorsnämnden.

Vidare sägs i 9 kap. 12 § andra stycket sekretesslagen att sekretess gäller för enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden i ärende

- om godkännande eller auktorisation av revisor eller registrering av revisionsbolag,

- om disciplinärt ingripande mot godkänd eller auktoriserad revisor eller registrerat revisionsbolag, eller
- om upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering.

En förutsättning för sekretess enligt 9 kap. 12 § är dock att det kan antas att den som uppgiften rör kan lida skada eller men om uppgiften röjs. Sekretessen gäller inte beslut i ärendet.

Enligt 14 kap. 1 § hindrar inte sekretessen att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Av 14 kap. 2 § följer att sekretessen inte hindrar att uppgift lämnas ut till annan myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Dessa föreskrifter får enligt 9 kap. 12 § inte tillämpas i strid med avtal som ingåtts med utländsk myndighet eller utländskt organ.

Enligt 1 kap. 3 § tredje stycket får sekretessbelagda uppgifter inte röjas för utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation annat än om utlämnande sker i enlighet med särskild föreskrift om detta i lag eller förordning eller om uppgiften i motsvarande fall skulle få utlämnas till svensk myndighet och det står klart att det är förenligt med svenska intressen att uppgiften lämnas ut.

Av 1 kap. 6 § följer förbud att röja eller utnyttja sekretessbelagd uppgift för myndighet där uppgiften är sekretessbelagd samt för person som på grund av anställning eller uppdrag hos myndigheten, på grund av tjänsteplikt eller liknande grund för det allmännas räkning deltar eller har deltagit i myndighetens verksamhet och därvid fått kännedom om uppgiften.

Här skall också nämnas att det i 2 kap. sekretesslagen finns bestämmelser om sekretess med hänsyn främst till rikets säkerhet eller dess förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation.

Enligt 13 § revisorsförordningen skall Revisorsnämnden lämna de upplysningar och utfärda de intyg om behörighet, yrkeserfarenhet eller liknande förhållanden som behöriga myndigheter och organisationer i andra stater inom EES begär.

I 14 § samma förordning föreskrivs att om en godkänd eller auktoriserad revisor, som har genomgått lämplighetsprov i Sverige, har erhållit motsvarande kvalifikation i ett annat land inom EES, skall nämnden underrätta behörig myndighet eller organisation i den staten, om nämnden meddelat beslut om upphävande god-

kännande eller auktorisation på disciplinär grund eller beslut om varning. Underrättelsen skall äga rum när beslutet vunnit laga kraft.

Utredningen

Regeringen har tidigare konstaterat att 1 kap. 3 § sekretesslagen ger Revisorsnämnden möjlighet att lämna ut handlingar och uppgifter till behöriga utländska myndigheter (se prop. 1992/93:89 s. 135 och 1999/2000:94 s. 57). Med utländsk myndighet bör enligt utredningens mening förstås även utländskt privaträttsligt organ som fullgör myndighetsuppgifter, i vart fall när det är fråga om myndighetsutövning (jfr prop. 1986/87:151 s. 148–151). I enlighet med detta anser utredningen att sekretesslagen inte behöver ändras för att nämnden skall få lämna ut erforderliga uppgifter enligt artiklarna 36.1, 36.5 och 36.6.

Regeringen har också tidigare bedömt att bestämmelsen i 1 kap. 6 § sekretesslagen uppfyller krav på tystnadsplikt i andra direktiv som i huvudsak motsvarar artiklarna 36.2–36.4 (se prop. 1999/2000:94 s. 57). Svensk rätt får därför anses uppfylla kraven på tystnadsplikt i dessa artiklar.

Det kan förutsättas att Revisorsnämnden utan dröjsmål inhämtar de uppgifter som begärs av andra behöriga myndigheter. Vidare bör Revisorsnämnden med hänvisning till den intresseavvägning som skall göras enligt 1 kap. 3 § sekretesslagen kunna vägra att lämna ut uppgifter i enlighet med vad som sägs i artikel 36.4. Svensk rätt får därför anses förenlig med artikel 36.4.

Det kan dock finnas skäl att införa en förtydligande bestämmelse i revisorslagen om utlämnande av uppgifter till tillsynsorgan i andra länder inom EES. Bestämmelsen bör innebära att Revisorsnämnden i enlighet med Direktivet får lämna ut uppgifter som där behövs för utredning, tillsyn och tillståndsgivning.

Uppgifter bör dock inte få lämnas ut om Sveriges suveränitet, säkerhet eller den allmänna ordningen äventyras eller om ett rättsligt förfarande pågår eller har prövats rörande samma sak som begäran avser.

I SOU 2007:23 s. 133 har – med hänsyn till bestämmelser i det tredje penningtvättsdirektivet – föreslagits att det straffsanktionerade yppandeförbudet i lagen om åtgärder mot penningtvätt inte skall gälla uppgifter som lämnats till en tillsynsmyndighet. Som skäl för detta har bl.a. angetts att revisorn bör

kunna freda sig i ett tillsynsärende. Förbudet att yppa uppgifter är föranlett av intresset att förebygga, upptäcka och förhindra penningtvätt och terrorism. Av hänsyn till detta allmänna intresse bör sträng sekretess råda om Revisorsnämnden tagit del av sådana uppgifter. Nämnden bör därför i regel inte lämna ut sådana uppgifter till andra tillsynsorgan. En annan sak är att revisorn med stöd av penningtvättsdirektivet bör kunna freda sig även inför utländska tillsynsorgan.

Vad som nu sagts bör också gälla utlämnande av uppgifter i samband med en begäran från ett annat land om utredning i något avseende. Revisorsnämnden bör – inom ramen för gällande sekretessbestämmelser – kunna tillåta att tjänstemän från andra länder inom EES är närvarande under utredningen. Behov av en förtydligande bestämmelse i sist nämnda avseende finns ej.

Något hinder för Revisorsnämnden att – i enlighet med artikel 36.6 – begära utredning av ett utländskt tillsynsorgan finns inte enligt svensk rätt. Det finns enligt utredningens mening skäl att klargöra att nämnden har en sådan möjlighet. Utredningen föreslår därför en ny bestämmelse av sådan innebörd i revisorslagen.

12 Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag

12.1 Artikel 37 – Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Lagstadgad revisor eller revisionsföretag skall utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma.

2. Medlemsstaterna får tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet på att revisorn eller det registrerade revisionsbolaget som huvudregel utses av den granskade enhetens stämma. När revisorn eller det registrerade revisionsbolaget utses av annan, finns det i den svenska lagstiftningen tillräckliga garantier för att värna revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet.

Direktivet

Artikel 37 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Enligt artikel 37 skall en revisor som utför lagstadgad revision, som huvudregel utses av den reviderade verksamhetens stämma. Under förutsättning att den kvalificerade revisorn eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet kan garanteras får dock medlemsstaterna tillåta andra system eller förfaranden.

Gällande rätt

I 9 § revisionslagen föreskrivs att revisor utses av företaget, att företaget får bestämma att någon annan skall utse revisor och att länsstyrelsen i vissa fall skall utse revisor. Med företaget förstås den fysiska eller juridiska person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.

Om företaget är en juridisk person uppkommer frågan vilket organ som kan utse revisor. Svaret beror på vilken associationsform det är fråga om.

I ett aktiebolag skall revisorerna som huvudregel väljas av bolagsstämman (9 kap. 8 § aktiebolagslagen). Om bolaget skall ha flera revisorer får en eller flera av dem, dock inte alla, utses på annat sätt. Revisor kan då utses exempelvis av en viss aktieägarminoritet, kreditgivare, anställda, stat eller kommun, men inte av någon i egenskap av styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Om bolagsstämman eller annan inte fullgör sin skyldighet att utse behörig revisor kan länsstyrelsen förordna revisor (9 kap. 25 och 26 §§ aktiebolagslagen). Enligt 9 kap. 9 § samma lag kan länsstyrelsen också på begäran av en aktieägare utse en revisor (minoritetsrevisor) som skall delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

I ett handelsbolag utses revisor av bolagsmännen gemensamt, om de inte har kommit överens om annat.

Revisorn i en ekonomisk eller ideell förening väljs av föreningsstämman, om inte annat anges i stadgarna.

I en stiftelse med egen förvaltning utses revisorn av styrelsen. Om inte annat föreskrivs i stiftelseförordnandet utses revisorn i en stiftelse med anknuten förvaltning av 1. förvaltarens högsta beslutande organ, 2. regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, om förvaltaren är en statlig myndighet, eller 3. samtliga bolagsmän i förening, om förvaltaren är ett handelsbolag (4 kap. 1 § stiftelselagen).

Utredningen

I enlighet med artikel 37 är huvudregeln i svensk rätt att revisorn utses av stämman men det finns många undantag. Därutöver förekommer en rad olika alternativ. Såsom Direktivet är utformat finns det utrymme för medlemsstaterna att tillåta alternativa

förfaranden så länge den kvalificerade revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet kan garanteras. Kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag har en skyldighet att för varje uppdrag i revisionsverksamheten analysera sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Eftersom Revisorsnämnden dessutom utövar tillsyn över revisionsverksamhet samt över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag finns det tillräcklig garanti för att den valde revisorns opartiskhet och självständighet värnas. Utredningen anser därför att svensk rätt uppfyller kraven i artikel 37 och föreslår därför inte någon författningsändring.

12.2 Artikel 38 – Lagstadgade revisorer eller revisionsföretags entledigande och avgång

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden skall inte anses vara skäligen grund för entledigande.

2. Medlemsstaterna skall se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

Förslag och bedömning: En bestämmelse bör införas om att revisionsklienten inte får entlediga revisorn om det inte finns sakliga skäl för det.

Svensk rätt är förenlig med kravet på att både den valde revisorn och revisionsklienten skall anmäla en förtida revisorsavgång till den offentliga tillsynsmyndigheten. Med offentlig tillsynsmyndighet menas för svensk del antingen Bolagsverket eller länsstyrelsen.

Bestämmelser bör införas som reglerar den valde revisorns och revisionsklientens skyldighet att anmäla skälen till den förtida avgången till Bolagsverket eller länsstyrelsen. Utredningen anser emellertid inte att dessa uppgifter behöver registreras. Den önskvärda offentligheten bör kunna tillgodoses genom att den nye revisorn bifogar uppgifterna till revisionsberättelsen i de fall där det finns en lagstadgad skyldighet att bifoga den tidigare revisorns iakttagelser. I övrigt bör möjligheten för en ny revisor att lämna uppgifter i revisionsberättelsen som denne anser bör komma till exempelvis aktieägarnas eller medlemmarnas kännedom anses vara en tillräcklig åtgärd.

Revisionsklientens eventuella underlåtenhet att anmäla skälen till entledigandet bör inte förenas med några särskilda sanktioner.

Direktivet

Artikel 38 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Artikel 38 är avsedd att skydda revisorns opartiskhet och självständighet (jfr punkten 22 i preambeln). Den begränsar revisionsklientens möjligheter att entlediga revisorn i förtid och ålägger revisionsklienten och revisorn en skyldighet att rapportera till offentliga tillsynsmyndigheter om förtida revisorsavgång med angivande av skäl för avgången.

Gällande rätt

I 9 kap. 22–23 §§ aktiebolagslagen anges att 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.

Motsvarande bestämmelser finns bl.a. i 22–23 §§ revisionslagen och 8 kap. 8 § lagen om ekonomiska föreningar. En liknande bestämmelse finns även i 4 kap. 7 § stiftelselagen, men anmälan rörande en stiftelse skall lämnas till länsstyrelsen och inte till Bolagsverket.

Enligt gällande rätt krävs det inga särskilda skäl för revisorn eller den som utsett honom eller henne för att få säga upp ett revisionsuppdrag till upphörande i förtid. I samband med genomgången av aktiebolagslagens regler om bl.a. revision (prop. 1997/98:99 s. 142) förde Aktiebolagskommittén en diskussion om huruvida revisorns ställning skulle kunna stärkas ytterligare genom bestämmelser om att uppdrag som revisor skulle kunna upphöra i förtid endast om det fanns särskilda skäl. Dessa tankegångar avfärdades dock av kommittén eftersom de skulle kräva att frågan om särskilda skäl förelåg skulle prövas av någon utomstående, exempelvis en domstol. En sådan ordning ansågs stämma mindre väl överens med revisorns roll som bolagets förtroendeman. Den som innehar en förtroendeställning av det slag som en revisor innehar bör, menade kommittén, alltid kunna entledigas när uppdragsgivaren inte längre har något förtroende för revisorn.

Den gällande ordningen har vissa nackdelar. Det finns sålunda risk för att revisorns uppdragsgivare entledigar revisorn i förtid eller tvingar honom eller henne att själv begära sitt entledigande i förtid för att förhindra att revisorn i revisionsberättelsen lämnar uppgifter som är besvärande för uppdragsgivaren (jfr 9 kap. 33–35 §§ aktiebolagslagen).

I syfte att förebygga att en revisor i ett aktiebolag entledigas i förtid för att dölja oegentligheter i bolaget skall en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla sin avgång för registrering i aktiebolagsregistret. Denna anmälningsskyldighet inträder oavsett om uppdraget har upphört därför att revisorn själv har beslutat att avgå eller därför att någon annan har beslutat om att entlediga honom eller henne. Revisorn skall i sin anmälan lämna en redogörelse för vad revisorn har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ om revisionsberättelse (9 kap. 23 §). Revisorn skall överlämna en kopia av sin anmälan till

bolagets styrelse. Av 9 kap. 36 § aktiebolagslagen framgår att en kopia av anmälan också skall fogas till den revisionsberättelse som efterföljande revisor upprättar. Syftet med den bestämmelsen är att göra redogörelsen tillgänglig för i första hand aktieägarna.

När en revisor gjort anmälan om förtida avgång skall Bolagsverket, enligt 1 kap. 11 § aktiebolagsförordningen (2005:559), sända en kopia av denna till Skatteverket.

I aktiebolagslagen finns inga särskilda sanktionsregler för det fall revisorn underlåter att anmäla sin avgång till Bolagsverket. Revisorn står emellertid under tillsyn av Revisorsnämnden. Underlåtenheten kan därför leda till ett ingripande från Revisorsnämnden.

Utredningen

Den nuvarande principen i svensk rätt, att en revisor har ett förtroendeuppdrag som när som helst kan sägas upp av uppdragsgivaren, går inte att förena med artikel 38. Det är, som utredningen ser det, ofrånkomligt med en ny lagreglering som innebär att en revisor får entledigas av uppdragsgivaren bara om det finns en "saklig" eller "skälig" grund för det. Det väcker frågor om vad som skall anses vara saklig eller skälig grund för uppsägning av ett revisionsuppdrag till upphörande i förtid, vilken "offentlig myndighet" som skall underrättas enligt 38.2, vilket innehåll anmälan som avses i 38.2 skall ha och vilka sanktioner som bör följa på brott mot de nya bestämmelserna.

Entledigande på saklig grund

Enligt svensk rätt behöver varken revisorn eller revisionsklienten ange några särskilda skäl för förtida avgång respektive entledigande. Enligt Direktivet behöver revisorn inte heller i fortsättningen ange någon saklig grund för sin förtida avgång. Däremot får inte revisionsklienten entlediga revisorn om det inte finns saklig grund för detta. Det är sistnämnda regel som nu måste lagfästas.

Någon närmare definition av som skall avses med "saklig grund" framgår inte av Direktivet. Av 38.1 framgår emellertid att det förhållandet att uppdragsgivaren och revisorn har skilda åsikter om

redovisning eller revisionsförfaranden inte utgör en ”skälig grund” som ger uppdragsgivaren rätt att entlediga revisorn i förtid.

Som ovan anförts avfärdade aktiebolagskommittén tanken på att kräva särskilda skäl för att få entlediga en revisor i förtid eftersom det ansågs vara oförenligt med revisorns ställning som uppdragsgivarens förtroendemän. Denna inställning är som framgått oförenlig med artikel 38 som kräver saklig eller skälig grund för entledigande i förtid av en revisor. Det kan med hänsyn till syftet med artikeln inte komma i fråga att godta en blank förklaring från uppdragsgivaren att denne har förlorat förtroendet för revisorn som en saklig eller skälig grund för ett förtida entledigande. Om emellertid förklaringen byggs under med uppgifter som visar att uppdragsgivarens misstro mot revisorn är välgrundad får det anses föreligga saklig eller skälig grund i artikelns mening.

Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden kan som framgått inte grunda rätt för uppdragsgivaren att entlediga revisorn i förtid. Däremot bör uppdragsgivaren få entlediga revisorn om denne på grund av sjukdom eller hög arbetsbelastning är svårtillgänglig eller inte kan utföra sitt uppdrag inom den tid eller med den omsorg som krävs. Det skall alltså enligt utredningens mening krävas sakligt godtagbara skäl för att uppdragsgivaren skall få entlediga revisorn i förtid. Orden ”särskilda skäl” ger enligt utredningens mening inte tillräcklig ledning för rättstillämpningen utan Direktivets ”saklig grund” bör användas när lagtexten utformas.

På grund av det anförda föreslår utredningen att det i den associationsrättsliga lagstiftningen införs bestämmelser som innebär att en uppdragsgivare inte får entlediga sin revisor om det inte föreligger sakliga skäl för det.

Underrättelse till offentlig tillsynsmyndighet

I 38.2 anges att både revisionsklienten och den kvalificerade revisorn eller det registrerade revisionsbolaget skall underrätta den offentliga tillsynsmyndigheten om entledigandet eller den förtida avgången samt lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna för detta.

Det kan noteras att det i Direktivet anges att underrättelsen skall lämnas till den ”offentliga tillsynsmyndigheten” och inte till ”behörig myndighet”. Till skillnad från offentlig tillsynsmyndighet

är behörig myndighet definierat i artikel 2 i Direktivet och avser för svenskt vidkommande Revisorsnämnden. Eftersom Revisorsnämnden endast utövar tillsyn över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag kan det inte anses vara förenligt med myndighetens verksamhet i övrigt att hantera ifrågavarande underrättelser från kvalificerade revisorer, registrerade revisionsbolag och revisionsklienter.

Den anmälningsskyldighet som redan i dag framgår av bl.a. aktiebolagslagen innebär att revisorn skall anmäla till Bolagsverket att revisionsuppdraget har upphört i förtid samt lämna en redogörelse motsvarande vissa delar av revisionsberättelsen. Denna redogörelse sammantaget med att en kopia av redogörelsen skall fogas till nästa revisionsberättelse har ansetts medföra att revisorns iakttagelser får den önskvärda offentligheten. Detta syfte måste anses förenligt med syftet i artikeln om att underrättelsen skall lämnas till en offentlig tillsynsmyndighet. Utredningen förordar därför att Bolagsverket, och i förekommande fall länsstyrelsen, skall motta de underrättelser angående förtida avgång och entlediganden som avses i artikeln.

Enligt 38.2 har både revisionsklienten och revisorn en underrättelseskyldighet som gäller oavsett om anledningen till den förtida avgången är att revisionsklienten entledigat revisorn eller revisorn själv beslutat att avgå i förtid.

I svensk rätt finns redan en rapporteringsskyldighet för den valde revisorn att anmäla till Bolagsverket om uppdraget upphört i förtid. Enligt 9 kap. 47 och 48 §§ aktiebolagslagen har även revisionsklienten en skyldighet att för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till bolagets revisor och om någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering. Motsvarande bestämmelser finns i bl.a. 10 kap. 15 § försäkringsrörelselagen, 8 kap. 18 § lagen om ekonomiska föreningar och 10 kap. 3 § stiftelselagen. Med hänsyn härtill finner utredningen att den underrättelseskyldighet till offentlig myndighet som Direktivet förordar angående revisionsuppdragets förtida upphörande inte kräver några ändringar i svensk rätt.

Innehållet i underrättelsen

Enligt 38.2 skall en tillfredsställande förklaring till orsakerna till entledigandet alternativt den förtida avgången lämnas i underrättelsen. Den redogörelse som revisorn enligt bl.a. 9 kap. 23 § aktiebolagslagen skall lämna till Bolagsverket är kopplad till vad revisorn därtills har funnit vid sin granskning. Direktivet förespråkar således en annan typ av information i underrättelsen.

Utredningen anser att innehållet i den anmälan som revisorn skall lämna enligt gällande rätt fyller en viktig funktion då den syftar till att värna revisorns opartiskhet och självständighet. Det finns därför ingen anledning att låta innehållet i den underrättelse som förordas i Direktivet ersätta den nuvarande anmälan. Utredningen föreslår därför att den nuvarande underrättelseskyldigheten för de valda revisorernas del kvarstår. Därutöver föreslår utredningen att revisorerna skall lämna uppgifter till registreringsmyndigheten om orsaken till entledigandet alternativt det egna beslutet om att avgå i förtid.

Vidare föreslår utredningen att den associationsrättsliga lagstiftningen kompletteras med en bestämmelse om att även revisionsklienten skall lämna en underrättelse till Bolagsverket alternativt länsstyrelsen om orsaken till entledigandet.

Slutligen föreslår utredningen att kopior av både revisorns och revisionsklientens underrättelse fogas till revisionsberättelsen och på så sätt i varje fall kommer till aktieägarnas kännedom. Det sker lämpligen genom ett tillägg till 9 kap. 36 aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i övrig associationsrättslig lagstiftning. I de lagar som saknar motsvarighet till 9 kap. 36 § aktiebolagslagen får den önskvärda offentligheten anses bli tillräckligt tillgodosedd genom revisorernas möjlighet att i revisionsberättelsen lämna sådana uppgifter som de anser bör komma till exempelvis aktieägarnas eller medlemmarnas kännedom (se bl.a. 10 kap. 11 d § försäkringsrörelselagen och 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar).

Sanktionsmöjligheter

Om en revisor underlåter att till Bolagsverket ge in en föreskriven anmälan om entledigande eller avgång i förtid kan han eller hon komma att bli föremål för Revisorsnämndens tillsyn och underlåtenheten kan också vara skadeståndsgrundande.

Artikel 38 har till främsta syfte att skydda revisorn från att bli entledigad i situationer när han eller hon uppfattas som obekvämt av sin klient. Eventuella sanktionsmöjligheter bör därför också riktas mot revisionsklienten. Enligt 30 kap. 3 § aktiebolagslagen har Bolagsverket en möjlighet att vid vite förelägga den verkställande direktören eller en styrelseledamot att hos verket göra en behörig anmälan för registrering i aktiebolagsregistret. Bestämmelsen omfattar bl.a. bolagets anmälningsskyldighet enligt 9 kap. 47 och 48 §§ aktiebolagslagen. Utredningen anser dock inte att revisionsklientens skyldighet att till Bolagsverket anmäla orsaken till att revisionsuppdraget har upphört i förtid är en sådan uppgift som behöver registreras i aktiebolagsregistret. Underlåtenhet att fullfölja denna anmälningsskyldighet kan därför inte framtvingas genom vitesföreläggande enligt gällande bestämmelser. Utredningen anser inte heller att det är påkallat att komplettera bestämmelserna så att anmälningsskyldigheten kan framtvingas med hjälp av vite.

Med hänsyn till att utredningen föreslår att en revisor får entledigas från sitt uppdrag endast om saklig grund föreligger kan en revisionsklient, som entledigar sin revisor utan att sådan grund föreligger, göra sig skyldig till kontraktsbrott som kan ge revisorn rätt till skadestånd. Därtill kommer att om bolagets underlåtenhet att anmäla anledningen till entledigandet alternativt den förtida avgången till Bolagsverket har fått inte oväsentliga konsekvenser skall bolagets nye revisor anmärka på detta i revisionsberättelsen enligt bl.a. 9 kap. 33 § aktiebolagslagen. Enligt utredningens mening krävs ingen ytterligare sanktion.

13 Revisionsutskott

13.1 Artikel 41 – Revisionskommitté

1. Alla företag av allmänt intresse skall ha en revisionskommitté. Medlemsstaten skall besluta om dessa kommittéer skall bestå av icke arbetande ledamöter av den granskade enhetens förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan, och/eller av ledamöter utsedda av den granskade enhetens bolagsstämma. Minst en ledamot av revisionskommittén skall vara oberoende och skall ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

När det gäller företag av allmänt intresse som uppfyller kraven i artikel 2.1 f i direktiv 2003/71/EG¹, får medlemsstaterna tillåta att de funktioner som tilldelas revisionskommittén utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ inte är ordförande för revisionskommittén om han eller hon tillhör företagsledningen.

2. Utan att det inverkar på ansvarsområdet för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av den granskade enhetens stämma skall revisionskommittén bland annat

- a) övervaka den finansiella rapporteringen,
- b) övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanteringssystem,
- c) övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning,
- d) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, särskilt tillhandahållande av ytterligare tjänster till den granskade enheten.

3. I ett företag av allmänt intresse skall förvaltnings- eller kontrollorganets förslag till lagstadgad revisor eller revisionsföretag grundas på en rekommendation från revisionskommittén.

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

4. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget skall rapportera till revisionskommittén om viktiga punkter i den lagstadgade revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

5. Medlemsstaterna får tillåta eller besluta att bestämmelserna i punkterna 1–4 i denna artikel inte skall gälla för ett företag av allmänt intresse som har ett organ med liknande uppgifter som en revisionskommitté och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där den enhet som skall granskas är registrerad. I sådana fall skall enheten lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

6. Medlemsstaterna får från skyldighet att ha en revisionskommitté undanta

a) varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG är ett dotterbolag, om företaget följer kraven i punkterna 1–4 i den här artikeln på koncernnivå,

b) varje företag av allmänt intresse som är ett företag för kollektiva investeringar enligt artikel 1.2 i direktiv 85/611/EEG; medlemsstaterna får även undanta företag av allmänt intresse vars enda syfte är kollektiva investeringar av offentligt kapital, och som tillämpar principen om riskspridning och inte eftersträvar rättslig eller administrativ kontroll över någon av emittenterna av företagets underliggande investeringar, förutsatt att dessa företag för kollektiva investeringar har tillstånd och står under tillsyn av behöriga myndigheter och att de har ett förvaringsinstitut med arbetsuppgifter som är likvärdiga arbetsuppgifterna enligt direktiv 85/611/EEG,

c) varje företag av allmänt intresse, vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004²; i dessa fall skall medlemsstaten kräva att företaget offentligt förklarar orsakerna till att det anser att det inte är lämpligt att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter,

d) varje kreditinstitut i enlighet med artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG, vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet av alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

² EUT L 149, 30.4.2004, s. 1.

Förslag: I avvaktan på en harmonisering mellan tillämpningsområdet för Svensk Kod för bolagsstyrning och Direktivet bör Direktivets bestämmelser om revisionsutskott regleras i lag. En bestämmelse bör införas om att företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad som huvudregel skall ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en medlem av revisionsutskottet skall vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan dock välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen, om företaget i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har understigit 250,
- företagets redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro och
- företagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro.

Även revisionsutskottets uppgifter bör regleras i lag. Av bestämmelsen bör framgå att revisionsutskottet skall övervaka den finansiella rapporteringen, övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanteringsystem, hålla sig informerad om den lagstadgade revisionen av i synnerhet årsbokslut och koncernredovisning, samt granska och övervaka den kvalificerade revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet – och därvid särskilt tillhandahållandet av ytterligare tjänster till revisionsklienten.

En bestämmelse bör även införas om att revisionsutskottet eller – i de fall revisionsutskottets uppgifter handhas av styrelsen i dess helhet – styrelsen skall biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisor.

Det bör dessutom införas en bestämmelse som reglerar revisorns rapporteringsskyldighet gentemot revisionsutskottet – eller i det fall styrelsen fullgör revisionsutskottets uppgifter – styrelsen.

Vidare skall av förvaltningsberättelsen framgå om bolaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Direktivet

Artikel 41 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

I artikeln talas om den granskade enhetens förvaltningsorgan eller ledamöter av dess kontrollorgan. Med kontrollorganet avses det tyska "Aufsichtsrat" som inte finns i Sverige. Utredningen bortser från kontrollorganet i den följande framställningen. När det gäller förvaltningsorganet så gäller enligt den svenska aktiebolagslagen att bolagets förvaltning delas mellan styrelsen och den verkställande direktören. Den senare har ansvaret för den löpande förvaltningen medan styrelsen beslutar i övriga förvaltningsfrågor. I den svenska diskussionen om revisionskommittéernas uppgifter och sammansättning ligger fokus på hur gränsen skall dras mot styrelsen medan kommittéernas förhållande till verkställande direktören inte anses ge problem. I den följande framställningen skriver utredningen därför bara styrelsen när Direktivet talar om den granskade enhetens förvaltningsorgan eller ledamöter av dess kontrollorgan.

Som kommer att framgå av det följande är en revisionskommitté inte något nytt bolagsorgan utan styrelsen behåller enligt 41.2 sitt ansvar för bl.a. den finansiella rapporteringen. En revisionskommitté har alltså till uppgift att bereda sådana frågor åt styrelsen men har ingen egen beslutanderätt. Utredningen anser det därför vara mest rättvisande att tala om revisionsutskott i stället för revisionskommitté och använder sig av denna term i kapitelrubriken och sina egna överväganden.

Allmänt om revisionskommittéer

Enligt 41.1 skall företag av allmänt intresse, som regel ha en revisionskommitté. I punkten 24 i Direktivets preambel anförs att revisionskommittéer och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regelefterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Förekomsten av revisionskommittéer anses också stärka revisorns opartiskhet och självständighet gentemot företagsledningen, genom att revisorns kommunikation med bolaget inte uteslutande går via finansdirektören eller motsvarande.

Enligt 41.1 kan medlemsstaterna besluta att revisionskommittén skall bestå av "icke-arbetande ledamöter" av styrelsen. I den mån

verkställande direktören och andra anställda i företaget har utsetts till ledamöter av styrelsen kan de alltså inte också vara ledamöter av revisionskommittén. En revisionskommitté utses normalt bland styrelsens ledamöter som i sin tur utses av den granskade enhetens bolagsstämma. Men direktivet synes ge bolagsstämman möjlighet att utse ledamöter av revisionsutskottet som inte samtidigt skall vara styrelseledamöter. Minst en ledamot av revisionskommittén skall vara oberoende (se nedan) och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

I 41.2 anges vilka funktioner kommittén skall ha. Kommittén skall bl.a. övervaka den interna kontrollens och riskhanterings-systemets effektivitet. Av 41.3 följer att kommittén inför ny- eller omval av revisor skall lämna en rekommendation i ämnet som skall ligga till grund för styrelsens förslag till stämmobeslut i revisorsvalet.

I 41.4 behandlas revisorns rapporteringsskyldighet gentemot kommittén. I punkten 24 i preambeln betonas att revisorer eller registrerade revisionsbolag på intet sätt bör vara underordnade kommittén.

Möjligheter till undantag eller alternativa lösningar

Av artikel 39 framgår att andra företag av allmänt intresse än sådana vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får undantas från bestämmelser i bl.a. artikel 41.

41.1 andra stycket

Medlemsstaterna ges i 41.1 andra stycket ett betydande utrymme att själva bestämma hur funktionerna som enligt Direktivet ankommer på en revisionskommitté skall fullgöras. Medlemsstaterna får sålunda, när det gäller små och medelstora företag enligt den definition som anges i det s.k. prospekt direktivet, tillåta att de funktioner som revisionskommittén skall ha i stället läggs på styrelsen i dess helhet.

I prospekt direktivet, som det hänvisas till i 41.1 andra stycket, menas med små och medelstora företag: ”företag som enligt sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier:

- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på under 250,
- en balansomslutning som inte överstiger 43 000 000 euro och
- en årlig nettoomsättning som inte överstiger 50 000 000 euro.”

41.5

Av 41.5 framgår att medlemsstaterna från kravet på etablering och funktion av en revisionskommitté kan undanta sådana företag som har ett organ med liknande uppgifter som en revisionskommitté och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där den enhet som skall granskas är registrerad. I sådana fall skall enheten lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

Punkten 5 skall läsas mot uppgiften i punkten 24 i preambeln om att medlemsstaterna kan beakta kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer, i vilken det anges hur revisionskommittéerna bör inrättas och fungera.

I nämnda rekommendation framhålls vikten av att börsnoterade bolag har en revisionskommitté som bl.a. har till uppgift att övervaka de externa revisorernas opartiskhet och självständighet, objektivitet och effektivitet.

När det gäller val av regleringsmodell ges medlemsstaterna möjlighet att välja mellan lagstiftning eller en bolagsstyrningskod som baseras på synsättet ”följ eller förklara”. Om medlemsstaterna beslutar att använda metoden ”följ eller förklara” bör de kunna göra det på grundval av relevanta rekommendationer som har utvecklats av marknadsaktörer.

I rekommendationen anges även att när det gäller börsnoterade bolag som inte är registrerade i någon av medlemsstaterna de bestämmelser som införs av medlemsstaterna minst bör omfatta de börsnoterade bolag som har sin första notering på en reglerad marknad som är etablerad inom det egna territoriet.

41.6

41.6 innehåller en uppräknning av sådana företag av allmänt intresse för vilka kravet på att ha en revisionskommitté helt får undantas.

I 41.6 a hänvisas till företag av allmänt intresse enligt artikel 1 i rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning, i vilken dotterföretag undantas.

I 41.6 b hänvisas till artikel 1.2 i rådets direktiv av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), i vilken följande anges:

2. Vid tillämpning av detta direktiv skall, om inte annat följer av artikel 2, med fondföretag avses företag
 - som har till enda syfte att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper och/eller i andra likvida finansiella tillgångar som avses i artikel 19.1 med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning, och
 - vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses med medel ur företagets tillgångar. En åtgärd som ett fondföretag vidtar för att säkra att börsvärdet av dess andelar inte i någon väsentlig mån avviker från andelarnas nettovärde skall jämföras med återköp eller inlösen.

I 41.6 c hänvisas till företag som omfattas av definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG i fråga om informationen i prospekt, utformningen av dessa, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och spridning av annonser:

Värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet; värdepapper, som

- a) representerar en rätt i tillgångar, inklusive rättigheter som syftar till att säkerställa betalningar av lånekostnader eller tillgångshavarnas mottagande, eller mottagande vid föreskriven tidpunkt, av belopp som skall betalas till följd av denna rätt, eller
- b) är förenade med säkerhet i form av tillgångar och med villkor som avser betalningar kopplade till betalningar eller rimliga prognoser för betalningar som beräknats med hänvisning till tillgångar som definierats eller som kan definieras.

Slutligen tar 41.6 d sikte på kreditinstitut, med vilket avses sådana företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot

insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning, eller 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. Sådana kreditinstitut, vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt definitionen i MiFID och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet av alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 euro och att det inte har offentliggjort något prospekt enligt prospektdirektivet, får undantas från kraven i artikel 41.

Ledamöters oberoende

I Direktivet saknas närmare anvisningar om vad som i 41.1 menas med att minst en medlem av revisionskommittén skall vara oberoende. Viss vägledning kan emellertid hämtas från punkten 13 i kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer. Därin anges att en styrelseledamot bör anses vara oberoende endast om han eller hon inte har något affärsmässigt, familjemässigt eller annat förhållande – till företaget, dess kontrollerande aktieägare eller ledningen av endera av dem – som skapar en intressekonflikt av sådant slag att den kan äventyra hans eller hennes omdömesgilla agerande. Med beaktande av den vägledning som ges i en bilaga till rekommendationen bör ett antal kriterier antas på nationell nivå. I bilagan beskrivs en rad situationer som normalt sett anses leda till att väsentliga intressekonflikter uppstår. I rekommendationen anges även att fastställandet av vad som utgör oberoende i grunden är en fråga som styrelsen själv måste avgöra.

Ytterligare vägledning finns i EG:s oberoenderekommendation.

Gällande rätt

Svensk kod för bolagsstyrning

I Sverige finns inga lagregler om revisionskommittéer. Trots detta är det i dag vanligt att de stora börsnoterade aktiebolagen har revisionsutskott. Detta följer av att aktiebolag – i första hand aktiemarknadsbolag – som följer Svensk kod för bolagsstyrning (Koden), skall inrätta sådana utskott.

Koden är ett led i näringslivets självreglering och syftar till att förbättra bolagsstyrningen i svenska börsnoterade bolag. Den kompletterar aktiebolagslagen och annan tvingande reglering genom att utöver lagens minimikrav ange en norm för vad som i allmänhet kan anses vara god – inte bara acceptabel – bolagsstyrning.

Koden bygger på principen följ eller förklara ("comply or explain"). Principen innebär att ett företag som tillämpar Koden kan avvika från enskilda regler, men i sådana fall måste företaget redovisa skälen till varje avvikelse.

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning skall främja en god utveckling av svensk bolagsstyrning. Kollegiet har dock ingen övervakande eller dömande roll när det gäller enskilda företags tillämpning av Koden. Dessa uppgifter ligger på Stockholmsbörsen respektive kapitalmarknadens aktörer. Bolag som avviker från Kodens regler, utan att ange rimliga motiv för detta, riskerar att drabbas av försämrat förtroende på kapitalmarknaden, vilket i sin tur kan inverka menligt på bolagets värde. För andra kategorier av företag ligger det främst i ägarnas händer att bedöma motivet för redovisade avvikelser.

Enligt Stockholmsbörsens noteringsavtal skall Koden tillämpas av samtliga bolag vars aktier är inregistrerade samt av bolag vars aktier är noterade och som har ett marknadsvärde överstigande tre miljarder kronor. Regeln gäller bolag med hemvist i Sverige. Bolag med hemvist i annat land skall tillämpa den kod som gäller där. Finns ingen bolagsstyrningskod i detta land skall den svenska koden tillämpas.

Avsikten är att Koden skall gälla för börsens samtliga bolag. Det beräknas inträffa om några år, när erfarenheter av Kodens tillämpning har vunnits och eventuella modifieringar gjorts för att underlätta för mindre bolag att följa den.

För de bolag som finns noterade på Nordic Growth Market NGM finns ingen motsvarande skyldighet att följa Koden.

I Koden anges att dess regler till stor del även torde kunna tillämpas av andra kategorier av bolag med ett spritt ägar- eller allmänintresse, t.ex. andra noterade bolag, kooperativa bolag, statliga och kommunala bolag samt ömsesidiga försäkringsbolag, liksom för många privatägda bolag, inte minst sådana som förbereder sig för marknadsnotering. Bolag som inte omfattas av Koden kan redan nu besluta att helt eller delvis tillämpa den.

I Koden regleras bl.a. styrelsens arbete med redovisnings- och revisionsfrågor. I avsnitt 3.8.2 anges att styrelsen skall inrätta ett revisionsutskott som skall bestå av minst tre styrelseledamöter. Majoriteten av utskottets ledamöter skall vara självständiga och opartiska i förhållande till bolaget och bolagsledningen. Styrelseledamot som ingår i bolagsledningen får inte vara ledamot av utskottet. I bolag med mindre styrelse kan hela styrelsen fullgöra revisionsutskottets uppgifter, förutsatt att styrelseledamot som ingår i bolagsledningen inte deltar i arbetet.

Eftersom Koden inte definierar vad som menas med "mindre styrelser" anges i anvisning nr 2–2006, som avser bl.a. reglerna i 3.8.2, att Koden lämnar till det enskilda bolagets styrelse att avgöra om den med hänsyn till styrelsens begränsade storlek finner det mest ändamålsenligt att fullgöra de aktuella uppgifterna i styrelsen som helhet (exklusive eventuell ledamot som ingår i bolagsledningen) eller genom ett särskilt utskott. Vid avvikelse från huvudregeln av andra motiv än styrelsens begränsade storlek bör förhållandet redovisas som en formell avvikelse med åtföljande förklaring.

Koden innehåller inga närmare regler om ledamöternas särskilda kompetens. Av Förtroendekommissionens betänkande (SOU 2004:47) framgår dock att man vill understryka vikten av att utskottet har en sammansättning och kompetens som gör den lämplig för ett sådant uppdrag. Således bör utskottets ledamöter utgöras av de styrelseledamöter som är särskilt insatta i bolagets finansiella förhållanden och som står fria från ledningen. Detta är omständigheter som också bör beaktas i de fall där revisionsutskott saknas och beredningsarbetet handhas av hela styrelsen (SOU 2004:47 s. 254).

I svenska bolagsstyrelser finns normalt inga i bolaget anställda personer förutom verkställande direktören och löntagarepresentanter. Det problem som det amerikanska och brittiska regelverket har att hantera med anställda ledamöter i styrelsen finns således inte. Enligt betänkandet har därför en uttrycklig regel om att bara

icke anställda styrelseledamöter får ingå i revisionsutskottet ansetts som obehövlig. I betänkandet anges vidare att styrelsens ordförande inte bör vara ordförande i revisionsutskottet (SOU 2004:47 s. 243).

I avsnitt 3.2.4 i Koden anges en rad situationer där en styrelseledamot inte anses vara oberoende. Således anges bl.a. att en styrelseledamot inte skall anses vara oberoende, om ledamoten är verkställande direktör eller under de fem senaste åren har varit verkställande direktör i bolaget eller ett närstående företag. Som ytterligare exempel på när styrelseledamoten inte anses vara oberoende anförs att han eller hon är anställd eller under de tre senaste åren har varit anställd i bolaget eller ett närstående företag. En styrelseledamot som erhåller icke obetydlig ersättning för råd eller tjänster utöver styrelseuppdraget från bolaget eller ett närstående företag eller från någon person i bolagsledningen kan inte heller anses vara oberoende. Om styrelseledamoten har eller under det senaste året har haft omfattande affärsförbindelser eller andra omfattande ekonomiska mellanhavanden med bolaget eller ett närstående företag i egenskap av kund, leverantör eller samarbetspartner, antingen själv eller genom att tillhöra företagsledningen eller styrelsen eller genom att vara större delägare i annat företag som har en sådan affärsrelation med bolaget är han eller hon inte heller oberoende.

Enligt avsnitt 3.8.3 i Koden skall revisionsutskottet svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering, fortlöpande träffa bolagets revisor för att informera sig om revisionens inriktning och omfattning samt diskutera samordningen mellan den externa och interna revisionen och synen på bolagets risker. Vidare skall utskottet enligt samma avsnitt fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får upphandla av bolagets revisor, utvärdera revisionsinsatsen och informera bolagets valberedning eller i förekommande fall särskilda valberedning om resultatet av utvärderingen, samt biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisor och arvodering av revisionsinsatsen.

Av avsnitt 5 i Koden framgår att de bolag som tillämpar den skall foga en särskild rapport om bolagsstyrningsfrågor till bolagets årsredovisning. Bolaget skall däri översiktligt beskriva hur bolaget har tillämpat Koden samt ange vilka regler i Koden som det har avvikit från. Skälen till varje avvikelse skall tydligt redovisas.

Bolaget skall dessutom på sin webbplats ha en särskild avdelning för bolagsstyrningsfrågor.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG

Enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG³ skall åtminstone företag som har ett finansiellt instrument som är noterat vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad upprätta en företagsstyrningsrapport. Rapporten skall upprättas som en separat del av årsredovisningen, men den skall också kunna ingå i förvaltningsberättelsen. Rapporten skall bl.a. innehålla uppgifter om bolagets principer för bolagsstyrning och var dessa finns tillgängliga. Således skall en hänvisning göras till den kod för företagsstyrning som företaget är skyldigt att följa eller den kod som företag kan ha beslutat att tillämpa frivilligt. Eventuella avvikelser från denna kod måste motiveras. Arbetet med att införliva dessa bestämmelser i svensk lag pågår.

Utländsk rätt

I Finland har man valt att inte lagreglera kravet på revisionskommittéer utan i stället överlåtit på självregleringsorgan att genomföra Direktivets artikel 41. Vad som anförs i de finska förarbetsuttalandena i denna del riktar sig endast mot aktiemarknadsbolag. I den finska regeringens proposition till riksdagen med förslag till revisionslag och lagar som har samband med den, anges följande (s. 24).

Ingen uttrycklig bestämmelse om att en revisionskommitté skall finnas i sammanslutningar som är föremål för offentlig handel föreslås i lagstiftningen utan det anses som ändamålsenligt att låta frågan ingå i självregleringen och corporate governance-rekommendationer. Uppgifterna för en sådan revisionskommitté som avses i direktivet bör dock integreras i uppgifterna för något av sammanslutningens organ. Om inte en sammanslutning utser en särskild revisionskommitté ingår dessa uppgifter i styrelsens uppgifter. Av denna orsak föreslås att i

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

finansministeriets förordning om regelbunden informationsskyldighet för värdepappersemitter (538/2002) införs endast en bestämmelse enligt kraven i revisionsdirektivet om att sammanslutningen skall meddela vilket organ i sammanslutningen som svarar för revisionskommitténs uppgifter och detta organs sammansättning.

Den danska revisorskommissionen har i sitt betänkande *Revisorslovgivning – I internationalt perspektiv* föreslagit att Direktivets bestämmelser om revisionskommittéer bör lagregleras i aktieselskabsloven. Bestämmelserna avser endast aktiemarknadsbolag. Som huvudregel skall sådana bolag etablera en revisionskommitté, som skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen, eller av medlemmar som är valda på bolagsstämman. Minst en medlem av revisionskommittén skall vara oberoende och ha kvalifikationer inom redovisning eller revision. Aktiemarknadsbolag kan dock välja att låta revisionskommitténs funktioner utövas av hela styrelsen, om verksamheten under två på varandra följande räkenskapsår inte överskrider två av följande tre gränser; mindre än 250 anställda, en balansslutning under 43 miljoner euro eller en nettoomsättning under 50 miljoner euro. Aktiemarknadsbolag kan dessutom välja att låta revisionskommitténs funktioner utövas av hela styrelsen under förutsättning att ingen styrelseledamot samtidigt ingår i företagsledningen och att minst en styrelseledamot är oberoende och har kvalifikationer inom redovisning och/eller revision.⁴

I det danska betänkandet behandlas inte frågan om möjligheten att använda sig av självreglering.⁵ Det bör dock beaktas att det danska lagförslaget har tillkommit på revisorskommissionens eget initiativ och att danska Ehrvervs- och Selskabsstyrelsen ännu inte gjort någon närmare genomgång av detta förslag.

Utredningen

Styrelsen för ett aktiebolag svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall förlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och skall se till att företagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. I bolaget skall finnas minst en

⁴ *Revisorlovgivning – I internationalt perspektiv*, beretning nr. 1478, oktober 2006, s. 170.

⁵ a.a. s. 165 ff.

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

Så beskrivs i den nya svenska aktiebolagslagen styrelsens och revisorns uppgifter. Uppgifterna är i allt väsentligt desamma i alla företagsformer. Det är tydligt att samspelet mellan styrelse och revisor är viktigt och att företaget riskerar att komma till skada om dessa bolagsorgan inte drar åt samma håll. Det har med all önskvärd tydlighet demonstrerats under senare år i samband med några internationellt mycket uppmärksammade företagskandaler i bl.a. USA och Italien. Skandalerna har väckt frågan om den nuvarande ordningen har svagheter som bör avhjälpas genom att samarbetet mellan styrelsen och revisorn breddas och fördjupas.

Det är mot denna bakgrund man skall se förslaget i Direktivet om en särskild revisionskommitté, som inte skall ta ifrån styrelsen dess ansvar för att företagets ekonomiska förhållande kontrolleras på ett betryggande sätt, men göra det lättare för styrelsen att fullgöra sin kontrollfunktion. Som framgår av artikel 41 skall revisionskommittén bl.a. övervaka företagets finansiella rapportering, interna kontroll, internrevision och riskhanteringssystem. Kommittén skall vidare övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning samt granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet, särskilt när revisorn tillhandahåller företaget ytterligare tjänster.

Artikeln utformning ger medlemsstaterna långtgående valmöjligheter när det gäller genomförandet av bestämmelserna i fråga. Det överlämnas således åt medlemsstaterna att ta ställning till vilka företag av allmänt intresse som skall inrätta revisionskommittéer, vilka företag som i stället kan överlämna kommitténs funktioner till styrelsen samt vilka företag av allmänt intresse som helt kan undantas från bestämmelsernas tillämpningsområde. Därutöver ges medlemsstaterna utrymme att i stället för lagregleringar nyttja självreglerande bolagsstyrningskoder om dessa baseras på "följ eller förklara-modellen".

Som framgått är huvudregeln enligt Direktivet att företag av allmänt intresse skall ha en revisionskommitté, men denna huvudregel kan frångås.

Ingenting hindrar den svenska lagstiftaren att ålägga också företag som inte är av allmänt intresse skyldighet att ha en revisionskommitté. Utredningen menar emellertid att det inte finns

skäl att vidga kretsen av kommittépliktiga företag utöver vad som direkt följer av Direktivet.

Utredningen har i annat sammanhang behandlat frågan om vilka företag som skall anses vara av allmänt intresse och har därvid utgått från att det bara är de allra viktigaste företagen som skall hänföras till denna grupp.

Med denna utgångspunkt ligger det nära till hands att föreslå att alla företag av allmänt intresse skall ha en revisionskommitté. Utredningen menar emellertid att det skulle föra för långt. Av ovan angivna redogörelse för revisionskommitténs uppgifter framgår att kostnaderna för utskottet kan komma att uppgå till betydande belopp. I gruppen företag av allmänt intresse kommer av bl.a. lagtekniska skäl att ingå många företag som inte har de ekonomiska resurser som krävs för att bära en så stor ledningsorganisation som det blir i ett företag med en revisionskommitté. Utredningen föreslår därför att de möjligheter till ytterligare undantag från kommittéplikten som Direktivet erbjuder företag av allmänt intresse utnyttjas.

I artikel 39 ges sålunda en möjlighet för medlemsstaterna att undanta företag av allmänt intresse och deras kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag från en eller flera bestämmelser i kapitel X, således också artikel 41 om revisionskommittéer. Den enda begränsningen är att noterade företag inte får undantas från skyldigheten att ha revisionskommitté eller liknande.

I enlighet härmed föreslår utredningen att endast svenska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige eller i en annan stat inom EES skall vara skyldiga att ha en revisionskommitté eller tillämpa någon annan liknande lösning som anvisas i artikel 41.

I andra stycket av 41.1 ges en möjlighet för mindre företag av allmänt intresse att i stället för att inrätta en revisionskommitté uppdra åt styrelsen att fullgöra de funktioner som ankommer på en sådan kommitté. Utredningen föreslår att den möjligheten utnyttjas på så sätt att noterade företag får välja att låta revisionskommitténs funktioner utövas av hela styrelsen, om företaget i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda i företaget har understigit 250,
- företagets redovisade balansslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och

- företagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro.

Revisionskommittéer, redovisningsutskott eller revisionsutskott?

I Koden används redan i dag begreppet revisionsutskott i stället för begreppet revisionskommitté. I jämförelse med begreppet kommitté för begreppet utskott tankarna till en mer osjälvständig del av något större organ. Eftersom utskottets uppgifter i huvudsak hänför sig till bolagets finansiella rapportering, dvs. i princip till redovisningsfrågor, finns det flera omständigheter, bl.a. pedagogiska skäl, som talar för att en mer rättvisande benämning på utskottet är redovisningsutskott. Samtidigt är revisionsutskott ett etablerat begrepp och ordet revision en direktöversättning av det i artikeln använda begreppet "audit". Med beaktande härav samt då det i Direktivet framhålls att "kommitténs" arbete på intet sätt förtar styrelsens fulla ansvar för dess behörighetsområden, har utredningen i det föregående förordat att man använder begreppet utskott.

Skall bestämmelserna införlivas i lag eller genom självreglering?

Vad gäller frågan om bestämmelserna i artikel 41 skall regleras i lag eller om – och i så fall i vilken utsträckning – möjligheten till självreglering skall nyttjas, beaktar utredningen följande omständigheter. Artikel 41.5 i förening med hänvisningen i punkten 24 till EG-rekommendationen om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer, ger en öppning för att medlemsstaterna i stor utsträckning skall kunna nyttja självreglering, så länge som denna följer "följ eller förklara-modellen".

Som tidigare nämnts ingår i Stockholmsbörsens noteringsavtal att Koden skall tillämpas av samtliga bolag vars aktier är noterade och som har ett marknadsvärde överstigande tre miljarder kronor. Enligt Direktivet omfattas emellertid samtliga noterade företag av artikel 41, dvs. sådana företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall antingen ha ett revisionsutskott eller, i de fall det är fråga om mindre företag enligt

definitionen i prospektdirektivet⁶, ha en styrelse som har motsvarande funktioner. Det obligatoriska tillämpningsområdet för Kodens överensstämmelse således inte med Direktivets krav. Med hänsyn härtill kan bestämmelserna om revisionsutskott inte i sin helhet anses vara införlivade enbart genom en hänvisning till gällande självreglering.

Utredningen anser att ett självregleringsförfarande i detta sammanhang är att föredra. Det är därför önskvärt att en harmonisering sker mellan tillämpningsområdet för Svensk Kod för bolagsstyrning och Direktivet när det gäller vilka företag som måste ha ett revisionsutskott alternativt en styrelse som fullgör dessa funktioner. I avvaktan på en sådan harmonisering föreslår emellertid utredningen lagbestämmelser om revisionsutskott.

Utredningen föreslår sålunda att ett nytt avsnitt om revisionsutskott införs i 8 kap. aktiebolagslagen. Detta kapitel reglerar bolagets ledning. Genom denna placering understryks styrelsens ansvar för revisionsutskottets arbete. Av lagen bör framgå att noterade bolag – som huvudregel – skall ha ett revisionsutskott. Revisionsutskottet skall bestå av styrelseledamöter, som inte samtidigt ingår i företagsledningen. Minst en ledamot av revisionsutskottet skall vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Noterade bolag kan dock välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen, om bolaget i sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier;

- medelantalet anställda i bolaget har understigit 250,
- bolagets redovisade balansslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och
- bolagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro.

Om bolaget väljer att låta styrelsen i sin helhet behandla de frågor som ankommer på ett revisionsutskott får en styrelseledamot som ingår i företagsledningen inte delta i detta arbete.

Motsvarande bestämmelser bör gälla försäkringsaktiebolag samt ömsesidiga försäkringsbolag, ekonomiska föreningar m.fl. företag vars skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad.

⁶ Dvs. företag som enligt sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande kriterier: ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på under 250, en balansslutning som inte överstiger 43 000 000 euro och en årlig nettoomsättning som inte överstiger 50 000 000 euro.

Bestämmelser om revisionsutskott föreslås införas i försäkringsrörelselagen, lagen om ekonomiska föreningar, lagen om medlemsbanker och sparbankslagen.

I Koden anges en rad situationer där en styrelseledamot inte anses vara oberoende. Dessa situationer stämmer väl överens med de exempel som anges i kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer. Utredningen anser därför att närmare vägledning vad gäller ledamöternas oberoende bör hämtas från Koden.

Revisionsutskottets uppgifter

Eftersom Koden inte är tillämplig på alla de företag som måste ha ett revisionsutskott eller ett motsvarande organ måste även revisionsutskottets uppgifter regleras i lag. Eftersom lagtext till skillnad från självreglering oftast inte lämpar sig för detaljerade bestämmelser bör endast huvuddragen anges i lag. Utredningen föreslår att det i 8 kap. aktiebolagslagen införs en paragraf om revisionsutskottets uppgifter. Av paragrafen bör framgå att revisionsutskottets uppgifter skall bestå i att övervaka den finansiella rapporteringen, övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanterings-system, informera sig om den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning, granska och övervaka den kvalificerade revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet – och därvid särskilt tillhandahållandet av ytterligare tjänster till revisionsklienten. Det kan i sammanhanget noteras att det i Direktivet saknas närmare anvisningar om vad som avses med ”den finansiella rapporteringen”. Utredningen har dock utgått från att uttrycket avser den regelbundna finansiella information som avses i öppenhetsdirektivet⁷, dvs. årsredovisning och delårsrapportering (se prop. 2006/07:65 s. 102).

Motsvarande bestämmelser bör föras in i försäkringsrörelselagen och i andra lagar som tillämpas av företag som har noterade skuldebrev.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG.

Närmare regler om utskottets funktion och dess uppgifter bör utvecklas genom självreglering. Det förefaller därför lämpligt att i detta hänseende ta hänsyn till det utvecklingsarbete som sker i och genom Koden.

Val av revisor

Utredningen föreslår att det i 8 kap. aktiebolagslagen samt i övriga berörda lagar, bör föras in bestämmelser om att revisionsutskottet eller – i de fall revisionsutskottets uppgifter handhas av styrelsen i dess helhet – styrelsen skall biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisor.

Revisorns rapporteringsskyldighet

Enligt artikel 41.4 skall den kvalificerade revisorn eller det registrerade revisionsbolaget rapportera till revisionsutskottet om viktiga punkter i den lagstadgade revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen. Bestämmelsen är inte avsedd att påverka revisionen utan den i bestämmelsen angivna rapporteringsskyldigheten hänför sig till sådana faktiska brister i den interna kontrollen som revisorn har uppmärksammat inom ramen för den lagstadgade revisionen eller andra tilläggsuppdrag.

Utredningen föreslår därför att det i 9 kap. aktiebolagslagen, samt i övriga berörda lagar, införs en bestämmelse med ovan nämnda innehåll.

En sådan ordning befriar dock inte revisorn från sin skyldighet att enligt god revisionssed rapportera till bolagets styrelse och VD (jfr FAR SRS uttalande RevU 1 D Annan rapportering än revisionsberättelsen).

Offentlighet

Minst en ledamot av revisionsutskottet skall vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Det finns därför ett informationsvärde i att upplysa om revisionsutskottets uppgifter har utförts av ett utskott eller av styrelsen i dess helhet.

Utredningen föreslår att det i årsredovisningslagen intas en bestämmelse om att det av förvaltningsberättelsen skall framgå om bolaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen – med i lag föreskriven sammansättning – utför revisionsutskottets uppgifter. Motsvarande reglering bör gälla för finansiella företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I Koden anges att bolag som tillämpar Koden skall foga en särskild rapport till årsredovisningen, i vilken bolaget översiktligt skall beskriva hur det har tillämpat Koden samt ange vilka regler i Koden som det har avvikit från. Motsvarande upplysningsplikt kommer att åläggas noterade företag enligt ändringsdirektivet 2006/46/EG. Direktivet innehåller – vad gäller revisionsutskott – inga sådana krav på offentliggörande och upplysningsplikt. Med hänsyn härtill samt till de krav som framgår av ändringsdirektivet anser utredningen f.n. inte att det finns anledning att föreslå ytterligare krav på företaget att offentliggöra eventuella avvikelser från eller underlåtenhet att utföra utskottets uppgifter.

Sanktioner

Ett revisionsutskott är ett arbetsutskott inom styrelsen. I Direktivet betonas att styrelsen har det fulla ansvaret för de beslut som fattas inom dess behörighetsområde. Med hänsyn härtill anser utredningen att brister i fullföljandet av revisionsutskottets arbetsuppgifter bör kunna medföra skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § aktiebolagslagen i dess gällande lydelse. Utredningen föreslår därför inte några bestämmelser om detta.

14 Internationella aspekter

14.1 Artikel 44 – Godkännande av revisorer från tredjeländer

1. Under förutsättning att ömsesidighet föreligger får en medlemsstats behöriga myndigheter godkänna en revisor från ett tredjeland som lagstadgad revisor, om denne kan styrka att han eller hon uppfyller krav motsvarande de föreskrivna kraven enligt artikel 4 och artiklarna 6–13.

2. Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall, innan de godkänner en revisor från ett tredjeland som uppfyller kraven i punkt 1, tillämpa de krav som fastställs i artikel 14.

Förslag: En revisor från tredjeland skall kunna verka som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige om han eller hon uppfyller samma kompetenskrav som ställs på revisorer från EES och har genomgått av Revisorsnämnden anordnat lämplighetsprov. En förutsättning för detta är dock att svenska revisorer på motsvarande sätt kan kvalificeras i det tredjelandet.

Revisorsnämnden avgör om kompetenskraven och kravet på ömsesidighet är uppfyllda.

Direktivet

Artikel 44 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Bestämmelserna innebär att medlemsstaterna under vissa förutsättningar får kvalificera revisorer från stater utanför EES.

Gällande rätt

I 5 och 6 §§ revisorslagen finns bestämmelser som gör det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som revisor även i Sverige. Dessa bestämmelser gäller dock endast revisorer från en stat inom EES eller Schweiz. Några motsvarande bestämmelser för revisorer från andra länder finns inte.

Utredningen

Artikel 44 ålägger inte Sverige någon skyldighet att kvalificera revisorer från länder utanför EES men ger möjlighet till detta.

Enligt utredningens mening finns det skäl som talar för att man nu bör införa möjlighet att kvalificera revisorer från länder utanför EES. Revisionsföretagens verksamhet har blivit alltmer internationaliserad och de har behov av att utbyta erfarenheter och kunskaper samt få tillgång till utländsk expertis. Ett internationellt utbyte kan höja kvaliteten på revisionsverksamheten och tillmötesgå de krav som ställs vid revision av koncernförhållanden med internationell prägel. Harmoniseringsarbetet inom EU talar för att sådan möjlighet bör ges även i Sverige. Utredningen föreslår med hänsyn till detta att en revisor från ett land utanför EES skall kunna anses kvalificerad i Sverige.

För att revisorer från tredjeland skall anses kvalificerade i Sverige måste dock enligt 44.2 samma krav ställas på deras kompetens som på andra kvalificerade revisorer. De måste således uppfylla kraven i 4 och 5 §§ revisorslagen. Till skillnad från vad som är fallet med revisorer från länder inom EES finns det inte någon behörig myndighet som kvalificerat dem enligt 1984 eller 2006 års revisorsdirektiv. Detta innebär att det på något annat sätt måste framgå att de har erforderliga kvalifikationer. Det gör det om revisorn presenterar bevis om att han eller hon kvalificerats av behörig myndighet eller organisation i hemlandet efter motsvarande kompetenskrav som ställs inom EES.

Vidare måste enligt 44.1 ömsesidighet föreligga. Det innebär att svenska revisorer på motsvarande sätt kan kvalificeras i det tredje landet.

Utredningen föreslår att det skall ankomma på Revisorsnämnden att avgöra om kompetenskraven motsvarar svenska krav och om kravet på ömsesidighet är uppfyllt. Nämnden bör därvid

beakta de rekommendationer och förslag som kommissionen kan komma att lämna i detta avseende. Vad som nu sagts bör även gälla revisorer från Schweiz.

För att en revisor från tredjeland skall kunna verka som kvalificerad revisor i Sverige bör han eller hon ha genomgått det särskilda lämplighetsprov som revisorer från EES får genomgå. Utredningen föreslår att bestämmelsen i 5 och 6 §§ revisorslagen om särskilda lämplighetsprov utsträcks att gälla även revisorer från tredjeländer.

14.2 Artikel 45 – Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat skall i enlighet med artiklarna 15–17 registrera alla revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som avger en revisionsberättelse beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som är registrerat utanför gemenskapen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i medlemsstaten enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, såvida inte bolaget endast emitterar skuldinstrument upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat enligt artikel 2.1 b i direktiv 2004/109/EG med ett nominellt värde av minst 50 000 EUR eller, om det rör sig om skuldinstrument noterade i annan valuta, med ett nominellt värde motsvarande minst 50 000 EUR på emissionsdagen.

2. Artiklarna 18 och 19 skall tillämpas.

3. Registrerade revisorer och revisionsföretag från tredjeländer skall omfattas av medlemsstaternas tillsynssystem, system för kvalitetssäkring samt utrednings- och påföljdssystem. En medlemsstat får undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer från sitt system för kvalitetssäkring om en annan medlemsstat eller ett tredjeland system för kvalitetssäkring, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetssäkringskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 46 skall sådana revisionsberättelser beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 i den här artikeln som avges av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer som inte är registrerade i en viss medlemsstat inte ha rättslig verkan i den medlemsstaten.

5. En medlemsstat får registrera ett revisionsföretag från ett tredjeland endast om
- a) det uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artikel 3.3,
 - b) majoriteten av ledamöterna i förvaltnings- eller ledningsorganet för revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
 - c) revisorn från ett tredjeland som reviderar på uppdrag av revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
 - d) revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med internationella revisionsstandarder enligt artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 24 och 25, eller i enlighet med likvärdiga standarder och krav,
 - e) det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn som innehåller den information som avses i artikel 40 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande.
6. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 5 d skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d, om vilken kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. I avvaktan på kommissionens beslut får medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d så länge kommissionen inte har fattat något beslut.

Förslag: Revisionsberättelse över vissa utländska företags års- och koncernredovisningar skall vara utförd av revisor eller revisionsföretag som registrerats av Revisorsnämnden.

Det gäller företag som har sitt säte utanför EES och som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige. Dock omfattas inte företag som enbart emitterar skuldebrev som riktar sig till s.k. kvalificerade investerare.

En revisor eller ett revisionsföretag från ett land utanför EES får registreras om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt. Vid bedömningen skall erforderlig hänsyn tas till kommissionens beslut om likvärdiga förhållanden i den stat där revisorn eller revisionsföretaget kommer ifrån.

Registrerade revisorer och revisionsföretag skall omfattas av kvalitetskontroll om likvärdig kontroll inte genomgått i hemlandet. De skall stå under Revisorsnämndens tillsyn och omfattas av nämndens system för utredningar och disciplinära åtgärder.

Direktivet

Artikel 45 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv

Artikel 45.3 innebär ett krav på registrering av alla revisorer och revisionsföretag från tredjeland som avger revisionsberättelser för företag med säte utanför EES och vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat. Detta gäller dock inte revisorer för sådana tredjelandsföretag som endast emitterar skuldebrev enligt artikel 2.1 b i öppenhetsdirektivet med ett visst minsta värde per styck motsvarande 50 000 euro, dvs. som riktar sig mot s.k. kvalificerade investerare. Enligt den nämnda artikeln 2.1 b avses med skuldebrev obligationer eller andra former av överlåtbara skuldförbindelser, dock inte sådana värdepapper som motsvarar aktier i bolag eller som, om de konverteras eller om de rättigheter som de ger utövas, ger rätt att förvärva aktier eller värdepapper som motsvarar aktier.

Registrerade revisorer och revisionsföretag skall, med vissa undantag, vara underkastade medlemsstatens system för tillsyn, kvalitetssäkring, utredningar och påföljder. En revisionsberättelse för ett värdepappersbolag som inte är avgiven av en registrerad revisor eller ett registrerat revisionsföretag skall enligt 45.4 vara utan verkan. I 45.5 anges förutsättningarna för registrering. Av 45.6 följer att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter i visst avseende. Några sådana bestämmelser har ännu inte antagits.

I punkten 27 i Direktivets preambel sägs att sammanlänkningen av kapitalmarknaderna medför behov av att säkerställa hög kvalitet på det arbete som utförs av revisorer från ett tredjeland som har förbindelse med gemenskapens kapitalmarknad. Dessa revisorer bör därför registreras för att se till att de omfattas av kvalitets-säkringskontroller samt utrednings- och påföljdssystemet. Undantag skall kunna beviljas på grund av ömsesidighet enligt en bedömning som kommissionen utför i samarbete med medlemsstaterna. Noterade företag bör dock alltid granskas av en revisor som är registrerad i en medlemsstat eller, under vissa förutsättningar, omfattas av tillsyn i ett tredjeland. Om en medlemsstat betraktar ett tredjelands kvalitetssäkringssystem som likvärdigt, bör andra medlemsstater inte vara bundna av bedömningen och den bör inte heller föregripa kommissionens beslut.

Gällande rätt

Regler om regelbunden finansiell information, offentliggörande av sådan information och tillsyn över företag som emitterat (utgett) värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad finns i 5 a kap., 9 a kap. och 11 a kap. lagen om börs- och clearingverksamhet. Genom bestämmelserna i dessa nya kapitel, som trädde i kraft den 1 juli 2007, har delar av öppenhetsdirektivet införlivats i svensk rätt.

Bestämmelserna i dessa kapitel kommer att överföras i stort sett oförändrade till den nya lagen om värdepappersmarknaden, som träder i kraft den 1 november 2007. Regleringen innebär bl.a. att en emittents års- och koncernredovisning skall granskas av emittentens revisor och att revisionsberättelsen skall offentliggöras tillsammans med års- och koncernredovisningen.

Av 16 kap. 11 § i den nya lagen följer att emittenter som inte har sitt säte i en stat inom EES får tillämpa bestämmelser i en offentlig reglering utanför EES, om dessa anses likvärdiga med bestämmelserna om regelbunden finansiell information i öppenhetsdirektivet.

Kommissionen har meddelat tillämpningsföreskrifter till öppenhetsdirektivet (direktiv 2007/14/EG av den 8 mars 2007). Enligt artikel 15 skall ett tredjeland anses ställa krav som är likvärdiga med vissa artiklar i öppenhetsdirektivet om regelbunden finansiell information.

Av betydelse för värdepappersmarknaden är även vissa bestämmelser som vilar på avtalsmässig grund och självreglering. Företag som vill notera sig vid t.ex. Stockholmsbörsen är tvungna att uppfylla börsens krav på t.ex. rapportering av årsredovisning och delårsrapporter och information till aktieägare. Vidare har regler utarbetats av näringslivsorganisationer, t.ex. Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden. Denna självreglering har inte sällan gått längre än lagens krav och gällt som praxis för företagen, oavsett var företaget har sitt säte.

Svenska bestämmelser om registrering av revisorer och revisionsföretag utanför EES saknas.

Utredningen

Reglerna om regelbunden finansiell rapportering i den nya lagen om värdepappersmarknaden omfattar även företag som har sitt säte utanför EES och som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige (dvs. på en svensk börs). Årsredovisningen och koncernredovisningen för sådana företag skall granskas av en revisor och offentliggöras tillsammans med revisionsberättelsen.

Direktivet ställer krav på registrering av de revisorer och revisionsföretag från tredjeland som reviderar dessa företag. Några sådana bestämmelser finns inte i svensk rätt. Utredningen föreslår därför att en obligatorisk registreringsskyldighet för sådana revisorer och revisionsföretag införs.

Registreringsskyldigheten skall omfatta revisorer och revisionsföretag från tredjeland som reviderar företag från tredjeland och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en noterad marknad i Sverige.

Enligt artikel 45 omfattar registreringsskyldigheten inte revisorer och revisionsföretag som granskar företag som enbart emitterat skuldebrev till s.k. kvalificerade investerare. Det gäller skuldebrev med höga nominella belopp och som träffas av definitionen i artikel 2.1 b i öppenhetsdirektivet. Värdepapper som motsvarar aktier eller skuldebrev som kan konverteras till aktier eller motsvarande värdepapper omfattas dock, t.ex. interimbevis, fondaktierätsbevis och teckningsrättsbevis (jfr prop. 2006/07:65 s. 276 och 18 kap. 2 § i lagen om värdepappersmarknaden).

Handeln med skuldebrev som riktar sig till kvalificerade investerare är av speciell karaktär. Något behov av registreringsskyldighet för revisorer och revisionsföretag som granskar företag som enbart emitterar sådana skuldebrev finns inte. Även om Direktivet inte uppställer hinder mot att låta sådana företag omfattas av registreringsskyldigheten finns det enligt utredningens mening inte skäl att införa ett sådant krav. Revisorer och revisionsföretag som granskar nämnda företag bör därför inte omfattas av registreringsskyldigheten.

För att uppfylla kraven i 45.3 föreslår utredningen att registrerade revisorer och revisionsföretag underställs Revisorsnämndens tillsyn. Finansinspektionen utövar visserligen viss tillsyn över de noterade företagens finansiella rapportering. Tillsynen över revisorer och revisionsföretag bör dock ankomma på Revisors-

nämnden, som har den särskilda kunskap om revisorer och revisionsföretag som behövs. Nämnden är också den myndighet som skall samverka med myndigheter och organ som utövar tillsyn över revisorer och revisionsföretag i tredjeland.

Vidare föreslår utredningen att registrerade revisorer och revisionsföretag skall omfattas av systemen för kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder. En revisor som nyligen genomgått likvärdig kvalitetskontroll i ett annat land skall inte behöva genomgå kontrollen på nytt i Sverige. Direktivets möjlighet att föranstalta om undantag från kvalitetskontroll bör därför utnyttjas. Beträffande likvärdighetskravet i 45.3 hänvisas till avsnitt 14.3 nedan.

Det är tveksamt om Revisorsnämnden har möjlighet att genomföra kvalitetskontroll genom inspektion i revisorns eller revisionsföretagets hemland. I den mån så kan ske får avgöras efter samverkan med utländska tillsynsmyndigheter och berörda parter. I övrigt bör kvalitetskontrollen kunna utföras genom inhämtande av uppgifter från revisorn, revisionsföretaget eller värdepappersföretaget. Vidare kan granskning ske av rapporter från tillsynsmyndigheten i hemlandet. För det fall revisorn, revisionsföretaget eller värdepappersföretaget inte fullgör sina skyldigheter bör registreringen kunna upphävas. Detta kan i slutändan leda till att företagets värdepapper inte längre får handlas på den reglerade marknaden. De övriga disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden förfogar över bör också kunna användas.

Utredningen föreslår att reglerna om registreringskyldighet införs i revisorslagen. I lagen om värdepappersmarknaden bör införas en bestämmelse som klargör att revisionsberättelse över års- och koncernredovisning för företag från tredjeland skall avgas av revisor eller revisionsföretag som registrerats i Sverige.

I 45.5 anges att revisionsföretag får registreras endast om likvärdiga krav på bl.a. gott anseende, styrelseledamöter, reviderande revisor från tredjeland, revision i enlighet med internationella revisionsstandarder m.m. samt offentliggörande av årlig rapport om öppenhet och insyn som ställs i Direktivet är uppfyllda. Utredningen föreslår att det i revisorslagen införs en motsvarande bestämmelse som klargör att registrering får ske endast om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

Det får ankomma på Revisorsnämnden att på grundval av bl.a. den utredning som sökanden presenterar avgöra om kraven i hem-

landet är likvärdiga med svensk rätt. I artikel 6 sägs dock att kommissionen i samarbete med medlemsstaterna skall bedöma om kraven på tillämpning av internationella revisionsstandarder i hemlandet är likvärdiga motsvarande krav i Direktivet. Kommissionen har ännu inte gjort någon sådan bedömning. För det fall kommissionen beslutar om detta bör Revisorsnämnden beakta dessa. Utredningen föreslår att detta skall framgå av regeringens förordning.

14.3 Artikel 46 – Undantag vid likvärdighet

1. Medlemsstaterna får bortse från eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar och påföljder i tredjelandet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

2. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 1 i denna artikel skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1, om vilken kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna och revisionsföretagen att fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav under en lämplig övergångsperiod.

3. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om

- a) sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2, och
- b) huvuddragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder på grundval av punkt 1.

Förslag: En revisor eller ett revisionsföretag från ett tredjeland behöver inte registreras om Europeiska kommissionen eller Revisorsnämnden bedömt att de omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder som är likvärdiga med kraven i Direktivet.

Direktivet

Artikel 46 saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Artikel 46 ger möjlighet att bortse från kravet på system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring, utredningar och påföljder för registrerade revisorer från tredjeland om likvärdiga system finns i det landet. Kommissionen skall genom antagande av tillämpningsföreskrifter bedöma likvärdigheten. Intill dess sådana föreskrifter antagits får medlemsstaterna själva göra bedömningen eller lita på en annan medlemsstats bedömning.

Kommissionen har ännu inte antagit några tillämpningsföreskrifter beträffande likvärdiga system. Svensk myndighet har inte heller gjort någon bedömning härvidlag och, såvitt utredningen erfarit, det har inte heller något annat land inom EES gjort.

Kommissionen har dock, i samarbete med EGAOB, påbörjat ett arbete med att bedöma likvärdigheten av systemen i Argentina, Australien, Bahamas, Bermudas, Brasilien, Brittiska Jungfruöarna, Cayman Islands, Egypten, Filippinerna, Guernsey, Hong Kong, Indien, Indonesien, Isle of Man, Israel, Japan, Jersey, Kanada, Kazakstan, Kina, Kroatien, Libanon, Malaysia, Marocko, Mexiko, Nya Zeeland, Ryssland, Singapore, Sydafrika, Sydkorea, Schweiz, Taiwan, Thailand, Turkiet och USA.

Utredningen

Det är uppenbart att Direktivets krav på system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring, utredningar och påföljder är förenat med praktiska svårigheter för svenska myndigheter när revisorer och revisionsföretag hör hemma i ett land utanför EES. Även för de utländska företag som önskar få sina värdepapper upptagna till handel på en svensk reglerad marknad innebär kraven på registrering av revisorer och revisionsföretag särskilda svårigheter och kostnader.

Ett sätt att bemästra dessa svårigheter kan vara att anlita en revisor eller ett revisionsföretag som kvalificerats av behörig myndighet inom EES. Ett annat sätt erbjuder den i artikel 46 föreskrivna möjligheten att anse hemlandets system i berörda avseenden som likvärdiga gemenskapens.

För att underlätta tillämpningen föreslår utredningen att det i revisorslagen införs en bestämmelse om att revisorer eller

revisionsföretag från tredjeland inte behöver registrera sig om kommissionen gjort en sådan likvärdighetsbedömning som avses i artikel 46. Detsamma bör gälla om Revisorsnämnden gjort en sådan bedömning, såvida kommissionen inte bestämt något annat. Vid sin bedömning bör Revisorsnämnden ta hänsyn till om behörig myndighet eller organ i ett annat land inom EES redan gjort en likvärdighetsbedömning.

Utredningen föreslår vidare att det skall ankomma på regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att fullgöra under rättelseskyldigheten enligt 46.3 till kommissionen.

14.4 Artikel 47 – Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer

1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeland, på villkor

- a) att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade sammanställda redovisningar i det tredjelandet,
- b) att överlämnandet sker via hemmedlemsstatens behöriga myndigheter till de behöriga myndigheterna i tredjelandet och på dessas begäran,
- c) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet i fråga uppfyller krav som fastställts som tillräckliga enligt punkt 3,
- d) att samarbetsformer på grundval av ömsesidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter,
- e) att överlämnandet av personuppgifter till tredjelandet sker i enlighet med kapitel IV i direktiv 95/46/EG.

2. De samarbetsformer som avses i punkt 1 d skall säkerställa

- a) att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om revisionshandlingar och andra handlingar,
- b) att de anställda eller tidigare anställda vid tredjelandets behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna omfattas av tystnadsplikt,
- c) att behöriga myndigheter i tredjelandet får utnyttja revisionshandlingar och andra handlingar endast för att fullgöra sitt uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar som uppfyller krav likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32,
- d) att en begäran från en behörig myndighet i ett tredjeland om revisionshandlingar eller andra handlingar hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får avvisas — om utlämnandet av dessa kan inverka på gemenskapens eller den anmodade medlemsstatens suverä-

nitet, säkerhet eller allmänna ordning, eller — om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer.

3. För att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna skall kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 besluta om tillräcklighet enligt punkt 1 c. Bedömningen av tillräcklighet skall ske i samråd med medlemsstaterna och baseras på kraven i artikel 36 eller på vad som i grunden är funktionellt likvärdigt. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

4. I undantagsfall får medlemsstaterna, med avvikelse från punkt 1, tillåta lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, på villkor

- a) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet har inlett utredningar,
- b) att överlämnandet inte strider mot lagstadgade revisorers och revisionsföretags förpliktelser när det gäller att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar till hemmedlemsstatens behöriga myndigheter,
- c) att samarbetsformerna med de behöriga myndigheterna i tredjelandet även medger att medlemsstatens behöriga myndigheter ges motsvarande direkta tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar hos revisionsföretag från tredjeland,
- d) att de begärande behöriga myndigheterna i tredjelandet på förhand underrättar den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets behöriga myndigheter om varje direkt begäran om uppgifter och anger motiven till denna,
- e) att villkoren i punkt 2 uppfylls.

5. Kommissionen får i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 närmare ange vilka undantagsfall som avses i punkt 4 i den här artikeln, för att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna och för att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 4.

6. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om samarbetsformerna enligt punkterna 1 och 4.

Förslag och bedömning: Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till tillsynsorgan i tredjeland om:

- uppgifterna har samband med revision av ett företag med säte inom EES som har emitterat värdepapper upptagna till handel i det landet,
- uppgifterna inte utnyttjas för annat ändamål än offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar i disciplinärenden,
- kommissionen har godkänt att tillsynsorganet uppfyller tillräckliga krav samt
- Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med tillsynsorganet.

Uppgifterna får inte lämnas ut om gemenskapens eller Sveriges suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning äventyras eller om ett rättsligt förfarande pågår eller har prövats i sak rörande samma sak som begäran om utlämnande av uppgifter avser.

En revisor är skyldig att lämna uppgifter till Revisorsnämnden efter att ett utländskt tillsynsorgan vid sin tillsyn framställt sådan begäran.

Kravet på att en revisor i vissa fall skall få lämna ut uppgifter till ett tillsynsorgan i tredjeland bör behandlas i Revisorsnämndens föreskrifter om frågan inte redan lösts genom branschregler.

Regeringen eller Revisorsnämnden bör fullgöra Sveriges underrättelseskyldighet gentemot kommissionen i fråga om likvärdighetsbedömningar och huvuddragen i samarbetsavtal med tredjeland.

Direktivet

Artikel 47 tar sikte på revisorer och revisionsföretag inom EES som omfattas av bestämmelser i tredjeland. Detta kan gälla granskning av årsbokslut eller delårsrapport för ett företag inom EES och vars värdepapper är upptagna till handel på en marknadsplats i tredjelandet. Det kan också röra sig om revision av ett dotterbolag med säte inom EES och vars moderbolag upprättar årsbokslut i tredjeland.

Bestämmelserna innebär en möjlighet för tillsynsorgan inom EU att samarbeta med motsvarande organ i tredjeland. Sådant

samarbete kan avse utlämnande av handlingar som finns hos revisionsföretag inom EU. I undantagsfall skall revisorer och revisionsföretag själva få lämna uppgifter till utländska tillsynsorgan.

Bestämmelserna tar hänsyn till regler om sekretess och skydd för personuppgifter enligt EG:s dataskyddsdirektiv (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).

Kommissionen får enligt artikeln anta tillämpningsföreskrifter i några avseenden. Några sådana tillämpningsföreskrifter har ännu inte antagits.

Gällande rätt

Av 28 § revisorslagen 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 lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. Vidare skall ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag efter föreläggande lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet. Föreläggandet får förenas med vite.

Bestämmelser om Revisorsnämndens möjlighet att lämna uppgifter till utländska myndigheter och organ finns i sekretesslagen. En redogörelse för bestämmelserna har lämnats i kapitel 11.

Bestämmelserna i EG:s dataskyddsdirektiv är implementerade genom bl.a. personuppgiftslagen. Lagen gäller för behandling av personuppgifter som helt eller delvis är automatiserad samt annan behandling, om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställd enligt särskilda kriterier.

Enligt 33 § personuppgiftslagen är det förbjudet att till tredjeland överföra personuppgifter som är under behandling om landet inte har en adekvat nivå för skyddet av personuppgifterna. I 34 § ges dock möjlighet till undantag från förbudet. Det gäller bl.a. om rättsliga anspråk skall kunna fastställas, göras gällande eller försvaras eller om det rör sig om användning i en stat som har anslutit sig till Europarådets konvention om skydd för enskilda vid

automatisk databehandling av personuppgifter. Regeringen får enligt 35 § meddela föreskrifter om att överföring av personuppgifter till tredjeland är tillåten, om överföringen regleras av ett avtal som ger tillräckliga garantier till skydd för de registrerades rättigheter. Vidare får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om undantag, om det behövs med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse eller om det finns skydd för de registrerades rättigheter.

Enligt regel 5 i FAR SRS yrkesetiska regler får en medlem 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.

Utredningen

Vissa av de uppgifter som kan vara aktuella för Revisorsnämnden att lämna ut till tillsynsorgan i ett tredjeland kan omfattas av sekretess enligt 8 kap. 6 § och 9 kap. 12 § sekretesslagen. Detta innebär att uppgifterna inte får röjas, vare sig det sker muntligen eller genom utlämnande av allmän handling eller på annat sätt.

Emellertid ger bestämmelsen i 1 kap. 3 § sekretesslagen goda möjligheter för nämnden att inom ramen för sitt tillsynsarbete lämna ut uppgifter till utländsk myndighet. Enligt nämnda paragraf får nämligen sekretessbelagd uppgift lämnas ut till utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation, om det sker i enlighet med lag eller förordning eller om uppgiften i motsvarande fall skulle få lämnas ut till svensk myndighet och det enligt den utlämnande myndighetens prövning står klart att det är förenligt med svenska intressen att uppgiften lämnas ut till den utländska myndigheten eller mellanfolkliga organ.

Med utländsk myndighet bör enligt utredningens mening förstås även utländskt privaträttsligt organ som fullgör myndighetsuppgifter, i vart fall när det är fråga om myndighetsutövning (jfr prop. 1986/87:151 s. 148–151). Av 14 kap. 3 § följer att uppgifter får lämnas ut till annan myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgifter lämnas ut har företräde framför det intresse som sekretessen avser att skydda.

Även om det finns goda möjligheter enligt sekretesslagen att lämna ut uppgifter till utländska tillsynsmyndigheter lämnar bestämmelserna inte någon närmare vägledning i fråga om när detta bör ske. Det kan därför vara en grannlaga uppgift för nämnden att avgöra om en uppgift bör lämnas ut. Till detta kommer att en bedömning också måste göras av om bestämmelserna i personuppgiftslagen kan medföra hinder för detta. Artikel 47 ställer krav på att uppgifterna skall få lämnas ut till tredjeland endast om vissa förutsättningar är för handen. Med beaktande av detta föreslår utredningen att det införs en bestämmelse i lag som anger att Revisorsnämnden även under vissa förutsättningar får lämna ut uppgifter till tillsynsorgan i ett land utanför EES.

Så bör få ske när det utländska tillsynsorganets begäran avser uppgifter som har samband med revision av ett företag inom EES som har emitterat värdepapper upptagna till handel i det tredjelandet eller som ingår i en koncern som utfärdar koncernredovisning där.

Som ytterligare förutsättning bör krävas att uppgifterna inte får utnyttjas för något annat ändamål än offentlig tillsyn, kvalitets-säkring och utredningar som motsvarar bestämmelserna om detta i revisorslagen.

Vidare bör kommissionen ha godkänt att det berörda tillsynsorganet i tredjeland uppfyller tillräckliga krav. Inom kommissionen pågår arbete med att bedöma detta. I detta sammanhang kan nämnas att kommissionen arbetar för att principen om hemlandstillsyn skall gälla. Detta innebär att tillsynsorgan i tredjeland skall kunna förlita sig på tillsynsorganen inom EES och att så få handlingar som möjligt skall behöva överföras till tredjeland.

Som ytterligare förutsättning bör krävas att ett samarbetsavtal träffats mellan berörda tillsynsorgan. I vad mån det finns förutsättningar för Revisorsnämnden att sluta samarbetsavtal med andra tillsynsorgan och formerna för detta får beredas vidare under lagstiftningsärendets gång.

För det fall ett samarbetsavtal kan bli aktuellt bör det innehålla att en ansökan om överföring av uppgifter skall innehålla skälen till begäran och syftet med uppgifterna, tystnadsplikt för anställda och tidigare anställda vid det tredjelandets tillsynsorgan och förbud att använda uppgifter för andra ändamål än det som angivits i ansökan. Några särskilda föreskrifter i lag eller förordning om innehållet i samarbetsavtal kan inte anses erforderliga.

Uppgifter bör inte i något fall få lämnas ut om detta kan inverka på gemenskapens eller Sveriges suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller om rättsliga förfaranden pågår eller har prövats här rörande samma handling och mot samma personer.

För att kunna tillmötesgå ett utländskt tillsynsorgans begäran föreslår utredningen vidare att 28 § revisorslagen ändras så att en revisor eller ett registrerat revisionsföretag har upplysningsplikt gentemot Revisorsnämnden även i det fallet att utländsk myndighet vid sin tillsyn begärt uppgifter.

Revisorer bör i vissa undantagsfall få lämna ut uppgifter direkt till berörda tillsynsmyndigheter i tredjeland. Denna fråga bör närmast behandlas av Revisorsnämnden i sina föreskrifter. Skäl att införa några bestämmelser om detta i lag eller förordning finns därför inte.

Det bör ankomma på regeringen eller Revisorsnämnden att fullgöra underrättelseskyldigheten enligt 47.6.

15 Förslagets konsekvenser

15.1 Konsekvenser för Revisorsnämnden

Några av utredningens förslag påverkar Revisorsnämndens verksamhet. Det gäller till att börja med den nya möjligheten för utländska revisorer och revisionsföretag att verka i Sverige. Om den möjligheten utnyttjas tvingas Revisorsnämnden ägna mer kraft än för närvarande åt internationellt samarbete rörande tillsynen över utländska revisorer som verkar i Sverige. Någon påtaglig ökning av antalet utländska revisorer i Sverige räknar utredningen emellertid inte med. Till bilden hör också att det i tillståndsärendena ankommer på de utländska sökandena att förebringa erforderlig utredning. Det merarbete som kan bli följden av att utländska revisorer och revisionsföretag får verka i Sverige bör därför enligt utredningens bedömning bli av förhållandevis blygsam omfattning. Detsamma gäller förslaget om att svenska revisorer efter nämndens tillstånd kan få verka i en stat utanför EES.

Även det merarbete som förslaget medför om att registrera vissa tillkommande uppgifter i registret över revisorer och revisionsföretag samt att uppgifterna i registret skall vara allmänt tillgängliga på nämndens webbplats kan enligt utredningens bedömning förväntas bli av begränsad omfattning.

Utredningens förslag om kvalitetskontroll, slopande av befogenhet av att besluta om straffavgift och utlämnande av uppgifter till utländska tillsynsorgan innebär inte någon nämnvärd praktisk förändring mot vad som gäller i dag. Inte heller förslagen i övrigt kan enligt utredningens bedömning innebära något direkt merarbete för nämnden.

Det merarbete för Revisorsnämnden som sålunda kan beräknas bli följden av utredningens förslag är av begränsad omfattning och leder till endast marginella merkostnader. Dessa kostnadsökningar är så små att de enligt utredningens bedömning ryms inom nämnd-

dens nuvarande budget eller kan finansieras genom en mycket blygsam ökning av de avgifter som i huvudsak finansierar nämndens verksamhet.

15.2 Konsekvenser för revisorer och registrerade revisionsbolag

Registrerade revisionsbolag som reviderar vissa noterade företag skall enligt utredningens förslag årligen offentliggöra en rapport om öppenhet och insyn på sin webbplats. Denna skyldighet kommer enbart gälla större företag som redan har en webbplats. Att publicera en rapport på denna webbplats kan enligt utredningens bedömning föranleda förhållandevis begränsade merkostnader.

Utredningens förslag att revisorer skall vara skyldiga att genomgå vidareutbildning innebär inte någon nyhet eftersom vidareutbildning redan i dag förekommer i stor omfattning. Utredningsförslaget kan därför beräknas leda till en endast marginell ökning av företagets kostnader för utbildningsinsatser.

Även den föreslagna skyldigheten att anmäla uppgifter till revisorsregistret eller att till Bolagsverket eller länsstyrelsen anmäla skälen till förtida avgång måste antas leda till kostnadsökningar av begränsad omfattning.

Förslagen om revisorsrotation och karenstid innebär för revisorskåren i sin helhet varken någon ökning eller minskning av arbetsuppgifterna. Bytet av revisor innebär att de kunskaper om företaget som den avgående revisorn förvärvat i någon mån går förlorade och den nye revisorn tvingas sätta av tid för att lära sig hur företaget fungerar. Men de merkostnader som detta innebär kompenseras av att den nye revisorn ser på sin klient med nya ögon och detta är ju poängen med revisorsrotation. Många av de företag som berörs av reglerna om revisorsrotation har för övrigt redan att rätta sig efter liknande bestämmelser i den svenska bolagsstyrningskoden. Det finns därför inte anledning att räkna med några merkostnader på grund av dessa förslag.

Revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar vissa noterade företag kommer att bli skyldiga att genomgå kvalitetskontroll oftare än vad som är fallet i dag. Den kostnadsökning som detta medför innebär en förhållandevis blygsam ökning av revisorernas och revisionsföretagets samlade kostnader.

Förslaget om revisionsutskott, som till följd av den svenska bolagsstyrningskoden redan finns i många av de berörda företagen, kommer att innebära ett utökat samarbete med styrelsen i vissa noterade företag. Det innebär en ökad arbetsinsats från revisorernas sida. Men ett sådant samarbete underlättar och effektiviserar revisorernas arbete. Med hänsyn till detta och det fåtal företag som kommer att använda sig av revisionsutskott kan förslaget i denna del inte antas medföra några merkostnader för revisionsföretagen.

Som nämnts i föregående avsnitt kan utredningens förslag eventuellt komma att medföra en mycket blygsam ökning av de avgifter som revisorer och revisionsföretag betalar till nämnden.

Förslagen kan i övrigt innebära något utökade arbetsuppgifter för revisorer och revisionsföretag. Enligt utredningens bedömning kommer det sammantaget inte att röra sig om någon betydande ökning och revisionsföretagens kostnader kan på grund av detta inte nämnvärt antas öka.

Den eventuella kostnadsökningen för revisorer och revisionsföretag kan antas komma att betalas av revisionsklienten, främst vissa noterade företag.

15.3 Konsekvenser för revisionsklienterna

Vissa företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad föreslås bli skyldiga att inrätta ett revisionsutskott eller låta ett revisionsutskotts funktioner fullgöras av styrelsen i dess helhet. Många företag kan antas komma att välja sistnämnda lösning. Det merarbete för styrelsen i dess helhet som detta kan medföra är enligt utredningens mening av begränsad omfattning samt kan under alla förhållanden förväntas ha en positiv påverkan avseende kvaliteten på den finansiella rapporteringen och därigenom företagets effektivitet. Enligt utredningens mening bör förslaget därför inte leda till några betydande kostnadsökningar för företagen.

Sådana företag som nu nämnts kommer att omfattas av regler om revisorsrotation och karenstid. Förslagen i dessa delar kan av skäl som anförts ovan inte förväntas leda till några större kostnadsökningar.

Inte heller förslagen i övrigt kan antas föranleda några större kostnadsökningar för företagen.

15.4 Övriga följder

Utredningens förslag om registrering av revisorer och revisionsföretag har betydelse för den personliga integriteten. Förslaget om att uppgifter om personnummer och bostadsadress inte skall vara allmänt tillgängliga på Revisorsnämndens webbplats syftar till att ge skydd åt revisorernas integritet. Utredningen har också tagit hänsyn till skyddet för den personliga integriteten vid utformningen av bestämmelserna om utlämnande om uppgifter till bl.a. tillsynsorgan i andra länder.

Kommittén har även beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 15 § kommittéförordningen (1998:1474), men inte funnit att förslagen har någon betydelse i dessa avseenden.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen

1 §

I *punkten 4* har lagts till att lagen innehåller bestämmelser om revisorer och revisionsföretag från tredjeland. Ändringen är för-
anledd av förslaget till 16 a §.

2 §

Paragrafen innehåller att antal definitioner och motsvarar i huvudsak innehållet i nuvarande 2 § revisorslagen. I den föreslagna lydelsen har emellertid några nya definitioner tillkommit.

I *punkten 6* definieras begreppet nätverk. Definitionen av nätverk har behandlats i avsnitt 4.3.6. Som anförts i det sammanhanget används nätverksbegreppet i såväl Direktivet som IFAC:s yrkesetiska regler och EG-rekommendationen om revisorers oberoende. Begreppet nätverk föreslås därför ersätta det nu använda begreppet revisionsgrupp.

Enligt Direktivet förutsätter ett nätverk att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag ingår i samarbetet. Det nuvarande begreppet revisionsgrupp är vidare eftersom det även omfattar icke-registrerade revisionsföretag. Utredningen anser att det är viktigt med neutralitet mellan de olika företagsformerna i vilka revisionsverksamhet bedrivs. I 2 § är därför definitionen av nätverk vidare än Direktivets och omfattar, i likhet med begreppet revisionsgrupp, samtliga samarbetsformer i vilka företag som bedriver revisionsverksamhet ingår.

Den föreslagna definitionen ligger mycket nära direktivtexten. Definitionen är avsedd att vara uttömmande.

Nätverksbegreppet har framför allt betydelse vid tillämpningen av revisorslagens bestämmelser om opartiskhet och självständighet (21 §).

I *punkten 9* definieras begreppet företag av allmänt intresse. Begreppet har behandlats i avsnitt 4.3.12 och har betydelse vid tillämpningen av 21 § revisorslagen.

När det gäller definitionen av företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, skall med "överlåtbara värdepapper"¹ avses sådana värdepapper som anges i 1 kap. 4 § 2 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. På motsvarande sätt hänvisas till definitionen av "reglerad marknad"² i 1 kap. 5 § 20 samma lag. Med företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad avses således svenska företag vars aktier eller skuldebrev är noterade på en svensk börs eller en annan reglerad marknad inom EES.

EG-rättens definition av kreditinstitut avser för svenskt vidkommande inte enbart banker och kreditmarknadsbolag utan även sådana värdepappersbolag som har tillstånd att ta emot medel på konto enligt 3 kap. 4 § första stycket 4 och 5 lagen om värdepappersrörelse. Den lagen upphävs den 1 november 2007 och ersätts med lagen om värdepappersmarknaden. I den senare lagen återfinns motsvarande reglering i 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 (jfr författningskommentaren i prop. 2006/07:115).

4 §

I första stycket andra punkten har möjligheten för en godkänd revisor att vara bosatt i Schweiz utgått. Förslaget har behandlats i 2 kap. och innebär att en godkänd revisor måste vara bosatt inom

¹ Överlåtbara värdepapper: "sådana värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, till exempel:

a) aktier i aktiebolag och motsvarande andelsrätter i andra typer av företag samt depåbevis för aktier,
b) obligationer och andra skuldförbindelser inklusive depåbevis för sådana värdepapper, och
c) andra värdepapper som ger rätt att överlåta eller förvärva sådana överlåtbara värdepapper som anges i a och b, eller som resulterar i en kontantavveckling som beräknas utifrån kurser på överlåtbara värdepapper, valutor, räntor eller avkastningar, råvaror eller andra index eller mått".

² Reglerad marknad: "ett multilateralt system inom EES som sammanför eller möjliggör sammanförande av ett flertal köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredje man – regelmässigt, inom systemet och i enlighet med icke skönsmässiga regler – så att detta leder till avslut".

EES. Detta gäller även revisorer som får utföra revisionsverksamhet i en stat utanför EES och som uppfyller kraven i 6 § andra stycket.

6 §

I *första stycket första punkten* har möjligheten för den som innehar examensbevis från Schweiz att uppfylla kravet på revisorsexamen tagits bort. Förslaget har behandlats i 3 kap. och innebär att revisorer från Schweiz inte längre automatiskt anses som godkända revisorer om de genomgått Revisorsnämnden lämplighetsprov. Revisorer från Schweiz måste i stället, liksom revisorer från andra länder utanför EES, uppfylla kraven i andra stycket.

Ett nytt *andra stycke* har införts. Förslaget har behandlats i avsnitt 14.1 och innebär att kravet på revisorsexamen i 4 § första stycket 5, kan anses uppfyllt av den som är behörig att utföra revisionsverksamhet i en stat utanför EES. För att så skall vara fallet krävs, förutom att Revisorsnämndens särskilda lämplighetsprov har avlagts, att ömsesidighet föreligger, dvs. att svenska revisorer på motsvarande sätt kan kvalificeras i staten. Det ankommer på Revisorsnämnden att genom ett generellt beslut avseende den ifrågavarande staten avgöra om kravet på ömsesidighet är uppfyllt. Bestämmelsen ger Revisorsnämnden behörighet att fatta sådana generella beslut. De rekommendationer och förslag som kommissionen kommer att lämna i aktuellt avseende, bör beaktas av nämnden. För att en revisor från tredjeland skall anses som godkänd revisor måste han eller hon även uppfylla övriga krav i 4 §, t.ex. vad avser erforderlig utbildning och erfarenhet.

7 §

I *första stycket första punkten* har möjligheten för den som innehar examensbevis från Schweiz att uppfylla kravet på högre revisorsexamen tagits bort.

Ett nytt *andra stycke* har införts. Se vidare kommentaren till 6 §.

Kravet på ömsesidighet gäller även möjligheten för svenska revisorer att utan behörighetsbegränsning få utöva revisionsverksamhet i landet, t.ex. beträffande företag av allmänt intresse. Det ankommer på Revisorsnämnden att avgöra om så är fallet.

8 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.17.

I *första stycket* 5 har en ny bestämmelse införts. Förslaget innebär att en revisor utan tillstånd får utöva revisionsverksamhet även i ett revisionsföretag som registrerats av behörig myndighet inom EES. Bestämmelsen gäller oavsett om verksamheten utövas i Sverige eller någon annat stat inom EES.

Tillståndsplikten har i *andra stycket* inskränkts till att gälla i Sverige verksamma revisorer som vill utöva verksamhet utanför EES. Om en i Sverige ej verksam revisor vill utöva revisionsverksamhet i en stat utanför EES krävs inte tillstånd. I stället bör bestämmelserna i den stat där han eller hon är verksam gälla.

13 §

I *första stycket*, som behandlats i avsnitt 5.5, har som ytterligare krav för registrering av handelsbolag lagts att företaget skall vara lämpat att utföra revisionsverksamhet. Som exempel på när detta inte är fallet kan nämnas att företaget varit inblandad i brottslig verksamhet, t.ex. penningtvätt, och ådömts företagsbot enligt 36 kap. 7 § brottsbalken.

Det nuvarande andra stycket har överfört till ett nytt tredje stycke.

I *andra stycket*, som behandlats i avsnitt 5.4, har fysiska personer från en annan stat inom EES jämförts med svenska revisorer när det gäller kravet på att ett registrerat handelsbolag skall ägas av revisorer. Detsamma gäller i fråga om att styrelseledamöter m.fl. i ett registrerat handelsbolag skall vara revisorer. Bolagsmän i ett registrerat handelsbolag kan alltså vara t.ex. tyska "Wirtschaftsprüfers".

14 §

Bestämmelsen, som behandlar förutsättningarna för registrering av aktieföretag, har fått en ny utformning. I stället för hänvisning till 10 och 11 §§ ges en uttömmande beskrivning av vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för registrering.

Första punkten motsvarar innehållet i 11 § första stycket 1.

Andra punkten, som har behandlats i avsnitt 5.4.3, motsvarar nuvarande andra stycket 1 och reglerar ägarförhållandena i ett registrerat aktiebolag. Tre ändringar har gjorts i fråga om ägarförhållandena. För det första har kravet på att aktierna skall ägas av revisorer tagits bort. Kravet tar därefter uteslutande sikte på röstetalet i aktiebolaget. För det andra har fysiska personer som av behörig myndighet inom EES bedömts vara kvalificerade att utföra lagstadgad revision jämförts med svenska revisorer. Detta innebär att 75 % av röstetalet i ett registrerat aktiebolag kan innehas av t.ex. franska "commissaire aux comptes". För det tredje har kravet i nuvarande andra stycket 2 om att övriga aktier i bolaget skall ägas av revisorer tagits bort.

Tredje punkten, som har behandlats i avsnitt 5.4.4, motsvarar nuvarande andra stycket 3 och reglerar krav på förvaltnings- och ledningsorgan i ett registrerat aktiebolag. I detta avseende har fysiska personer som av behörig myndighet inom EES bedömts vara kvalificerade att utföra lagstadgad revision jämförts med svenska revisorer. Detta innebär att tre fjärdedelar av styrelseledamöterna i ett registrerat aktiebolag kan vara t.ex. engelska "auditors".

Fjärde punkten, som har behandlats i avsnitt 5.4, motsvarar nuvarande andra stycket 4 och behandlar vissa krav på uppgifter i bolagsordningen. Vad som skall föreskrivas där skall gälla även fysiska personer som av behörig myndighet inom EES bedömts vara kvalificerade att utföra lagstadgad revision med svenska revisorer.

Femte – sjätte punkten motsvarar innehållet i 10 §.

Sjunde punkten är ny och har behandlats i avsnitt 5.5. Den innebär att ett registrerat aktiebolag skall vara lämpat att utföra revisionsverksamhet, se ovan under 13 §.

Registrering av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

Omedelbart före 16 a § revisorslagen har en ny rubrik satts in om registrering av revisorer från tredjeländer. Ändringen är föranledd av förslaget i 16 a § om att företag och revisorer från ett tredjeland skall kunna registreras av Revisorsnämnden.

16 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 14.2 och 14.3.

Bestämmelsen är ny. Den innebär att en fysisk person eller ett revisionsföretag från en stat utanför EES kan registreras som ”revisor från tredjeland”. En förutsättning för detta är att likvärdighet föreligger, dvs. att kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionsverksamhet i hemlandet är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt. Det ankommer på Revisorsnämnden att genom ett generellt beslut för det ifrågavarande landet avgöra om kravet på ömsesidighet är uppfyllt. De rekommendationer och förslag som kommissionen kommer att lämna härvidlag, bör beaktas av nämnden.

21 §

I paragrafen, som har behandlats i avsnitt 7.2, har ett tredje stycke införts. Som anfördes i det sammanhanget anser utredningen att Direktivet inte uppställer något hinder mot att i svensk rätt införa ett absolut förbud mot att utföra lagstadgad revision i företag av allmänt intresse när det förekommer självgranskning eller egenintresse. Som framgått är det emellertid utredningens uppfattning att Direktivets artikel 22.2 andra stycket tills vidare inte bör tolkas så att det krävs ett absolut förbud. Enligt utredningens mening är ett absolut förbud inte heller nödvändigt för att skydda den kvalificerade revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet.

Särregleringen i 22.2 andra stycket måste förstås så att Direktivet i och för sig ställer högre krav på revisorn när det förekommer självgranskning eller egenintresse i samband med att han eller hon reviderar ett företag av allmänt intresse än när revisionen avser ett företag i allmänhet. Det låter sig visserligen sägas att om kravet på revisorn, i de situationer som nu diskuteras, i svensk rätt redan ligger på en så hög nivå när det gäller företag i allmänhet att det motsvarar eller till och med överstiger det krav som Direktivet ställer i fråga om företag av allmänt intresse, det inte behövs någon särregel för företag av sistnämnt slag. Utredningen menar emellertid att det inte är säkert att det förhåller sig på det viset och att försiktigheten bjuder att det i svensk rätt införs en särskild bestämmelse som specifikt tar sikte på lagstadgad

revision i företag av allmänt intresse när det förekommer hot om självgranskning eller egenintresse.

Utredningen har därför övervägt en bestämmelse som anger att om det föreligger omständigheter som avses i första stycket 1 a) eller 1 b) i uppdrag som rör företag av allmänt intresse, revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida inte omständigheterna är så speciella eller vidtagna åtgärder så effektiva att hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte rimligen kan ifrågasättas. En sådan bestämmelse ligger emellertid mycket nära ett absolut förbud. Den skulle ofta komma att hindra att revisorn i ett företag av allmänt intresse ger företagsledningen råd exempelvis i samband med att företaget överväger att förvärva ett annat företag. Om nämligen företagsledningen följer revisorns råd och förvärvar företaget, kan det uppkomma hot om självgranskning när revisorn skall granska hur förvärvet har redovisats i årsredovisningen alternativt när revisorn inför avgivandet av revisionsberättelsen skall pröva om styrelsens ledamöter eller verkställande direktören har gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet. Utredningen vill inte helt utesluta att revisorn i denna och liknande situationer får konsulteras av företagsledningen, men revisorn skall då vara mycket uppmärksam på de komplikationer som kan uppstå och i förekommande fall vidta åtgärder som garanterar hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Står sådana åtgärder inte till buds måste revisorn avböja uppdraget. Det föreslagna nya sista stycket har utformats i enlighet härmed.

Som anförts i avsnitt 7.2 har utredningen för avsikt att i uppdragets etapp 3 se över utformningen av 21 § revisorslagen.

Begreppet revisionsgrupp har bytts ut mot nätverksbegreppet. Någon skillnad i sak är inte avsedd.

22 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 40 i Direktivet. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.7.

Enligt Direktivet skall medlemsstaterna se till att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse årligen offentliggör en rapport om öppenhet och insyn på sin webbplats. Utredningen har föreslagit att möjligheten att undanta vissa företag av allmänt intresse enligt artikel 39 i

Direktivet nyttjas. Skyldigheten att lämna en rapport med de i paragrafen närmare angivna uppgifterna avser därför endast de revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Övriga bestämmelser i revisorslagen som rör revisorns opartiskhet och självständighet tar sikte inte bara på lagstadgad revision utan på samtliga uppdrag i revisionsverksamheten. När det gäller skyldigheten att offentliggöra en rapport om öppenhet och insyn har emellertid utredningen, av framför allt administrativa skäl, stannat för att denna skyldighet endast bör åläggas revisorer som utför lagstadgad revision i sådana företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Rapporten skall vara egenhändigt undertecknad av revisorn eller behörig företrädare för det registrerade revisionsbolaget. 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 avgöra i vilken utsträckning detta skall vara möjligt och om detta bör vara förenat med några särskilda krav.

23 §

Nytt i paragrafen är att 22 a § skall tillämpas på registrerade revisionsbolag.

26 §

I andra stycket har införts en hänvisning till två nya paragrafer som behandlar bl.a. Revisorsnämndens möjlighet att lämna ut uppgifter till tillsynsorgan i (26 a §) och utanför (26 b §) EES. Se vidare kommentaren till dessa paragrafer.

26 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.5. Bestämmelsen är ny.

I *första* och *andra stycket* behandlas Revisorsnämndens möjlighet att på begäran lämna ut uppgifter till motsvarande tillsynsorgan

inom EES. Med behöriga myndigheter avses även privaträttsliga tillsynsorgan, som getts myndighetsbefogenheter.

En förutsättning för att nämnden skall få lämna ut uppgifter är att det utländska tillsynsorganet behöver uppgifterna för utredning, tillsyn eller tillståndsprövning. Det kan t.ex. vara fråga om att en i Sverige godkänd revisor har ansökt om att bli godkänd för att få utöva revisionsverksamhet i en annan stat inom EES. I ett sådant fall får Revisorsnämnden lämna ut uppgifter av betydelse för tillståndsprövningen.

Uppgifter får inte lämnas ut om allmän ordning skulle äventyras. Det kan t.ex. gälla känsliga uppgifter som inte får spridas för att kunna förhindra eller utreda brott. Vidare får uppgifter inte lämnas ut om nämnden utreder samma sak som begäran avser eller om samma sak redan prövats.

Uppräkningen av hinder att lämna ut uppgifter är inte avsedd att vara uttömmande. Det kan således t.ex. föreligga hinder att lämna ut uppgifter även med hänsyn till rikets säkerhet enligt 2 kap. sekretesslagen.

I vad mån nämnden på eget initiativ får lämna ut uppgifter till tillsynsorgan inom EES behandlas inte i paragrafen. Detsamma gäller utlämnande av uppgifter på begäran av eller efter eget initiativ till andra myndigheter och privatpersoner. Detta får prövas av nämnden inom ramen för andra sekretessbestämmelser.

26 b §

Förslaget har behandlats i avsnitt 14.4.

Bestämmelsen är ny och behandlar Revisorsnämndens möjlighet att på begäran lämna ut uppgifter till motsvarande tillsynsorgan utanför EES. För att uppgifter skall få lämnas ut måste flera förutsättningar vara uppfyllda.

Enligt *första stycket 1* måste uppgifterna ha samband med revision av ett företag med säte inom EES och detta företag skall ha emitterat värdepapper upptagna till handel i landet. Detta innebär att paragrafen har ett snävt tillämpningsområde.

Enligt *första stycket 2* måste vidare tillräckliga garantier ha lämnats av det utländska tillsynsorganet om att uppgifterna inte kommer att användas för annat än avsett ändamål. Sådana garantier kan lämnas i ett avtal mellan Revisorsnämnden och den utländska myndigheten, se punkten 4.

Enligt *första stycket 3* måste kommissionen ha beslutat att tillsynsorganet uppfyller tillräckliga krav. Innan något sådant beslut har fattats kan Revisorsnämnden inte lämna ut uppgifter med stöd av förevarande paragraf.

Enligt *första stycket 4* måste slutligen Revisorsnämnden ha träffat ett samarbetsavtal med det aktuella tillsynsorganet. Nämnden bör givetvis innan ett sådant avtal sluts samråda med regeringen.

I *andra stycket* behandlas vissa hinder för att lämna ut uppgifter. Dessa hinder är identiska med dem i 26 a §. I likhet med vad som sägs under kommentaren till den paragrafen är uppräknningen av hinder inte avsedd att vara uttömmande.

I enlighet med vad som sägs i kommentaren till 26 a § behandlas i paragrafen inte i vad mån nämnden på eget initiativ får lämna ut uppgifter till tillsynsorgan inom EES eller i vad mån nämnden får lämna ut uppgifter till andra myndigheter och privatpersoner.

28 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.5.

Bestämmelsen har ändrats på det sättet att revisorers och revisionsföretags skyldighet att låta Revisorsnämnden granska handlingar m.m. utsträcks till att gälla tillsyn inom EES. Detta innebär att skyldigheten gäller oavsett vilket tillsynsorgan inom EES som utövar tillsynen. Nämnden kan därmed utföra granskning när ett utländskt tillsynsorgan begärt utredning i något avseende, jfr 26 a tredje stycket.

28 a §

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 8.2.

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 27.3 i Direktivet. Enligt artikeln har moderbolagets revisor ansvaret för att tillsynsmyndigheten på begäran tillställs dokumentation som berör den del av koncernrevisionen som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Vad som avses med revisor eller revisionsföretag från tredjeland har behandlats i avsnitt 4.3.4.

Med behörig myndighet avses genom lag utsedda myndigheter eller organ som ansvarar för reglering eller tillsyn av – i Direktivets mening – godkända revisorer och registrerade revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav.

För att säkerställa ett överlämnande av efterfrågad dokumentation skall moderbolagets revisor antingen behålla kopior av dokumentationen eller avtala med tredjelandets revisor eller registrerade revisionsföretag om att han eller hon skall ges vederbörlig eller obegränsad åtkomst till denna eller vidta andra lämpliga åtgärder.

Moderbolagsrevisorernas skyldighet att tillställa tillsynsmyndigheten dokumentationen kan emellertid frångås i de fall andra staters lagstiftning medför hinder för revisorn att efterfölja tillsynsmyndighetens förfrågningar eller det föreligger andra hinder som revisorn inte kan råda över. Det är revisorn som har bevisbördan för att hinder av nu nämnt slag föreligger.

30 §

Begreppet revisionsgrupp har bytts ut mot nätverk. Någon skillnad i sak är inte avsedd.

30 a §

Bestämmelsen är ny och har behandlats i kapitel 9. Den innebär att Revisorsnämnden skall se till att alla godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag genomgår kvalitetskontroll med återkommande mellanrum. Bestämmelsen gäller även revisorer från tredjeland som registrerats med stöd av 16 a §. Revisorer från tredjeland behöver dock inte registreras om de redan genomgått kvalitetskontroll i hemlandet under aktuell period. Närmare bestämmelser om kvalitetskontrollen ges i förordning och Revisorsnämndens föreskrifter.

31 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.5.

Av bestämmelsen, som är ny, framgår att Revisorsnämnden vid utredning, tillsyn och tillståndsprövning kan inhämta utredning från tillsynsorgan inom EES.

32 §

Förslaget har behandlats i kapitel 10.

Bestämmelsen, som behandlar disciplinära åtgärder, har ändrats på två sätt. För det första får nämnden underlåta att vidta en disciplinär åtgärd om det finns särskilda skäl. Sålunda behöver nämnden i ett enskilt fall inte lämna någon erinran eller besluta om varning eller upphäva godkännande, auktorisation eller registrering. För det andra har möjligheten att förena varning med straffavgift tagits bort.

I kapitel 10 har exempel getts på när särskilda skäl kan anses föreligga.

35 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.6.

I paragrafens *första stycke* har införts en möjlighet för Revisorsnämnden att i stället för disciplinär åtgärd ge en revisor eller ett revisionsföretag tid att vidta rättelse. I avsnitt 5.6 har närmare redovisats när sådan tid bör ges.

Paragrafens nuvarande första stycke har överförts oförändrat till andra stycket.

Paragrafens nuvarande andra stycke, som gäller verkställande av beslut om straffavgift, har tagits bort. Ändringen är föranledd av förslaget i 32 § om att utmönstra straffavgifter.

40 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

Första stycket motsvarar första meningen i nuvarande bestämmelse. En förtydligande bestämmelse om att registret skall vara offentligt har införts.

Bestämmelsen i *andra stycket* rörande registrets publicering på Revisorsnämndens webbplats är ny, se vidare kommentaren till 11 b § revisorsförordningen.

I andra stycket har vidare införts en bestämmelse om att närmare föreskrifter om registret även får meddelas av myndighet som regeringen bestämmer. Härmed avses i första hand Revisorsnämnden.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt artikel 53 i Direktivet skall medlemsstaterna senast den 29 juni 2008 anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa Direktivet. Utredningen föreslår att de nya reglerna skall träda i kraft vid denna tidpunkt.

Av förslaget till 22 a § revisorslagen följer att revisorer som utför lagstadgad revision i ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad årligen på sin webbplats skall avge en rapport med uppgifter som möjliggör öppenhet och insyn i det företag i vilket revisorn bedriver revisionsverksamhet. Rapporten skall lämnas senast tre månader efter utgången av varje räkenskapsår. För att ge revisorer och registrerade revisionsbolag rimlig tid att se över sina rutiner bör de få förlängd tid för att uppfylla de krav som anges i bestämmelsen. Bestämmelserna i denna del bör därför börja tillämpas från och med det räkenskapsår som påbörjats närmast efter lagens ikraftträdande.

16.2 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen

8 kap.

4 a §

Paragrafen är ny och genomför artikel 42.3 i Direktivet. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.8.

Eftersom undantagsmöjligheten i artikel 39 har nyttjats innebär paragrafen ett förbud för den person som har varit vald revisor eller varit huvudansvarig revisor i ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad att vara styrelseledamot eller ha en ledande befattning hos revisionskunden inom 24 månader från det att han eller hon reviderade företaget. Med vald revisor avses inte bara revisor vald på bolagsstämma utan också revisor som utsetts i annan ordning enligt bestämmelse i bolagsordningen.

Med ledande befattning avses inte bara anställning utan också uppdrag. En verkställande direktör har en ledande befattning. Vägledning för vilka övriga befattningar som avses bör hämtas från EG-rekommendationens definition av ”nyckelbefattning i företags-

ledningen”, vilken har citerats i avsnitt 7.8, och vad som anges i förarbetena till 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (prop. 2005/06:186 s. 66).

Förbudet skall även avse uppdrag som styrelseledamot.

8 kap.

8 a §

Paragrafen är ny och genomför artikel 41 i Direktivet. Bestämelsen har behandlats i avsnitt 13.1.

Det är endast svenska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige eller i en annan stat inom EES som är skyldiga att ha ett revisionsutskott. Men ingenting hindrar att även andra företag tillämpar bestämmelsen på frivillig basis.

Ett revisionsutskott är ett organ som har till uppgift att bereda vissa redovisnings- och revisionsfrågor som skall behandlas av styrelsen. Det är därför självklart att styrelseledamöter kan vara ledamöter av revisionsutskottet. Direktivet ger möjlighet att till ledamot av revisionsutskottet utse annan än styrelseledamot. I Koden föreskrivs emellertid att ledamöterna av revisionsutskottet skall utses bland styrelseledamöterna. Utredningen anser att detta är den för svenska förhållanden naturliga ordningen. I lagtexten anges därför att revisionsutskottet skall bestå av styrelseledamöter.

Det är emellertid inte alla styrelseledamöter som kan komma i fråga för revisionsutskottet. Det är inte lämpligt att till utskottsledamöter utse styrelseledamöter som är jäviga när de frågor som överlämnats till revisionsutskottet senare skall behandlas av styrelsen. Styrelseledamöter som är anställda i företaget på ledande befattningar, t.ex. verkställande direktör, företagets ekonomichef eller arbetande styrelseordförande, kan därför inte vara ledamöter av revisionsutskottet. Revisionsutskottet skall bestå av styrelsemedlemmar, som inte samtidigt ingår i företagsledningen.

I Direktivet föreskrivs att minst en ledamot i revisionsutskottet skall vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Vad som avses med oberoende har behandlats i avsnitt 13.1. Här skall endast anmärkas att oberoendekravet får anses utgöra hinder mot att samtliga platser i revisionsutskottet besätts med styrelseledamöter som är storägare i företaget. Kravet på att minst

en oberoende ledamot av revisionsutskottet skall ha redovisnings- eller revisionskompetens innebär i praktiken att ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad alltid i sin styrelse måste ha ett ”styrelseproffs” med redovisnings- eller revisionskompetens som skall tjänstgöra både i styrelsen och i revisionsutskottet.

Företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad kan emellertid – under de förutsättningar som anges i paragrafens andra stycke – låta styrelsen i dess helhet utföra revisionsutskottets uppgifter. Det får ankomma på bolaget att självt bestämma om revisionsutskott skall inrättas eller inte. Det kan ske genom bestämmelse i bolagsordningen, beslut på bolagsstämman i samband med styrelseval eller eljest. Om bolagsstämman väljer att inte reglera frågan får det anses ligga inom styrelsens behörighet att inrätta ett revisionsutskott.

Om företaget väljer att låta styrelsen i sin helhet fullgöra revisionsutskottets uppgifter får styrelseledamöter som ingår i bolagsledningen inte delta i arbetet (jfr avsnitt 3.8.2 i Koden).

8 kap.

8 b §

Paragrafen är ny och genomför artikel 41 i Direktivet. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 13.1.

I paragrafen regleras de uppgifter som revisionsutskottet skall ha. Ingenting hindrar att styrelsen utnyttjar utskottet för ytterligare uppgifter.

En av utskottets uppgifter är att övervaka den finansiella rapporteringen. Med finansiell rapportering avses den regelbundna redovisningen, dvs. årsredovisning och delårsrapportering.

Eftersom paragrafen reglerar revisionsutskottets uppgifter har i denna även införts utskottets uppgift att biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

10 kap.**6 §**

Paragrafen har behandlats i avsnitt 12.2.

I andra stycket föreskrivs att den valde revisorn endast får entledigas när det finns saklig grund. Saklig grund för ett entledigande anses inte föreligga när revisionsklienten och revisorn har skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden. Däremot bör en revisor även fortsättningsvis kunna entledigas om klienten saknar förtroende för honom eller henne och denna misstro är välgrundad.

I tredje stycket anges att både revisorn och revisionsklienten är skyldiga att underrätta Bolagsverket om skälen till att uppdraget har upphört i förtid. Dessa underrättelser arkiveras och kan alltså vid behov tas fram ur akten hos verket. Uppgifterna i underrättelserna behöver däremot inte antecknas i något register. I de fall skälen till den förtida avgången är betydelsefulla, kan de nya revisorerna, enligt 10 kap. 11 d §, i revisionsberättelsen upplysa bl.a. aktieägarna om skälen.

Om ett bolag anmäler en ny revisor får denne inte registreras utan att den föregående revisorn först avregistreras, annars får bolaget fler revisorer än det skall ha enligt lag och bolagsordning. Men den gamle revisorn får inte entledigas av uppdragsgivaren och därmed inte heller avregistreras av Bolagsverket utan att det finns godtagbara skäl för det. Dessa skäl skall ha anmälts till Bolagsverket när frågan om avregistrering/nyregistrering prövas. Om bolaget har försummat att anmäla skäl för entledigandet kan Bolagsverket enligt de vanliga rutinerna i ett registreringsärende förelägga bolaget ett vite för att tvinga fram de uppgifter som verket behöver för att kunna pröva ansökningen om registrering.

10 kap.**6 a §**

Paragrafen är ny och genomför artikel 42.2 i Direktivet. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.8.

Om revisionsklienten är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får revisorn endast inneha revisionsuppdraget under en sammanhängande period av sju

år. Detsamma gäller den huvudansvarige revisorn när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor.

Minst två år skall därefter passera innan den valde revisorn (fysisk person) eller den huvudansvarige revisorn åter kan delta i revisionen av företaget.

10 kap.

12 a §

Paragrafen är ny och reglerar revisorns rapporteringsskyldighet gentemot revisionsutskottet i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 13.1.

Om bolaget har beslutat att de uppgifter som ankommer på ett revisionsutskott skall fullgöras av styrelsen i dess helhet, skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

10 kap.

12 b §

Paragrafen är ny och genomför artikel 42.1 i Direktivet. Bestämmelsen syftar till att värna revisorns opartiskhet och självständighet och har närmare behandlats i avsnitt 7.8.

Om bolaget har beslutat att de uppgifter som ankommer på ett revisionsutskott skall fullgöras av styrelsen i dess helhet, skall revisorn i stället rapportera till styrelsen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt artikel 53 i Direktivet skall medlemsstaterna senast den 29 juni 2008 anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa Direktivet. Utredningen föreslår att de nya reglerna skall träda i kraft vid denna tidpunkt.

Den maximitid om sju år som enligt 10 kap. 6 a § försäkringsrörelselagen gäller för en auktoriserad eller godkänd revisor eller en huvudansvarig revisor skall räknas från och med det första räkenskapsår som påbörjas efter lagens ikraftträdande.

16.3 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen

3 kap.

3 a §

Se kommentaren till 8 kap. 4 a § försäkringsrörelselagen.

3 kap.

4 a §

Se kommentaren till 8 kap. 8 a § försäkringsrörelselagen.

3 kap.

4 b §

Se kommentaren till 8 kap. 8 b § försäkringsrörelselagen.

4 a kap.

1 a §

Se kommentaren till 10 kap. 6 a § försäkringsrörelselagen.

4 a kap.

6 och 6 a §§

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

4 a kap.

9 a §

Se kommentaren till 10 kap. 12 a § försäkringsrörelselagen.

4 a kap.*9 b §*

Se kommentaren till 10 kap. 12 b § försäkringsrörelselagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt.

Den maximitid om sju år som enligt 4 a kap. 1 a § gäller för en auktoriserad eller godkänd revisor eller en huvudansvarig revisor skall räknas från och med det första räkenskapsår som påbörjas efter lagens ikraftträdande.

16.4 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar**6 kap.***4 a §*

Se kommentaren till 8 kap. 4 a § försäkringsrörelselagen.

6 kap.*7 §*

Se kommentaren till 8 kap. 8 a § försäkringsrörelselagen.

6 kap.*7 a §*

Se kommentaren till 8 kap. 8 b § försäkringsrörelselagen.

8 kap.*8 och 8 a §§*

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

8 kap.*10 a §*

Se kommentaren till 10 kap. 12 a § försäkringsrörelselagen.

8 kap.*10 b §*

Se kommentaren till 10 kap. 12 b § försäkringsrörelselagen.

8 kap.*13 §*

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.2.

Eftersom de underrättelser om skälen till den förtida avgången, som regleras i 8 kap. 8 a § inte anses vara av sådant slag att de bör registreras hos registreringsmyndigheten, har ett nytt sista stycke införts i paragrafen. Enligt detta skall underrättelserna bifogas revisionsberättelsen och blir på så sätt offentliggjorda.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt.

Den maximitid om sju år som enligt 8 kap. 8 b § gäller för en auktoriserad eller godkänd revisor eller en huvudansvarig revisor skall räknas från och med det första räkenskapsår som påbörjas efter lagens ikraftträdande.

16.5 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen

4 kap.

7 §

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

16.6 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen

6 kap.

1 a §

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 13.1.

Enligt den nya punkten 3 i första stycket skall förvaltningsberättelsen i ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, även innehålla uppgift om bolaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen i dess helhet utför revisionsutskottets uppgifter.

Enligt 6 kap. 1 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen även tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Motsvarande gäller försäkringsföretag enligt 6 kap. 1 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.

16.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker

6 kap.

3 a §

Se kommentaren till 8 kap. 4 a § försäkringsrörelselagen.

6 kap.*4 a §*

Se kommentaren till 8 kap. 8 a § försäkringsrörelselagen.

6 kap.*4 b §*

Se kommentaren till 8 kap. 8 b § försäkringsrörelselagen.

7 a kap.*1 a §*

Se kommentaren till 10 kap. 6 a § försäkringsrörelselagen.

7 a kap.*6 och 6 a §§*

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

7 a kap.*9 a §*

Se kommentaren till 10 kap. 12 a § försäkringsrörelselagen.

7 a kap.*9 b §*

Se kommentaren till 10 kap. 12 b § försäkringsrörelselagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt.

Den maximitid om sju år som enligt 7 a kap. 1 a § gäller för en auktoriserad eller godkänd revisor eller en huvudansvarig revisor skall räknas från och med det första räkenskapsår som påbörjas efter lagens ikraftträdande.

16.8 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen

22 och 23 a §§

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

32 §

Se kommentaren till 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar.

16.9 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

8 kap.

34 a §

Se kommentaren till 8 kap. 4 a § försäkringsrörelselagen.

8 kap.

50 a §

Se kommentaren till 8 kap. 8 a § försäkringsrörelselagen.

8 kap.

50 b §

Se kommentaren till 8 kap. 8 b § försäkringsrörelselagen.

9 kap.*6 a §*

Se kommentaren till 9 kap. 12 a § försäkringsrörelselagen.

9 kap.*6 b §*

Se kommentaren till 9 kap. 12 b § försäkringsrörelselagen.

9 kap.*21 a §*

Se kommentaren till 10 kap. 6 a § försäkringsrörelselagen.

9 kap.*22 och 23 a §§*

Se kommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen.

9 kap.*36 §*

Se kommentaren till 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt.

Den maximitid om sju år som enligt 9 kap. 21 a § gäller för en auktoriserad eller godkänd revisor eller en huvudansvarig revisor skall räknas från och med det första räkenskapsår som påbörjas efter lagens ikraftträdande.

16.10 Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden

16 kap.

11 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 14.2.

Paragrafen, som fått en ny disposition, behandlar krav på vissa emittenter av värdepapper som inte har sitt säte i en stat inom EES. En bestämmelse har införts i första stycket som ställer krav på att deras års- och koncernredovisningar skall granskas av en revisor eller ett revisionsföretag som finns i Revisorsnämndens register över revisorer och revisionsföretag. Det kan vara fråga om en godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag, men även en revisor eller ett revisionsföretag från tredjeland som enligt 16 a § revisorslagen registrerats i Revisorsnämndens register.

16.11 Förslaget till förordning om ändring i revisorsförordningen

4 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.14.

Den nuvarande bestämmelsen om vad den teoretiska utbildningen för revisorsexamen och högre revisorsexamen skall innehålla har utgått. Innehållet får i fortsättningen bestämmas genom Revisorsnämndens föreskrifter och anvisningar. I stället införs i 4 § en bestämmelse om att alla revisorer skall genomgå viss vidareutbildning. Det ankommer på Revisorsnämnden att bestämma vidareutbildningens närmare former och innehåll.

7 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

I paragrafen har ett andra stycke införts. Bestämmelsen innebär att en ansökan om godkännande, auktorisation och registrering skall vara egenhändigt undertecknad av sökanden. Det ankommer

på Revisorsnämnden att avgöra om en elektronisk signatur skall anses uppfylla kravet på egenhändigt undertecknande.

8 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

I paragrafen har lagts till en femte punkt av innebörd att en ansökan om godkännande eller auktorisation av revisor skall innehålla vissa uppgifter som skall framgå av Revisorsnämndens register.

9 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

I paragrafen har lagts till ett andra stycke av innebörd att en ansökan om registrering av revisionsföretag skall innehålla vissa uppgifter som skall framgå av Revisorsnämndens register.

11 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

I paragrafen har lagts till ett antal uppgifter som skall finnas med i Revisorsnämndens register. Av första stycket framgår vad registret skall innehålla i fråga om revisorer, medan det av andra stycket framgår vad registret skall innehålla i fråga om revisionsföretag.

11 b §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

Bestämmelsen är ny. Den innebär att uppgifterna i Revisorsnämndens register skall hållas allmänt tillgängliga på nämndens webbplats. Personnummer och bostadsadresser får inte göras offentliga på webbplatsen.

12 §

Förslaget har behandlats i kapitel 6.

I paragrafens *första stycke* har införts en bestämmelse om att en kvalificerad revisor och ett registrerat revisionsföretag utan dröjsmål måste anmäla om någon uppgift i Revisorsnämndens register ändrats. En anmälan om ändrade förhållanden skall vara egenhändigt undertecknad.

Underlåtenhet att fullgöra anmälningskyldigheten kan föranleda disciplinär åtgärd.

Paragrafens nuvarande lydelse har överförts oförändrad till ett nytt *andra stycke*.

18 §

Förslaget har behandlats i 9 kap.

I andra stycket har ett tillägg gjorts som klargör att Revisorsnämnden får meddela föreskrifter även om kvalitetskontroll.

Särskilt yttrande

av Adam Diamant

Om utredningens ställningstaganden till vissa nya begrepp, regleringen av revisorers opartiskhet och självständighet samt den offentliga kvalitetskontrollen

Inledning

Det huvudsakliga syftet med den lagstadgade revisionen och de yrkesetiska reglerna som ställer krav på revisorers agerande är dels att öka intressenternas tilltro till de enskilda företagen som är föremål för lagstadgad revision, dels att säkra vissa samhälleliga intressen. Det angivna syftet är avsett att uppnås genom att företagens ekonomiska information och förvaltning granskas av en sakkunnig och självständig revisor. Detta innebär att vissa grundkrav skall ställas på revisorn. Revisorn måste för det första möta höga krav på yrkeskompetens samt opartiskhet och självständighet. Revisorn skall för det andra vid utförandet av bl.a. den lagstadgade revisionen ha full insyn i det företag han granskar. Med denna insynsrätt skall följa en korresponderande tystnadsplikt. Den offentliga tillsynen skall säkra att revisionen utövas med beaktande av dessa grundkrav. De nämnda kraven kommer även till uttryck i 2006 års åttonde bolagsrättsliga direktiv (nedan direktivet). Jag anser att det är viktigt att de också präglar de förslag till införlivandeåtgärder som lämnas av Utredningen om revisorer och revision.

Av det sagda följer att det är viktigt att genom en effektiv offentlig tillsyn värna revisorernas yrkesetiska agerande för att säkra en väl fungerande revision. Jag anser att utredningen inte fullt ut har beaktat den eftersträfvade funktionen vid utformningen av definitionerna av begreppen "nätverk" samt "företag av allmänt intresse". Vidare delar jag inte utredningens ställningstaganden avseende dels tillämpningen av den s.k. analysmodellen vid revision

av vissa företag av allmänt intresse, dels frågan om vilka revisorer som skall vara föremål för en mer frekvent kvalitetskontroll.

Definitionen av vissa begrepp

Begreppet nätverk

Utredningen har valt att i förslaget till 2 § 6 revisorslagen (2001:883) föreslå att begreppet revisionsgrupp skall ersättas med begreppet nätverk. Utredningen har vidare föreslagit en definition av begreppet vars ordalydelse ansluter till direktivets. I författningens kommentaren anges att bestämmelsen är avsedd att vara uttömmande.

Bestämmelsen rörande vilka företag som skall anses ingå i ett nätverk är av betydelse för vilka omständigheter som påverkar revisorers opartiskhet och självständighet vid en tillämpning av den s.k. analysmodellen enligt 21 § revisorslagen. Enligt den bestämmelsens första stycke 1 påverkas revisorns oberoende av hot som är hänförliga inte bara till honom eller henne utan även till andra personer i samma revisionsgrupp som revisorn.

Av 2 § 6 i nu gällande revisorslag framgår att begreppet revisionsgrupp skall innefatta bl.a. företag som av annan anledning än de särskilt angivna grunderna får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I propositionen anges att relevant anknytning mellan företagen kan utgöras bl.a. av administrativt samarbete, t.ex. gemensamma ledningsfunktioner eller olika former för kontorsgemenskap vilka i det enskilda fallet ger en utomstående intrycket av att det rör sig om ett enda företag. Som exempel nämns att om två företag regelmässigt delar på personal för rådgivning och granskning eller har gemensamt telefonnummer och gemensam reception, torde dessa regelmässigt utgöra en revisionsgrupp. Det samma gäller om det vid en samlad bedömning av flera föreliggande omständigheter, som var för sig inte innebär att en revisionsgrupp föreligger, framstår som att de aktuella företagen utgör en enhet.

Jag menar att det är mycket tveksamt om den av utredningen föreslagna definitionen av begreppet nätverk rymmer de exempel som nämns i det ovan återgivna förarbetsuttalandet. Detta innebär att det föreslagna innehållet i begreppet nätverk sannolikt inte kommer att omfatta samtliga de relationer mellan ett revisionsföretag och andra företag som idag innebär att en revisionsgrupp

föreligger. Med hänsyn till att tillämpningsområdet för 21 § revisorslagen första stycket 1 avgränsas av att endast omständigheter som uppkommer – med föreslagen lydelse – inom ett nätverk kan beaktas, kommer tillämpningsområdet för den bestämmelsen att inskränkas. Härtill kommer att uppräkningsområdet för den bestämmelsen att uttömmas, vilket innebär att det blir svårare att beakta t.ex. förändringar i revisionsbranschens struktur.

Av regeringens direktiv till den särskilde utredaren framgår att denne skall ta fram underlag och utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till direktivet. Vidare uttalas att utredaren i sitt arbete skall utgå ifrån att de överväganden som gjordes rörande revisorers opartiskhet och självständighet i propositionen till nu gällande revisorslag, huvudsakligen är förenliga med det därefter tillkomna direktivet. De förslag som utredningen lämnar för att införliva direktivet i svensk rätt bör därför inte tillåtas leda till att svensk rätt förändras utan att giltiga skäl för detta anförs. Utredningens förslag till definition av begreppet nätverk innebär dock, som framgått ovan, att kraven på revisorers opartiskhet och självständighet kan komma att sänkas. Detta ligger inte i linje med utredarens uppdrag. Jag föreslår därför att den föreslagna lagtexten i 2 § 6 revisorslagen kompletteras med ett sista led av vilket framgår att begreppet också omfattar företag som på annat sätt ingår i samma affärsmässiga gemenskap. Av författningskommentaren bör framgå att så kan vara fallet om företagen har avtalat om affärsmässigt eller administrativt samarbete.

Företag av allmänt intresse

Utredningen har föreslagit att endast de företag som enligt direktivet obligatoriskt skall ses som företag av allmänt intresse skall omfattas av den svenska definitionen. Utredningen har således valt att inte utnyttja de möjligheter som direktivet erbjuder att låta begreppet även omfatta företag som är av betydande allmänt intresse på grund av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda. Som skäl för detta anför utredningen att direktivets särskilda bestämmelser om revision av företag av allmänt intresse är kostnadskrävande och betungande för mindre och medelstora företag. Utredningen utgår därför från att den svenska definitionen skall vara så snäv som möjligt och endast innefatta företag som kan beräknas kunna fullgöra direktivets förpliktelser utan problem.

Även om jag delar utredningens ställningstagande att definitionen inte skall tolkas för brett, så är jag inte ense med utredningen när det gäller företag som på grund av verksamhetens omfattning har stor samhälllig betydelse. Som exempel kan nämnas IKEA. Även om bolaget inte har direkt betydelse för kapitalmarknaden kan man inte bortse från bolagets samhälls-ekonomiska betydelse. Hänsyn måste härvid tas till den betydande och breda intressenkrets som sådana företag har, t.ex. anställda, underleverantörer och kreditgivare. Kravet på att revisorn skall vara opartisk och självständig är lika viktigt i sådana företag som i sådana som omfattas av utredningens förslag. Eventuella oönskade konsekvenser av att även större företag omfattas av definitionen kan hanteras genom den möjlighet som artikel 39 i direktivet erbjuder att undanta andra företag än sådana vars överlåtbara värdepapper är föremål för handel på en reglerad marknad från många av de tilläggskrav som ställs på verksamheter av allmänt intresse. Jag menar därför att definitionen av begreppet företag av allmänt intresse bör omfatta även sådana företag som, sett ur ett svenskt perspektiv, är så stora att de därigenom har en samhälllig betydelse.

Analysmodellens tillämpning på företag av allmänt intresse

Av artikel 22.2 andra stycket i direktivet framgår att 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 se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför en revision om självgransknings- eller egenintressehot föreligger. Utredningen har på grundval av direktivet föreslagit ett nytt tredje stycke i 21 § revisorslagen av det innehåll att revisorn i uppdrag som rör företag av allmänt intresse särskilt skall uppmärksamma om det existerar omständigheter som innebär att sådana hot föreligger och i förekommande fall vidta åtgärder som avses i andra stycket.

Enligt propositionen till nu gällande revisorslag och enligt praxis från Revisorsnämnden ställs särskilt stränga krav på opartiskhet och självständighet vad gäller revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag. Enligt utredningens allmänmotivering skall dessa principer alltjämt gälla företag av

allmänt intresse. Detta kommer dock inte till uttryck i vare sig författningstexten eller författningskommentaren.

Jag anser att utredningens förslag är olämpligt. För det första tar direktivet sikte på att uppställa strängare krav på revisorers opartiskhet och självständighet i företag av allmänt intresse. Detta kommer inte till uttryck i lagförslaget som endast anvisar revisorn att vara särskilt uppmärksam på förekomsten av hot mot hans eller hennes opartiskhet och självständighet. När det gäller hotens relevans och revisorns skyldighet att agera hänvisas endast till 21 § andra stycket revisorslagen och de i den bestämmelsen angivna förutsättningarna för att kunna kvarstå i uppdraget trots förekomsten av hot. Det kan således ifrågasättas om den föreslagna bestämmelsen överhuvudtaget innebär stängare krav på revisorers opartiskhet och självständighet vid revision av företag av allmänt intresse och därmed om direktivet införlivas i svensk rätt på ett ändamålsenligt sätt. För det andra leder de oklarheter som nämnts till att tillsynen försvåras. Visserligen kan Revisorsnämnden vid sin tillämpning av 21 § andra stycket uppställa strängare krav på opartiskhet och självständighet vid revision av företag av allmänt intresse. En effektiv och rättssäker tillsyn befrämjas dock av en tydligare reglering.

Sammanfattningsvis anser jag att det av utredningen föreslagna tredje stycket i 21 § revisorslagen inte har en lämplig utformning. Jag menar att en lämpligare lydelse följer av författningskommentaren i vilken det anges att om det föreligger omständigheter som avses i första stycket 1 a) eller 1 b) i uppdrag som rör företag av allmänt intresse, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida inte omständigheterna är så speciella eller vidtagna åtgärder så effektiva att hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte rimligen kan ifrågasättas.

Kvalitetskontroller

Enligt artikel 39 i direktivet får Medlemsstaterna undanta företag av allmänt intresse vars överlåtbara värdepapper inte är föremål för handel på en reglerad marknad, och de revisorer som är valda i sådana företag, från vissa av direktivets särbestämmelser för företag av allmänt intresse. Utredningen har valt att utnyttja undantagsmöjligheten i stor omfattning.

Min uppfattning är att detta inte är en lämplig ordning när det gäller reglerna om kvalitetskontroller. Enligt direktivet skall alla revisorer vara föremål för kvalitetskontroller vart sjätte år. För revisorer som reviderar företag av allmänt intresse gäller att kvalitetskontrollen skall genomföras minst vart tredje år. Jag vill ifrågasätta det lämpliga i att tillämpa den undantagsmöjlighet som artikel 39 erbjuder. Ett skäl för detta är effektiviteten och förutsebarheten i Revisorsnämndens tillsynsverksamhet över de revisorer som reviderar företag av allmänt intresse. Med hänsyn till att revisionen av vissa samhällsviktiga företag kommer att falla utanför treårsfristen (som exempel kan nämnas Skandia efter avnoteringen från Stockholmsbörsen), finns det skäl att utgå från att Revisorsnämnden kommer att genomföra tätare kvalitetskontroller i vissa fall. Med hänsyn till förutsebarhets- och kostnadsfrågor är det att föredra att det i författningstexten klart uttalas att samliga revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse skall omfattas av treårskravet.

Kommittédirektiv



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

Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2006

Sammanfattning

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

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

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

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

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

EG-direktivet och motsvarande svenska regler

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

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

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

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

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

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

Uppdraget att föreslå hur EG-direktivet skall genomföras

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

Ett par grundläggande begrepp

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

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

Utredaren skall därför

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

Krav på obligatoriska revisionsutskott i vissa företag

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

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

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

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

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

Utredaren skall därför

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

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

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

Revisorns oberoende

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

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

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

Utredaren skall därför

- analysera hur väl revisorslagens regler om oberoende stämmer överens med direktivets regler och föreslå de lagändringar som kan behövas för att göra lagen förenlig med direktivet,
- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om revisorsrotation,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och

- i sitt arbete utgå ifrån att de överväganden som gjordes i propositionen med förslag till revisorslag (prop. 2000/01:146) huvudsakligen är förenliga med det därefter tillkomna direktivet.

Hur skall en revisor förordnas och entledigas?

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

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

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

Utredaren skall därför

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

Ägande av revisionsbyråer m.m.

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

Utredaren skall därför

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

En revisionsstandard för hela EU

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

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

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

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

Ett exempel på ett område som bör analyseras mot bakgrund av ISA är förvaltningsrevisionen. Sverige är sannolikt, tillsammans

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

Utredaren skall därför

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

Tillsynen över kvalificerade revisorer

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

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

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

Utredaren skall därför

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

Samverkan med tillsynsorgan i andra länder

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

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

Utredaren skall därför

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

Övriga frågor i direktivet, m.m.

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

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

Utredaren skall därför

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

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

Revision av små företag

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

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

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

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

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

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

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

Utredaren skall därför

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

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

Skärpta regler om byråjäv i små företag?

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

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

Utredaren skall därför

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

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

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

En begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet

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

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

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

Utredaren skall därför

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

Övriga frågor om revisorer och revision

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

Bör Revisorsnämnden alltid vidta en disciplinär åtgärd?

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

Utredaren skall därför

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

Skall möjligheten att ställa säkerhet tas bort?

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

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

Utredaren skall därför

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

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

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

Utredaren skall därför

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

Revisorns intygande vid apportemission m.m.

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

Utredaren skall därför

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

Några frågor kring revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

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

Utredaren skall därför

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

Andra frågor

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

Ekonomiska konsekvenser

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

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

Samråd och redovisning av uppdraget

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

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

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

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

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

Uppdraget skall i övrigt redovisas senast den 10 september 2008.

(Justitiedepartementet)

Kommittédirektiv



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

Beslut vid regeringssammanträde den 14 december 2006

Sammanfattning

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

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

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

Uppdraget enligt de tidigare beslutade kommittédirektiven

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

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

Den internationella utvecklingen

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

Komplettering och justering av uppdraget

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

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

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

Utredaren skall alltså, med delvis ändring av tidigare beslutade direktiv,

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Förslagen skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, med beaktande av andra viktiga intressen och skyddet för ägarminoriteten.

Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall, såsom angavs i de tidigare beslutade direktiven, vara klart senast den 10 september 2007. Därutöver skall utredaren, med ändring av de tidigare beslutade direktiven, i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008 redovisa

resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen. Återstoden av uppdraget skall redovisas senast den 1 september 2008.

(Justitiedepartementet)

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

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 44.2 g,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med förfarandet i artikel 251 i fördraget ⁽²⁾, och

av följande skäl:

(1) Enligt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag ⁽³⁾, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning ⁽⁴⁾, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut ⁽⁵⁾ och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag ⁽⁶⁾ krävs att årsbokslut och sammanställd redovisning skall revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision.

(2) Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra den lagstadgade revisionen har fastställts i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper ⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ EUT C 157, 28.6.2005, s. 115.

⁽²⁾ Europaparlamentets yttrande av den 28 september 2005 (ännu ej offentliggjort i EUT) och rådets beslut av den 25 april 2006.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG (EUT L 178, 17.7.2003, s. 16).

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁵⁾ EGT L 372, 31.12.1986, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁶⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7. Direktivet ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁷⁾ EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

(3) Avsaknaden av en harmoniserad syn på lagstadgad revision i gemenskapen var skälet till att kommissionen i sitt meddelande från 1998 "Lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt" ⁽⁸⁾ föreslog inrättandet av en revisionskommitté som skulle kunna utarbeta ytterligare åtgärder i nära samarbete med revisorskåren och medlemsstaterna.

(4) På grundval av arbetet i denna kommitté utfärdade kommissionen den 15 november 2000 en rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav ⁽⁹⁾ samt den 16 maj 2002 en rekommendation om revisorers oberoende i EU: grundläggande principer ⁽¹⁰⁾.

(5) Detta direktiv syftar till en långtgående – om än inte fullständig – harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision får införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

(6) Revisionskvalifikationer som lagstadgade revisorer skaffat sig på grundval av detta direktiv bör betraktas som likvärdiga. En medlemsstat bör därför inte längre ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag skall innehas av lokalt godkända revisorer eller att en majoritet av medlemmarna i ett revisionsföretags styrelse eller ledningsorgan skall vara godkända lokalt.

(7) Den lagstadgade revisionen kräver tillräckliga kunskaper inom sådana ämnesområden som bolagsrätt, skattelagstiftning samt sociallagstiftning. Sådana kunskaper bör provas innan en lagstadgad revisor från en annan medlemsstat kan godkännas.

(8) För att skydda tredje man bör alla godkända revisorer och revisionsföretag upptas i ett offentligt register som skall innehålla grundläggande uppgifter om lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

⁽⁸⁾ EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁽⁹⁾ EGT L 91, 31.3.2001, s. 91.

⁽¹⁰⁾ EGT L 191, 19.7.2002, s. 22.

- (9) Lagstadgade revisorer bör iaktta striktast möjliga etiska normer. De bör därför omfattas av yrkesetiska regler som minst omfattar deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för yrkesetiska regler. Den kan i detta avseende beakta de principer som fastställs i de etiska reglerna från Ifac (Internationella revisorsförbundet).
- (10) Det är viktigt att lagstadgade revisorer och revisionsföretag respekterar sina kunders integritet. De bör därför underställas strikta regler om konfidentialitet och tystnadsplikt, vilka dock inte får hindra ett korrekt genomförande av detta direktiv. Dessa bestämmelser om konfidentialitet bör även gälla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inte längre deltar i ett särskilt revisionsuppdrag.
- (11) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara oberoende när de utför lagstadgade revisioner. De får informera den granskade enheten om frågor som har sitt ursprung i revisionen men bör avstå från att delta i den granskade enhetens interna beslutsprocess. Om de befinner sig i en situation som innebär alltför stort hot mot deras oberoende, trots att säkerhetsåtgärder för att minska hotet har vidtagits, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. Slutsatsen att det finns ett förhållande som äventyrar revisorns oberoende kan vara olika för förhållandet mellan revisorn och den granskade enheten respektive mellan nätverket och den granskade enheten. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14, eller ett liknande företag i enlighet med artikel 45 i direktiv 86/635/EG, enligt nationella bestämmelser måste eller tillåts vara medlem av en icke vinstdrivande revisionsenhet skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemsskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende under förutsättning att, när en sådan revisionsenhet utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om oberoende tillämpas på de revisorer som utför granskningen och på de personer som har en ställning där de kan utöva inflytande på den lagstadgade revisionen. Exempel på hot mot en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende är ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i den granskade enheten och tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster. Även storleken på de arvoden som erhålls från den granskade enheten och/eller arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende. Bland de typer av skydd som kan användas för att minska eller eliminera hoten återfinns förbud, restriktioner, andra strategier och förfaranden och offentlighet. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vägra att utföra varje annan tjänst än revisionstjänster som kan äventyra deras oberoende. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för oberoende. I detta avseende skulle kommissionen kunna beakta principerna i den ovannämnda rekommendationen av den 16 maj 2002. 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.
- (12) 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⁽¹⁾.
- (13) 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. Åtgärder för att genomföra dessa standarder i gemenskapen bör antas i enlighet med rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juni 1999 om de förfaranden som skall tillämpas vid utövandet av kommissionens genomförandebefogenheter⁽²⁾. En teknisk kommitté eller revisionsgrupp bör bistå kommissionen vid bedömningar av alla internationella revisionsstandarders tekniska hållbarhet, där även systemet med offentliga tillsynsorgan i medlemsstaterna bör ingå. För att kunna uppnå bästa

(1) EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

(2) EGT L 184, 17.7.1999, s. 23.

möjliga harmonisering bör medlemsstaterna tillåtas att införa ytterligare nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav endast om dessa härrör från särskilda nationella rättsliga krav som hänför sig till omfattningen av den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning, vilket betyder att dessa krav inte omfattas av de antagna internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna skulle kunna behålla dessa extra revisionsförfaranden till dess att revisionsförfarandena eller revisionskraven har omfattats av senare antagna internationella revisionsstandarder. Om de antagna internationella revisionsstandarderna emellertid består av revisionsförfaranden som vid utförande ger upphov till en specifik rättslig konflikt med nationell lagstiftning som härrör från specifika nationella krav på den lagstadgade revisionens omfattning, kan medlemsstaterna dock bortse från den motstridiga delen av de internationella revisionsstandarderna så länge konflikten existerar, under förutsättning att de åtgärder som avses i artikel 26.3 tillämpas. Varje tillägg eller bortseende som medlemsstaterna gör bör bidra till att företagens årsbokslut får hög trovärdighet och främja det allmänna bästa. Ovanstående innebär att medlemsstaterna till exempel kan kräva ytterligare en revisionsberättelse till kontrollorganet eller föreskriva andra rapporterings- och revisionskrav grundade på nationella regler för företagsstyrning.

(14) För att kommissionen skall kunna anta en internationell revisionsstandard som skall tillämpas i gemenskapen måste den vara allmänt accepterad internationellt och ha utvecklats med fullt deltagande av alla berörda parter enligt ett förfarande med öppenhet och insyn, öka årsbokslutets eller den sammanställda redovisningens trovärdighet och bidra till det europeiska gemensamma bästa. Behovet av att anta ett uttalande om internationell revisionssed (International Auditing Practice Statement) som del av en standard bör bedömas från fall till fall i enlighet med beslut 1999/468/EG. Kommissionen bör se till att det görs en översyn innan antagandeprocessen inleds för att se om dessa krav har uppfyllts och rapportera resultatet av översynen till medlemmarna i den kommitté som inrättats i enlighet med detta direktiv.

(15) I fråga om sammanställd redovisning är det viktigt att det finns en tydlig definition av ansvarsfördelningen mellan de lagstadgade revisorer som reviderar delar av koncernen. I detta syfte bör koncernrevisorn bära det fulla ansvaret för revisionsberättelsen.

(16) För att öka jämförbarheten mellan bolag som tillämpar samma redovisningsstandarder och för att höja allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen, får kommissionen anta en gemensam revisionsberättelse för revision av årsbokslut och sammanställd redovisning som upprättats på grundval av godkända internationella redovis-

ningsstandarder såvida inte en tillämplig standard för en sådan revisionsberättelse har antagits på gemenskapsnivå.

(17) 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. För tillämpning av bestämmelserna i artikel 29 om system för kvalitetssäkring kan medlemsstaterna kräva att om enskilda revisorer har ett gemensamt system för kvalitetssäkring behöver endast kraven på revisionsföretagen beaktas. Medlemsstaterna kan anordna kvalitetssäkringssystemet på ett sådant sätt att varje enskild revisor blir föremål för en kvalitetssäkringskontroll 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 kvalitetssäkringssystemet och dess finansiering för det fall allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemet är allvarligt komprometterat. Medlemsstaternas offentliga tillsynssystem bör uppmuntras att ta fram en samordnad strategi när det gäller genomförandet av kvalitetssäkringskontroller i syfte att undvika onödiga bördor för de berörda parterna.

(18) Utredningar och lämpliga påföljder bidrar till att förhindra och korrigera ett bristfälligt utförande av lagstadgad revision.

(19) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ansvarar för att utföra sitt arbete med vederbörlig omsorg och bör därför vara ansvariga för ekonomisk skada som uppstår till följd av brister i den tillbörliga omsorgen. Revisorer och revisionsföretagens möjlighet att erhålla ett yrkesanknutet försäkringsskydd för skadeståndsansvar kan dock påverkas av huruvida de har obegränsat ekonomiskt ansvar. Kommissionen avser att undersöka dessa frågor och därvid ta hänsyn till att ansvarssystemen i de olika medlemsstaterna kan skilja sig väsentligt åt.

(20) Medlemsstaterna bör lägga upp ett lämpligt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på hemlandskontroll. Regleringslösningarna för den offentliga tillsynen bör möjliggöra effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. Systemet för offentlig tillsyn bör ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Dessa personer som inte är yrkesrevisorer kan vara specialister som aldrig befattat sig med revisionsyrket eller f.d. revisorer som lämnat yrket.

- Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör samarbeta med varandra närhelst så krävs för att de skall kunna utföra sina skyldigheter att utöva tillsyn över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkännts av dem. Ett sådant samarbete kan väsentligt bidra till att säkerställa konsekvent hög kvalitet på den lagstadgade revisionen i gemenskapen. Eftersom det är nödvändigt att säkerställa effektivt samarbete och effektiv samordning på europeisk nivå mellan de behöriga myndigheter som medlemsstaterna utsett, bör utseende av en enhet som ansvarar för att säkerställa samarbetet inte förhindra varje enskild myndighet att samarbeta direkt med övriga behöriga myndigheter i medlemsstaterna.
- (21) För att säkerställa att principerna för offentlig tillsyn i artikel 32.3 följs skall en person som inte är yrkesrevisor anses ha kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision antingen på grund av tidigare yrkeserfarenheter eller genom att ha kunskaper på åtminstone ett av de områden som anges i artikel 8.
- (22) Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör utses av aktieägarna eller delägarna på den granskade enhetens bolagsstämma. För att skydda revisorns oberoende är det viktigt att det endast bör vara möjligt att skilja en revisor från uppdraget när det föreligger sakliga skäl och om dessa skäl meddelas den eller de myndigheter som ansvarar för den offentliga tillsynen.
- (23) Företag 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.
- (24) Revisionskommittéer och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regelefterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Medlemsstaterna kan beakta kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer⁽¹⁾ i vilken det anges hur revisionskommittéerna bör inrättas och fungera. Medlemsstaterna får besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén eller ett organ med liknande uppgifter kan utföras av förvaltnings- eller tillsynsorganet som helhet. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör med avseende på revisionskommitténs skyldigheter enligt artikel 41 på intet sätt vara underordnade kommittén.
- (25) Medlemsstaterna får även besluta att från kravet på att ha en revisionskommitté undanta sådana företag av allmänt intresse som är företag för kollektiva investeringar och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Genom detta alternativ tas det hänsyn till att i de fall där verksamheten i företaget för kollektiva investeringar endast går ut på att sammanföra tillgångar, är inte alltid inrättande av en revisionskommitté lämpligt. Den ekonomiska rapporteringen och tillhörande risker är inte jämförbara med dem för andra företag av allmänt intresse. Dessutom är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och deras förvaltningsföretag verksamma inom ramen för en klart avgränsad lagstiftning och de är underställda särskilda styrmekanismer, till exempel kontroller som utförs av deras förvaringsinstitut. Medlemsstaterna bör i detta särskilda fall kunna få föreskriva att företag för kollektiva investeringar som inte harmoniserats genom direktiv 85/611/EEG⁽²⁾, men som har likvärdigt skydd som det som ges enligt det direktivet, behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av de företag för kollektiva investeringar som harmoniserats inom gemenskapen.
- (26) För att förstärka oberoendet för revisorerna för företag av allmänt intresse bör den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för dessa företag bytas ut med jämna mellanrum. För att organisera detta byte bör medlemsstaterna kräva att den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för en granskad enhet byts ut, samtidigt som de gör det möjligt för det revisionsföretag dit den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna är knutna att fortsätta vara den lagstadgade revisorn för denna enhet. Om en medlemsstat anser det lämpligt för att uppnå de uppställda målen kan denna medlemsstat alternativt kräva att revisionsföretaget byts ut, utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 42.2 i detta direktiv.
- (27) Sammanlänkningen av kapitalmarknaderna understryker behovet att också säkerställa hög kvalitet på det arbete som utförs av revisorer från ett tredjeland i förbindelse med gemenskapens kapitalmarknad. De berörda revisorerna bör därför registreras för att se till att de omfattas av kvalitetssäkringskontroller och utrednings- och påföljdssystemet. Det bör vara möjligt att bevilja undantag på grundval av ömsesidighet på villkor att en likvärdighetsbedömning utförs av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna. I alla händelser bör en enhet som har emitterat överförbara värdepapper på en

⁽¹⁾ EUT L 52, 25.2.2005, s. 51.

⁽²⁾ Rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, 31.12.1985, s. 3). Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/1/EG (EUT L 79, 24.3.2005, s. 9).

reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG alltid granskas av en revisor som antingen är registrerad i en medlemsstat eller omfattas av tillsyn av behöriga myndigheter i det tredjeland varifrån revisorn kommer, om detta tredjeland av kommissionen eller en medlemsstat erkänns uppfylla krav som är likvärdiga med gemenskapens krav när det gäller tillsynsprinciper samt system för kvalitetssäkring och utredningar och påföljder, och på grundval av ömsesidighet. Även om en medlemsstat betraktar ett tredjelands kvalitetssäkringssystem som likvärdigt bör andra medlemsstater inte vara bundna att godta den bedömningen och den bör inte heller föregripa kommissionens beslut.

- (28) Komplexiteten i internationella koncernrevisioner kräver ett väl fungerande samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och motsvarande myndigheter i ett tredjeland. Medlemsstaterna bör därför säkerställa att behöriga myndigheter i tredjelandet ges tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar genom de nationella behöriga myndigheternas försorg. För att skydda de berörda parternas rättigheter och samtidigt underlätta tillgången till dessa revisionshandlingar och andra handlingar, bör medlemsstaterna tillåtas att bevilja de behöriga myndigheterna i tredjelandet direkt tillgång, med förbehåll för den nationella behöriga myndighetens samtycke. Ett relevant kriterium för att ge tillgång är huruvida den behöriga myndigheten i ett tredjeland uppfyller de krav som kommissionen har förklarat vara tillräckliga. I avvaktan på ett sådant beslut från kommissionen, och utan att det påverkar detta beslut, får medlemsstaterna bedöma huruvida kraven är tillräckliga.
- (29) Det utlämnande av information som föreskrivs i artiklarna 36 och 47 bör ske i enlighet med de bestämmelser för överföring av personuppgifter till ett tredjeland som fastställs i 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⁽¹⁾.
- (30) De åtgärder som krävs för genomförandet av detta direktiv bör antas i enlighet med beslut 1999/468/EG och med vederbörlig hänsyn till kommissionens uttalande i Europaparlamentet den 5 februari 2002 om genomförandet av lagstiftningen om finansiella tjänster.
- (31) Europaparlamentet bör få en tidsfrist om tre månader från och med den dag då förslag till ändringar och genomförandeåtgärder första gången läggs fram för att göra det möjligt för parlamentet att behandla dessa och avge ett yttrande. Det bör emellertid vara möjligt att korta denna tidsfrist i brådskande och vederbörligen motiverade fall. Om Europaparlamentet inom denna

tidsfrist antar en resolution bör kommissionen på nytt behandla förslagen till ändringar eller åtgärder.

- (32) Eftersom målen med detta direktiv, nämligen krav på tillämpningen av en enda uppsättning internationella revisionsstandarder, på uppdatering av utbildningskrav, på en definition av yrkesetik, samt på det tekniska genomförandet av samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och mellan dessa myndigheter och myndigheterna i ett tredjeland, i syfte att ytterligare stärka och harmonisera den lagstadgade revisionens kvalitet i gemenskapen och underlätta samarbetet mellan medlemsstaterna och tredjeländer för att stärka förtroendet för den lagstadgade revisionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför, på grund av detta direktivs omfattning och verkningar, bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- (33) I syfte att skapa ökad öppenhet och insyn i förhållandet mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och den granskade enheten bör direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ändras så att det i noterna till årsbokslutet och den sammanställda redovisningen krävs särredovisning av revisionsarvodet och det arvode som erlagts för andra tjänster än revisionstjänster.
- (34) Direktiv 84/253/EEG bör upphävas eftersom det däri saknas en heltäckande uppsättning regler för att säkerställa en lämplig revisionsinfrastruktur, såsom offentlig tillsyn, system för disciplinära åtgärder och system för kvalitetssäkring och eftersom det inte innehåller några specifika regler om samarbete på regleringsområdet mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För att säkerställa rättslig säkerhet finns det ett klart behov av att ange att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som godkänts i enlighet med direktiv 84/253/EEG skall anses godkända i enlighet med detta direktiv.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL I

SYFTE OCH DEFINITIONER

Artikel 1

Syfte

⁽¹⁾ EGT L 281, 23.11.1995, s. 31. Direktivet ändrat genom förordning (EG) nr 1882/2003 (EUT L 284, 31.10.2003, s. 1).

I detta direktiv fastställs regler för lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

Artikel 2

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

- 1) *lagstadgad revision*: revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning, i den mån det föreskrivs i gemenskapslagstiftningen.
- 2) *lagstadgad revisor*: en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.
- 3) *revisionsföretag*: en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.
- 4) *revisionsföretag 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.
- 5) *revisor från ett tredjeland*: en fysisk person som utför revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland.
- 6) *koncernrevisor*: lagstadgad(e) revisor(er) eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sammanställd redovisning.
- 7) *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.
- 8) *anknutet företag till revisionsföretag*: varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.
- 9) *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.
- 10) *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.
- 11) *internationella revisionsstandarder*: International Standards on Auditing (ISA) och motsvarande uttalanden och standarder, i den mån de är relevanta för den lagstadgade revisionen.
- 12) *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 samt framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).
- 13) *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 kreditinstitut⁽¹⁾ 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.
- 14) *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)⁽²⁾, 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.
- 15) *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 knuten till ett revisionsföretag.

⁽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).

⁽²⁾ EUT L 207, 18.8.2003, s. 1.

16) *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 revisionsföretagets 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.

KAPITEL II

GODKÄNNANDE, FORTBILDNING OCH ÖMSESIDIGT ERKÄNNANDE*Artikel 3***Godkännande av lagstadgade revisorer och revisionsföretag**

1. Lagstadgad revision skall endast utföras av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.
2. 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.

3. 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.
4. 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.

*Artikel 4***Gott anseende**

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

*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.

*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 medlemstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

*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.

*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.

*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.

*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 genomgå 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.

Artikel 11

Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet

En medlemsstat får som lagstadgade 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.

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.

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.

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⁽¹⁾. 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.

KAPITEL III

REGISTRERING

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 kvalitetssäkring 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.

⁽¹⁾ EGT L 19, 24.1.1989, s. 16. Direktivet ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/19/EG (EGT L 206, 31.7.2001, s. 1).

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.

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.

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.

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 ⁽¹⁾.

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.

KAPITEL IV

YRKESETIK, OBEROENDE, OBJEKTIVITET, KONFIDENTIALITET OCH TYSTNADSPLIKT

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.

⁽¹⁾ EGT L 13, 19.1.2000, s. 12.

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.

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, förtroelighet 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.

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 eller revisionsföretagen 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.

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 företaget 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 revisionsföretagets räkning.

Artikel 25

Revisionsarvoden

Medlemsstaterna skall se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvoden 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.

KAPITEL V

Artikel 27

REVISIONSSTANDARDER OCH REVISIONSRAPPORTERING

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 gemenskapsspråken 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 årsboksluten 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 revisionsstandard.

4. Medlemsstaterna får införa ytterligare krav avseende lagstadgade revisioner av årsbokslut och sammanställd redovisning under en period som löper ut den 29 juni 2010.

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.

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 däri- genom 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 årsbokslut eller sammanställd redovisning som upprättats enligt internationellt erkända redovisningsstandarder, för att stärka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen.

KAPITEL VI

KVALITETSSÄKRING

Artikel 29

System för kvalitetssäkring

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, revisionsarvodet 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.

KAPITEL VII

UTREDNINGAR OCH PÅFÖLJDER

Artikel 30

System för utredningar och påföljder

1. Medlemsstaterna skall se till att det finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.
2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar skall medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv.
3. Medlemsstaterna skall se till att vidtagna åtgärder och utdömda påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland påföljderna skall möjligheten finnas att återkalla ett godkännande.

Artikel 31

Revisorernas ansvar

Kommissionen skall före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande nationella ansvarsbestämmelserna för att utföra lagstadgade revisioner på de europeiska kapitalmarknaderna och om försäkringsvillkoren för lagstadgade revisorer och revisionsföretag, inbegripet en objektiv analys av begränsningarna av det ekonomiska ansvaret. Kommissionen skall när så är lämpligt genomföra ett offentligt samråd. Utifrån denna rapport skall kommissionen, om den anser det lämpligt, avge rekommendationer till medlemsstaterna.

KAPITEL VIII

Artikel 33

OFFENTLIG TILLSYN OCH REGLERING MEDLEMSSTATERNA EMELLAN

Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå

Artikel 32

Principer för offentlig tillsyn

1. Medlemsstaterna skall inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7.

2. Alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag skall underställas offentlig tillsyn.

3. Det offentliga tillsynssystemet skall ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. De personer som deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet skall tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

4. Det offentliga tillsynssystemet skall ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b) hur standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner antas, och
- c) fortbildning, kvalitetssäkring samt utrednings- och sanktionssystem.

5. Det offentliga tillsynssystemet skall ha rätt att vid behov göra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

6. För det offentliga tillsynssystemet skall öppenhet och insyn gälla. Offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter skall även ingå.

7. Det offentliga tillsynssystemet skall ha tillräckliga medel. Det skall finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Medlemsstaterna skall se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. I detta syfte skall varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för samarbetet.

Artikel 34

Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

1. Medlemsstaternas regleringar skall följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen skall utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och den granskade enheten har sitt säte.

2. Vid lagstadgad revision av sammanställd redovisning får den medlemsstat som kräver sådan inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett dotterbolag etablerat i annan medlemsstat.

3. För ett bolag vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än där bolaget har sitt säte, får den medlemsstat där värdepapperen handlas inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av bolagets årsbokslut eller sammanställda redovisning.

Artikel 35

Utseende av behöriga myndigheter

1. Medlemsstaterna skall utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i detta direktiv. Medlemsstaterna skall informera kommissionen om vilka myndigheter som utsetts.

2. De behöriga myndigheterna skall organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

Artikel 36

Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna

1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall samarbeta när så är nödvändigt för att fullgöra sina skyldigheter enligt direktivet. De behöriga myndigheter i en medlemsstat som är ansvariga för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall bistå de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater. Behöriga myndigheter skall särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

2. Tystnadsplikt skall gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat.

3. Punkt 2 skall inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter.

4. Behöriga myndigheter skall på begäran och utan onödigt dröjsmål lämna uppgifter för det syfte som anges i punkt 1. När så är nödvändigt skall de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Sålunda lämnade uppgifter skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid de behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna.

Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid skall den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken.

De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

a) om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

5. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i detta direktiv pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, skall den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten skall vidta lämpliga åtgärder. Den skall meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

6. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får också begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet.

Det övergripande ansvaret för utredningen skall dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum.

Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat skall tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt andra stycket,

a) om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

7. För att underlätta samarbetet mellan behöriga myndigheter kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta tillämpningsföreskrifter om förfarandena för utbyte av information och utredningar över gränserna enligt punkterna 2-4 i den här artikeln.

KAPITEL IX

VAL OCH ENTLEDIGANDE

Artikel 37

Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Lagstadgad revisor eller revisionsföretag skall utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma.

2. Medlemsstaterna får tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

Artikel 38

Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden skall inte anses vara skälig grund för entledigande.

2. Medlemsstaterna skall se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

KAPITEL X

SÄRSKILDA BESTÄMMELSER FÖR LAGSTADGAD REVISION AV FÖRETAG AV ALLMÄNT INTRESSE

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.

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 revisionsföretagets 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 kvalitetssäkringstjänster, skatteråd-givning samt andra tjänster än revisionstjänster,
- 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 under-tecknad 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.

Artikel 41

Revisionskommitté

1. Alla företag av allmänt intresse skall ha en revisionskommitté. Medlemsstaten skall besluta om dessa kommittéer skall bestå av icke arbetande ledamöter av den granskade enhetens förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan, och/eller av ledamöter utsedda av den granskade enhetens bolagsstämma. Minst en ledamot av revisionskommittén skall vara oberoende och skall ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

När det gäller företag av allmänt intresse som uppfyller kraven i artikel 2.1 f i direktiv 2003/71/EG⁽¹⁾, får medlemsstaterna tillåta att de funktioner som tilldelas revisionskommittén utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ inte är ordförande för revisionskommittén om han eller hon tillhör företagsledningen.

2. Utan att det inverkar på ansvarsområdet för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av den granskade enhetens stämma skall revisionskommittén bland annat

- a) övervaka den finansiella rapporteringen,
- b) övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanteringssystem,
- c) övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning,

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

- d) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, särskilt tillhandahållande av ytterligare tjänster till den granskade enheten.

3. I ett företag av allmänt intresse skall förvaltnings- eller kontrollorganets förslag till lagstadgad revisor eller revisionsföretag grundas på en rekommendation från revisionskommittén.

4. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget skall rapportera till revisionskommittén om viktiga punkter i den lagstadgade revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

5. Medlemsstaterna får tillåta eller besluta att bestämmelserna i punkterna 1–4 i denna artikel inte skall gälla för ett företag av allmänt intresse som har ett organ med liknande uppgifter som en revisionskommitté och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där den enhet som skall granskas är registrerad. I sådana fall skall enheten lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

6. Medlemsstaterna får från skyldigheten att ha en revisionskommitté undanta

- a) varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG är ett dotterbolag, om företaget följer kraven i punkterna 1–4 i den här artikeln på koncernnivå,
- b) varje företag av allmänt intresse som är ett företag för kollektiva investeringar enligt artikel 1.2 i direktiv 85/611/EEG; medlemsstaterna får även undanta företag av allmänt intresse vars enda syfte är kollektiva investeringar av offentligt kapital, och som tillämpar principen om riskspridning och inte eftersträvar rättslig eller administrativ kontroll över någon av emittenterna av företagets underliggande investeringar, förutsatt att dessa företag för kollektiva investeringar har tillstånd och står under tillsyn av behöriga myndigheter och att de har ett förvaringsinstitut med arbetsuppgifter som är likvärdiga arbetsuppgifterna enligt direktiv 85/611/EEG,
- c) varje företag av allmänt intresse, vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004⁽²⁾; i dessa fall skall medlemsstaten kräva att företaget offentligt förklarar orsakerna till att det anser att det inte är lämpligt att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter,

⁽²⁾ EUT L 149, 30.4.2004, s. 1.

d) varje kreditinstitut i enlighet med artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG, vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet av alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

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 tillträda 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.

Artikel 43

Kvalitetssäkring

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse skall minst vart tredje år bli föremål för kvalitetssäkringskontroll enligt artikel 29.

KAPITEL XI

INTERNATIONELLA ASPEKTER

Artikel 44

Godkännande av revisorer från tredjeländer

1. Under förutsättning att ömsesidighet föreligger får en medlemsstats behöriga myndigheter godkänna en revisor från ett tredjeland som lagstadgad revisor, om denne kan styrka att han eller hon uppfyller krav motsvarande de föreskrivna kraven enligt artikel 4 och artiklarna 6-13.

2. Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall, innan de godkänner en revisor från ett tredjeland som uppfyller kraven i punkt 1, tillämpa de krav som fastställs i artikel 14.

Artikel 45

Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat skall i enlighet med artiklarna 15-17 registrera alla revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som avger en revisionsberättelse beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som är registrerat utanför gemenskapen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i medlemsstaten enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, såvida inte bolaget endast emitterar skuldinstrument upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat enligt artikel 2.1 b i direktiv 2004/109/EG⁽¹⁾ med ett nominellt värde av minst 50 000 EUR eller, om det rör sig om skuldinstrument noterade i annan valuta, med ett nominellt värde motsvarande minst 50 000 EUR på emissionsdagen.

2. Artiklarna 18 och 19 skall tillämpas.

3. Registrerade revisorer och revisionsföretag från tredjeländer skall omfattas av medlemsstaternas tillsynssystem, system för kvalitetssäkring samt utrednings- och påföljdssystem. En medlemsstat får undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer från sitt system för kvalitetssäkring om en annan medlemsstat eller ett tredjelands system för kvalitetssäkring, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetssäkringskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38).

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 46 skall sådana revisionsberättelser beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 i den här artikeln som avges av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer som inte är registrerade i en viss medlemsstat inte ha rättslig verkan i den medlemsstaten.

5. En medlemsstat får registrera ett revisionsföretag från ett tredjeland endast om

- a) det uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artikel 3.3,
- b) majoriteten av ledamöterna i förvaltnings- eller ledningsorganet för revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
- c) revisorn från ett tredjeland som reviderar på uppdrag av revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
- d) revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med internationella revisionsstandarder enligt artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 24 och 25, eller i enlighet med likvärdiga standarder och krav,
- e) det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn som innehåller den information som avses i artikel 40 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande.

6. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 5 d skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d, om vilken kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. I avvaktan på kommissionens beslut får medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d så länge kommissionen inte har fattat något beslut.

Artikel 46

Undantag vid likvärdighet

1. Medlemsstaterna får bortse från eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar och påföljder i tredjelandet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

2. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 1 i denna artikel skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1, om vilken

kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna och revisionsföretagen att fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav under en lämplig övergångsperiod.

3. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om

- a) sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2, och
- b) huvuddragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder på grundval av punkt 1.

Artikel 47

Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer

1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeland, på villkor

- a) att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade sammanställda redovisningar i det tredjelandet,
- b) att överlämnandet sker via hemmedlemsstatens behöriga myndigheter till de behöriga myndigheterna i tredjelandet och på dessas begäran,
- c) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet i fråga uppfyller krav som fastställts som tillräckliga enligt punkt 3,
- d) att samarbetsformer på grundval av ömsesidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter,
- e) att överlämnandet av personuppgifter till tredjelandet sker i enlighet med kapitel IV i direktiv 95/46/EG.

2. De samarbetsformer som avses i punkt 1 d skall säkerställa

- a) att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om revisionshandlingar och andra handlingar,
- b) att de anställda eller tidigare anställda vid tredjelandets behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna omfattas av tystnadsplikt,

- c) att behöriga myndigheter i tredjelandet får utnyttja revisionshandlingar och andra handlingar endast för att fullgöra sitt uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar som uppfyller krav likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32,
- d) att en begäran från en behörig myndighet i ett tredjeland om revisionshandlingar eller andra handlingar hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får avvisas

— om utlämnandet av dessa kan inverka på gemenskapens eller den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning, eller

— om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer.

3. För att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna skall kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 besluta om tillräcklighet enligt punkt 1 c. Bedömningen av tillräcklighet skall ske i samråd med medlemsstaterna och baseras på kraven i artikel 36 eller på vad som i grunden är funktionellt likvärdigt. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

4. I undantagsfall får medlemsstaterna, med avvikelse från punkt 1, tillåta lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, på villkor

a) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet har inlett utredningar,

b) att överlämnandet inte strider mot lagstadgade revisorers och revisionsföretags förpliktelser när det gäller att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar till hemmedlemsstatens behöriga myndigheter,

c) att samarbetsformerna med de behöriga myndigheterna i tredjelandet även medger att medlemsstatens behöriga myndigheter ges motsvarande direkta tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar hos revisionsföretag från tredjeland,

d) att de begärande behöriga myndigheterna i tredjelandet på förhand underrättar den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets behöriga myndigheter om varje direkt begäran om uppgifter och anger motiven till denna,

e) att villkoren i punkt 2 uppfylls.

5. Kommissionen får i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 närmare ange vilka undantagsfall som avses i punkt 4 i den här

artikeln, för att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna och för att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 4.

6. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om samarbetsformerna enligt punkterna 1 och 4.

KAPITEL XII

ÖVERGÅNGS- OCH SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 48

Kommittéförfarande

1. Kommissionen skall biträdas av en kommitté (nedan kallad "kommittén").

2. När det hänvisas till denna punkt skall artiklarna 5 och 7 i beslut 1999/468/EG tillämpas, med beaktande av bestämmelserna i artikel 8 i det beslutet.

Den tid som avses i artikel 5.6 i beslut 1999/468/EG skall vara tre månader.

3. Kommittén skall själv anta sin arbetsordning.

4. Utan att det påverkar redan antagna genomförandeåtgärder och med undantag av de bestämmelser som anges i artikel 26, skall tillämpningen av bestämmelserna i detta direktiv, vilka föreskriver att tekniska bestämmelser, ändringar och beslut skall antas i enlighet med punkt 2, upphöra när två år har förflutit efter det att direktivet antogs, dock senast den 1 april 2008. Europaparlamentet och rådet kan, på förslag från kommissionen, förnya bestämmelserna i fråga enligt det förfarande som fastställs i artikel 251 i fördraget, och skall därför kontrollera dem innan den ovannämnda tidsperioden löper ut eller det ovannämnda datumet inträffar.

Artikel 49

Ändringar av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG

1. Direktiv 78/660/EEG skall ändras på följande sätt:

a) I artikel 43.1 skall följande led läggas till:

"15) Var för sig, den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

Medlemsstaterna får föreskriva att detta krav inte skall gälla när bolaget omfattas av den sammanställda redovisning som skall upprättas enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG, förutsatt att sådan information lämnas i noterna till den sammanställda redovisningen.”

b) Artikel 44.1 skall ersättas med följande:

”1. Medlemsstaterna får tillåta sådana bolag som avses i artikel 11 att upprätta noter i förkortad form utan de uppgifter som krävs enligt artikel 43.1.5-12, 43.1.14 a och 43.1.15. Noterna skall dock sammanfattningsvis för alla berörda poster visa de i artikel 43.1.6 angivna uppgifterna.”

c) Artikel 45.2 skall ersättas med följande:

”2. Punkt 1 b skall tillämpas även i fråga om den information som föreskrivs i artikel 43.1.8.

Medlemsstaterna får tillåta de bolag som avses i artikel 27 att utelämna de upplysningar som föreskrivs i artikel 43.1.8. Medlemsstaterna får även tillåta de företag som avses i artikel 27 att utelämna upplysningar enligt artikel 43.1.15, under förutsättning att sådan information lämnas till det offentliga tillsynssystem som avses i artikel 32 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (*), när detta system begär sådan information.

(*) EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.”

2. I artikel 34 i direktiv 83/349/EEG skall följande led läggas till:

”16) Var för sig, den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av den sammanställda redovisningen, totala arvoden för andra kvalitetssäkrings-tjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.”

Artikel 50

Upphävande av direktiv 84/253/EEG

Direktiv 84/253/EEG skall upphöra att gälla från och med den 29 juni 2006. Hänvisningar till det upphävda direktivet skall anses som hänvisningar till det här direktivet.

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.

Artikel 52

Minimiharmonisering

Den medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision kan införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

Artikel 53

Införlivande

1. Senast den 29 juni 2008 skall medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om detta.

2. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar på det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 55

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Strasbourg den 17 maj 2006.

På Europaparlamentets vägnar

J. BORRELL FONTELLES

Ordförande

På rådets vägnar

H. WINKLER

Ordförande

KOMMISSIONENS REKOMMENDATION
av den 15 november 2000
om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav

[delgivet med nr K(2000) 3304]

(Text av betydelse för EES)

(2001/256/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR UTFÄRDAT DENNA REKOMMENDATION

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 211 andra strecksatsen i detta, och

av följande skäl:

- (1) I rådets åttone direktiv 84/253/EEG ⁽¹⁾ av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, "om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper" fastställs de krav som ställs på personer som är behöriga att genomföra lagstadgad revision av räkenskaper.
- (2) Kvalitetssäkring av lagstadgad revision är av avgörande betydelse för att säkerställa en god revisionskvalitet. God revisionskvalitet innebär att trovärdigheten av offentliggjord ekonomisk information stärks och ger ett mervärde och ett förstärkt skydd till aktieägare, investerare, långivare och andra intressenter.
- (3) Kvalitetssäkring utgör branschens viktigaste medel för att ge allmänheten och tillsynsmyndigheterna garantier för att revisorer och revisionsbyråer håller en kvalitetsnivå i sitt arbete som uppfyller fastställda revisionsnormer och yrkesetiska regler. Kvalitetssäkring ger dessutom branschen möjlighet att främja kvalitetsförbättringar.
- (4) Uttalanden i revisionsberättelser bör överallt i Europeiska unionen ge en viss minimigaranti beträffande den ekonomiska informationens tillförlitlighet. Det skulle därför kunna hävdas att medlemsstaterna redan borde ha vidtagit åtgärder för att säkerställa att alla revisorer som utför lagstadgad revision omfattas av ett kvalitetssäkringssystem.
- (5) Kvalitetssäkring är emellertid ett förhållandevis nytt begrepp i Europeiska unionen, vilket framgår av det faktum att en rad medlemsstater endast helt nyligen har infört det, och att flera medlemsstater inte hade ett kvalitetssäkringssystem per den 1 januari 1999.
- (6) De befintliga nationella kvalitetssäkringssystemen uppvisar många olikheter, exempelvis vad gäller kvalitetskontrollens räckvidd, graden av frivillighet eller obligatorium, hur ofta den återkommande granskningen sker samt i vilken utsträckning rapporteringen är offentlig. Sådana olikheter gör att det blir svårt att bedöma huruvida de nationella kvalitetssäkringssystemen uppfyller de ifrågavarande minimikraven.
- (7) Det finns för närvarande inte någon internationellt godtagen norm, som definierar minimikrav för kvalitetssäkring och som kan användas som riktmärke (benchmark) för nationella kvalitetssäkringssystem.
- (8) Detta initiativ för kvalitetssäkring riktar sig till den lagstadgade revisorskåren i Europeiska unionen i sin helhet och syftar till att fastställa en norm för medlemsstaternas kvalitetssäkringssystem i hela Europeiska unionen.

⁽¹⁾ EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

- (9) I syfte att höja den lagstadgade revisionens kvalitet kan definitionen av minimikrav kompletteras med andra former av extern kontroll av den lagstadgade revisionsfunktionen, som kan genomföras av tillsynsmyndigheter, börsinspektionsorgan eller andra branschspecifika övervakningsmyndigheter.
- (10) Det är upp till medlemsstaterna själva att utforma ytterligare kontroller av den lagstadgade revisionens kvalitet.
- (11) Frågan om kvalitetssäkring behandlades i kommissionens grönbok ⁽¹⁾ om den lagstadgade revisorns roll, ställning och ansvar i Europeiska unionen, som fick stöd av rådet, Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet.
- (12) Som en uppföljning av kommissionens meddelande "Lagstadgad revision i Europeiska unionen: Vägen framåt" ⁽²⁾ inrättades Europeiska unionens revisionskommitté som har beslutat att föra upp kvalitetssäkringen som en av de prioriterade frågorna på dagordningen, och i dess överläggningar nåddes enighet om att det i varje medlemsstat bör införas ett kvalitetssäkringssystem för lagstadgad revision.
- (13) Ovan nämnda meddelande innehåller en tydligt uttalad avsikt att arbeta för att harmonisera och förbättra den lagstadgade revisionens kvalitet, om möjligt utan att ny lagstiftning införs. Det är därför lämpligt att kommissionen utfärdar en rekommendation. Om rekommendationen inte leder till en önskvärd harmonisering i fråga om kvalitetssäkring, kommer kommissionen att överväga behovet av lagstiftning. I detta syfte avser kommissionen att se över situationen inom tre år efter antagandet av denna rekommendation.
- (14) Med hänvisning till slutsatserna från Europeiska rådets möte i Lissabon offentliggjorde kommissionen ett meddelande benämnt "Strategin för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen" ⁽³⁾, i vilket vikten av att den lagstadgade revisionen håller en likvärdig och hög kvalitetsnivå inom hela Europeiska unionen understryks.
- (15) Det rådde allmän enighet i Europeiska unionens revisionskommitté och i kontaktkommittén för redovisningsdirektiven om de minimikrav som anges i denna rekommendation.

HÄRIGENOM REKOMMENDERAS

att kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionens medlemsstater bör uppfylla följande minimikrav:

1. KVALITETSSÄKRINGENS OMFATTNING

Medlemsstaterna bör vidta åtgärder för att säkerställa att alla personer som utför lagstadgad revision omfattas av ett kvalitetssäkringssystem.

Uttrycket personer refererar till det åttonde direktivet, i vilket regler fastställs för godkännande av personer som utför lagstadgad revision (lagstadgade revisorer). För närvarande omfattas inte alla personer i Europeiska unionen som utför lagstadgad revision av ett kvalitetssäkringssystem.

2. METODIK

Både kollegial kontroll (peer review) och övervakning är godtagbara metoder för kvalitetssäkring.

Det finns huvudsakligen två olika metoder för kvalitetssäkring i Europeiska unionen: övervakning och kollegial kontroll. Med övervakning avses en situation där en anställd från branschorganet eller tillsynsmyndigheten styr kvalitetssäkringssystemet och utför kvalitetssäkringsgranskningen. Kollegial kontroll avser en situation där (aktiva) revisorskolleger, *peers*, avlägger kontrollbesök.

⁽¹⁾ EGT C 321, 28.10.1996, s. 1.

⁽²⁾ EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁽³⁾ KOM(2000) 359 slutlig, 13.6.2000.

Övervakning och kollegial kontroll betraktas som två likvärdiga metoder. I bägge fallen bör ansträngningar göras för att säkerställa både kontrollanternas kvalitet och objektivitet. Lämpliga åtgärder bör vidtas för att säkerställa att kontrollanterna har aktuella kunskaper om revisionsnormer och system för kvalitetskontroll (se även punkt 9). Detta är särskilt viktigt när övervakningsmetoden tillämpas.

Farhågor beträffande kontrollanternas objektivitet bör kunna minskas genom en tillräckligt omfattande offentlig tillsyn över hur den kollegiala kontrollen handläggs och genomförs och resultaten presenteras (se även punkterna 6 och 10). Detta är särskilt betydelsefullt när metoden med kollegial kontroll tillämpas.

3. KONTROLLENS OMFATTNING OCH URVALET AV KONTROLLERADE PERSONER

3.1 Föremålet för en kvalitetskontroll är den lagstadgade revisorn, vilken kan vara antingen en revisionsbyrå eller en enskild revisor (se punkt 1).

Vissa medlemsstater kräver gemensam revision. I detta fall skulle utgångspunkten för urvalet av ändamål för kvalitetskontrollen kunna vara det enskilda lagstadgade revisionsuppdraget i stället för den lagstadgade revisorn, men föremålet för kvalitetskontrollen är dock fortfarande den lagstadgade revisorn.

3.2 Urvalet av de lagstadgade revisorer som blir föremål för kontroll bör göras på ett konsekvent sätt för att kunna säkerställa att samtliga lagstadgade revisorer täcks in inom en viss förutbestämmd tidsperiod.

Under förutsättning att det kan säkerställas att samtliga lagstadgade revisorer täcks in inom en förutbestämmd tidsperiod, skulle det årliga urvalet av de lagstadgade revisorer som blir föremål för kontroll kunna ske på grundval av en riskbedömning (t.ex. på grundval av kundkretsens art, omsättningen från revision i förhållande till den totala omsättningen eller resultaten av tidigare kontroller), stickprov eller en kombination av dessa metoder.

3.3 När det gäller revisionsbyråer med flera kontor är det enskilda kontoret den storleksmässigt optimala enheten för en kvalitetskontroll. Vid en kvalitetsbedömning av en revisionsbyrå med flera kontor bör alltid ett lämpligt antal av dess kontor medtas.

Större revisionsbyråer har en kontrollpolicy och kontrollförfaranden som omfattar hela byrån och som syftar till att säkerställa ett visst mått av enhetlighet, men de enskilda kontoren kan tänkas använda normer och standarder på olika sätt. Därför anses det enskilda kontoret vara det mest lämpliga föremålet för kvalitetssäkringskontroller.

3.4 Alla lagstadgade revisorer bör kunna omfattas av kontrollen inom en period av högst sex år.

Med de nuvarande kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionen tar det mellan ett och tio år att bedöma samtliga lagstadgade revisorer. I enlighet med den differentiering som görs i punkt 5.1 bör den period som krävs för att nå full täckning kortas i fråga om lagstadgade revisorer som har verksamheter av allmänt intresse (public interest entity) bland sina kunder.

Om en lagstadgad revisor uteslutande reviderar små verksamheter med låg risk kan det godtas att kontrollperioderna utsträcks till högst tio år. I sådana fall kommer det att vara nödvändigt att erhålla regelbundet återkommande information från den lagstadgade revisorn för att få bekräftat att hans kundkrets inte väsentligen ändrats.

3.5 Perioden bör förkortas för lagstadgade revisorer som tidigare granskats med mindre tillfredsställande resultat.

I situationer där resultatet av kvalitetskontrollen i stort sett var tillfredsställande, men där det gjorts vissa rekommendationer om förbättringar skulle det kunna vara mera effektivt att följa upp genomförandet av de enskilda rekommendationerna än att företa en ny heltäckande kvalitetskontroll.

4. KVALITETSKONTROLLENS RÄCKVIDD

- 4.1 **Kvalitetssäkringen avser lagstadgad revision av årsredovisningshandlingar utförda av lagstadgade yrkesrevisorer. Kvalitetskontrollens räckvidd bör innefatta en värdering av systemet för intern kvalitetskontroll i en revisionsbyrå och omfatta en tillräcklig verifiering av den interna kontrollen av förfaranden och revisionsdokumentation för att kunna styrka att den fungerar tillfredsställande.**

Samtliga medlemsstater har redan krävt att revisionsbyråerna skall införa en intern kvalitetskontroll i överensstämmelse med den internationella revisionsnormen ISA 220, Quality Control for Audit work. Utöver de fästtilta styckena i ISA 220 kan det bli nödvändigt att på medlemsstatsnivå införa mer specifika krav på den interna kvalitetskontrollen hos lagstadgade revisorer, vilka tjänar till att underbygga kvalitetskontrollerna. Dessa ytterligare krav skulle kunna baseras på de förfaranden för kvalitetskontroll som nämns i ISA punkt 220.6 som behandlar målsättningarna för interna system för kvalitetskontroll i revisionsbyråer.

- 4.2 **Kvalitetskontrollen bör omfatta följande ämnesområden när det gäller kontroll av enskild revisionsdokumentation:**

- **Kvaliteten på det bestyrkande materialet i de arbetsdokument som ligger till grund för bedömningen av kvaliteten i revisionsarbetet,**
- **iakttagande av revisionsnormer,**
- **iakttagande av yrkesetik och yrkesregler, inberäknat regler om oberoende,**
- **revisionsberättelser:**
 1. **korrekt format och uttalande i revisionsberättelsen,**
 2. **årsredovisningshandlingarnas överensstämmelse med den ram för framläggande av räkenskaper som angivits i revisionsrapporten,**
 3. **försummelse att nämna årsredovisningshandlingars bristande överensstämmelse med andra rättsliga krav som det hänvisas till i revisionsberättelsen.**

En lagstadgad revision som utförs i överensstämmelse med rättsliga krav, fastställda revisionsnormer och som iakttar yrkesetiska regler är av avgörande betydelse för användare av reviderad ekonomisk information eftersom den säkerställer ett visst mått av trovärdighet för de reviderade årsredovisningshandlingarna. Särskilda krav har fastställts vad gäller revisionsberättelsen till följd av dess betydelse som det offentliggjorda resultatet av en lagstadgad revision. Kravet på överensstämmelse med en viss ram för framläggande av räkenskaper har medtagits för att understryka den lagstadgade revisionens avgörande roll när det gäller att upprätthålla respekten för redovisningsnormerna.

5. OLIKA METODER

- 5.1 **Det har ansetts lämpligt att göra åtskillnad mellan den metod som tillämpas för kvalitetssäkring när det gäller lagstadgade revisorer som har kunder bland verksamheter av allmänt intresse (public interest) och den kvalitetssäkring som tillämpas i fråga om revisorer som inte har några verksamheter av allmänt intresse bland sina kunder. Denna åtskillnad gäller vissa systemaspekter på kvalitetssäkring som exempelvis en tätare kontroll, en ökad offentlig kontroll över hur kvalitetssäkringen styrs samt möjlighet för de behöriga myndigheterna att få tillgång till kontrollantens dokumentation (se punkt 5.2). Denna skillnad förändrar inte räckvidden, målsättningarna eller den övergripande metoden för den enskilda kvalitetssäkringen.**

Uttrycket verksamhet av allmänt intresse täcker bland annat börsnoterade bolag, kreditinstitut, försäkringsbolag, investeringsbolag, fondföretag (företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper) och pensionsfonder.

- 5.2 **Tillsynsmyndigheten eller den behöriga myndighet som har det slutliga ansvaret för att administrera och underhålla kvalitetssäkringssystemet kan ges tillgång till enskild dokumentation, som kontrollanten framtagit om lagstadgade revisorer som har kunder i synnerhet bland verksamheter av allmänt intresse. Tillgången till kontrollantens dokumentation bör underställas bestämmelserna om tystnadsplikt i punkt 8.**

6. OFFENTLIG ÖVERVAKNING OCH OFFENTLIG RAPPORTERING

- 6.1 **Kvalitetssäkringssystem bör vara underställda lämplig offentlig tillsyn som företas av en kontrollstyrelse i vilken majoriteten av medlemmarna inte är yrkesrevisorer.**

Kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionen bör ha tillräcklig trovärdighet för att uppfylla de externa målsättningarna, nämligen att upprätthålla allmänhetens förtroende och gentemot tillsynsmyndigheterna kunna påvisa att de självreglerande skyldigheterna i tillräcklig grad uppfylls. Kravet på offentlig övervakning avser att säkerställa att kvalitetssäkringen både faktiskt och i allmänhetens ögon är en uppgift som har tillräcklig trovärdighet. Den faktiska uppläggningsen av offentlig övervakning av kvalitetssäkringen kommer att variera mellan medlemsstaterna beroende på de befintliga strukturerna för tillsyn över det lagstadgade revisionsyrket och betydelsen av sektorsspecifik lagstadgad kontroll av den lagstadgade revisionens kvalitet.

Offentlig övervakning för kvalitetssäkring skulle kunna vara ett komplement till befintliga strukturer för tillsyn av revisionsbranschen som redan inbegriper offentlig medverkan, medan det i andra situationer skulle kunna behövas en särskild kommitté med deltagande av personer utanför revisionsyrket, exempelvis företrädare för näringslivet, för tillsynsmyndigheterna på värdepappersområdet och för aktieägarna.

Målsättningarna för den offentliga övervakningen av kvalitetssäkringen skulle kunna innefatta följande:

1. Övervakning av styrningen (planering och kontroll) av kvalitetssäkringssystemet.
2. Utvärdering av kontrollresultaten.
3. Godkännande av offentliggörande av resultaten av kvalitetssäkringen (se punkt 6.2).

- 6.2 **Resultaten av kvalitetssäkringen bör i tillräcklig utsträckning offentliggöras.**

Offentliggörande av resultaten av kvalitetssäkringen är ännu ett medel för att öka allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemen. Offentliggörande av de samlade resultaten av kvalitetssäkringen utan att nämna enskilda revisionsbyråer kan anses vara tillräckligt. Trovärdigheten bland allmänheten skulle kunna bli större om den offentliggjorda rapporteringen även omfattade rekommendationer om yrkesmässiga och/eller regelmässiga åtgärder, uppföljning av rekommendationer samt påföljder.

7. DISCIPLINÄRA PÅFÖLJDER

Det är nödvändigt med en systematisk koppling mellan otillfredsställande resultat av kvalitetskontrollerna och verkställandet av disciplinära påföljder. Påföljdssystemet bör omfatta möjligheten att stryka den lagstadgade revisorn ur registret över lagstadgade revisorer.

Kvalitetssäkringen är inte i sig det enda verktyget för disciplinära påföljder. Kvalitetssäkringen syftar till att upprätthålla, påvisa och förbättra revisionskvaliteten. Kopplingen mellan kvalitetskontroller och disciplinära påföljder bidrar till att öka trovärdigheten bland allmänheten och är också logisk eftersom kvalitetssäkring kan ses som ett verktyg för att upprätthålla kvaliteten. Möjligheten att stryka en revisor ur registret är särskilt relevant för länder där registreringen av auktoriserade revisorer är åtskild från det branschorgan som handhar kvalitetssäkringssystemet.

8. TYSTNADSPLIKT

8.1 Den lagstadgade revisorn bör undantas från bestämmelser om tystnadsplikt vad gäller revisionsdokumentation som används i samband med kvalitetssäkringskontrollen.

I de flesta medlemsstater som har ett kvalitetssäkringssystem omfattas inte överlämnandet av revisionsarbetsdokument till kontrollanterna av de normala reglerna för revisorers tystnadsplikt. Detta innebär att överlämnandet av revisionsdokumentation till kontrollanterna inte kan utgöra ett brott mot tystnadsplikten och därför inte kan leda till skadeståndsanspråk.

8.2 Kontrollanten bör omfattas av regler om tystnadsplikt liknande de som gäller för lagstadgade revisorer. När tillsynsorganet eller annan behörig myndighet ges tillgång till kontrollantens dokumentation (se punkt 5.2) kan detta dock inte anses utgöra ett brott mot tystnadsplikten.

De flesta medlemsstater med ett kvalitetssäkringssystem har infört samma regler för kontrollantens tystnadsplikt som de som gäller för lagstadgade revisorer när de utför lagstadgad revision.

8.3 Det bör tillses att alla personer som arbetar eller har arbetat för de ifrågavarande tillsynsorganen eller andra behöriga myndigheter med ansvar för att administrera och upprätthålla kvalitetssäkringssystemet, såväl som medlemmarna av den "offentliga övervakningsnämnden" (public oversight board), skall omfattas av kravet på tystnadsplikt.

I slutändan beroende på den nationella lagstiftningen, innebär tystnadsplikt i det här sammanhanget att de berörda personerna inte får röja konfidentiella upplysningar som de har erhållit under tjänsteutövningen till någon enda person eller myndighet, utom i sammanfattning eller i ackumulerad form på ett sådant sätt att kontrollanten eller den lagstadgade revisor som är föremål för kvalitetskontrollen, samt revisionsklienten som de kontrollerade dokumenten berör samt berörda parter till denne revisionsklient inte kan identifieras individuellt.

9. KONTROLLANTENS FÖRMÅGA

Kvalitetssäkringssystemet bör säkerställa att de personer – vare sig det gäller yrkeskolleger eller anställda i ett övervakningsorgan – som utför kvalitetskontroller har en lämplig yrkesutbildning och en relevant erfarenhet i kombination med särskild utbildning i kvalitetssäkring.

I flera länder kan endast en aktiv yrkesrevisor utses till kollegial kontrollant (peer reviewer). Den relevanta erfarenheten kan också avse sektorsspecifik erfarenhet.

10. KONTROLLANTENS OBEROENDE OCH OBJEKTIVITET

Kvalitetssäkringssystemet bör säkerställa att det tas tillbörlig hänsyn till eventuella intressekonflikter när kontrollanterna väljs ut för enskilda kontrolluppdrag. Kontrollanterna bör minst omfattas av de krav på oberoende som gäller för lagstadgade revisorer.

Urvalet av kontrollanter för individuella kvalitetskontroller bör grundas på kriterier som ger garantier för kontrollantens faktiska och formella oberoende och opartiskhet. Den konkreta tillämpningen av urvalskriterier skulle kunna övervakas av den offentliga övervakningsnämnden.

11. RESURSER

Det bör avsättas tillräckliga resurser (input) till kvalitetssäkringssystemen för att de skall kunna få ett realistiskt genomslag när det gäller trovärdigheten för systemen bland allmänheten.

Det kommer att stå klart att kvalitetssäkringssystem kostar pengar och därför bör vara så effektiva som möjligt för att uppfylla de realistiska kraven från allmänhetens och myndigheternas sida. Om ett kvalitetssäkringssystem tillämpas på ett opartiskt sätt på alla lagstadgade revisorer i Europeiska unionen kommer det inte att påverka de lika konkurrensvillkoren på det här området.

Det finns tydliga skillnader vad gäller de resurser som används för kvalitetssäkring. För att en meningsfull jämförelse skall vara möjlig, bör de samlade resurserna ställas i förhållande till antalet lagstadgade revisorer med beaktande av huruvida de lagstadgade revisorerna har kunder bland verksamheter av allmänt intresse eller ej (se punkt 3.4 angående kontrollfrekvensen). Offentliggörande av information om de resurser som avsätts till extern kvalitetssäkring kommer att öka allmänhetens tilltro till systemen.

12. SLUTBESTÄMMELSER

Denna rekommendation riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdad i Bryssel den 15 november 2000.

På kommissionens vägnar

Frederik BOLKESTEIN

Ledamot av kommissionen

Statens offentliga utredningar 2007

Kronologisk förteckning

1. Telefonsäljning. Jo.
2. Från socialbidrag till arbete.
+ Bilaga. Fördjupningsstudier.
+ Lättläst. Sammanfattning. S.
3. Föräldraskap vid assisterad befruktning. Ju.
4. Trafikinspektionen
– en myndighet för säkerhet och skydd inom transportområdet. N.
5. Summa summarum – en fristående myndighet för utredning av anmälningar om brott av poliser och åklagare? Ju.
6. Målsägandebiträdet.
Ett aktivt stöd i rättsprocessen. Ju.
7. Den nya inskrivningsmyndigheten. M.
8. Nya förutsättningar för ekobrottsbekämpning. Ju.
9. Svenskan i världen. UD.
10. Hållbar samhällsorganisation med utvecklingskraft. Fi.
11. Regional utveckling och regional samhällsorganisation. Fi.
12. Hälso- och sjukvården. Fi.
13. Staten och kommunerna – uppgifter, struktur och relation. Fi.
14. Renovering av bostadsmarknad efterlyses!
Om ungas möjligheter till en egen bostad.
Rapport nr 1:
Om bara någon kunde säga vad jag ska göra för att få en bostad så skulle jag göra det.
Rapport nr 2:
Måste man ha tur?
Studier av yngre på bostadsmarknaden i svenska städer.
Rapport nr 3:
Effektiv bostadsservice och förmedling av bostäder – ur ett dubbelt användarperspektiv.
Rapport nr 4:
Unga vuxna på bolånemarknaden. M.
15. Stöd för framtiden – om förutsättningar för jämställdhetsintegrering.

Idébok:
Jämställd medborgarservice. Goda råd om jämställdhetsintegreringen. En idébok för chefer och strateger.
Metodbok:
JämStöd Praktika. Metodbok för jämställdhetsintegrering. IJ.
16. Ändrad könstillhörighet – förslag till ny lag. S.
17. Äktenskap för par med samma kön.
Vigsselfrågor. Ju.
18. Arbetsmarknadsutbildning för bristyrken och insatser för arbetslösa ungdomar. N.
19. Friskare tänder – till rimliga kostnader. S.
20. Administrativa sanktioner på yrkesfiskets område. Jo.
21. GMO-skador i naturen och Miljöbalkens försäkringar. M.
22. Skyddet för den personliga integriteten. Kartläggning och analys. Del 1+2. Ju.
23. Genomförande av tredje penningtvättsdirektivet. Fi.
24. Veterinär fältverksamhet i nya former. Jo.
25. Plats för tillväxt? Fi.
26. Alternativ tvistlösning. Ju.
27. Auktorisation av patentombud. N.
28. Tydliga mål och kunskapskrav i grundskolan. Förslag till nytt mål- och uppföljningssystem. U.
29. Hur tillämpas expropriationslagens ersättningsbestämmelser? Ju.
30. Två nya statliga specialskolor.
+ Lättläst+ Daisy. U.
31. Alltid redo! En ny myndighet mot olyckor och kriser. Fö.
32. Tillväxt genom turistnäringen. N.
33. Släpvagnskörning med B-körkort – när kan de nya EU-reglerna börja tillämpas? N.
34. Skolgång för barn som skall avvisas eller utvisas. Ju.

35. Flyttning och pendling i Sverige. Fi.
36. Bioenergi från jordbruket – en växande resurs. + Bilagedel. Jo.
37. Vård med omsorg – möjligheter och hinder. S.
38. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2007. Nu levandes ansvar, framtida generationers frihet. M.
39. Framtidens polis. Ju.
40. Valsystem och representationseffekter. En jämförande studie av 25 länder. Ju.
41. Misstroendeförklaring och regeringsbildning 1994–2006. Regel tillämpning och författningpolitiska alternativ. Ju.
42. Från statsminister till president? Sveriges regeringschef i ett jämförande perspektiv. Ju.
43. Bättre arbetsmiljöregler II. Skyddsombud, beställansvar, byggarbetsplatser m.m. A.
44. Tsunamibanden. Fi.
45. Utökat elektroniskt informationsutbyte. Fi.
46. Ansvarsfrågan vid odling av genmodifierade grödor. Jo.
47. Den osynliga infrastrukturen – om förbättrad samordning av offentlig IT-standardisering. N.
48. Patientdata och läkemedel m.m. S.
49. Organisationsform för VTI och SIKa. N.
50. Mångfald är framtiden. Ku.
51. Riksbankens finansiella oberoende. Fi.
52. Beslutanderätt vid gemensam vårdnad m.m. Ju.
53. Sjukhusens läkemedelsförsörjning. S.
54. Barnet i fokus
En skärpt lagstiftning mot barnpornografi. Ju.
55. Betalningstider i näringslivet. N.
56. Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv. Ju.

Statens offentliga utredningar 2007

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Föräldraskap vid assisterad befruktning. [3]
Summa summarum – en fristående myndighet för utredning av anmälningar om brott av poliser och åklagare? [5]
Målsägandebiträdet.
Ett aktivt stöd i rättsprocessen. [6]
Nya förutsättningar för ekobrottsbekämpning. [8]
Äktenskap för par med samma kön.
Vigsselfrågor. [17]
Skyddet för den personliga integriteten.
Kartläggning och analys. Del 1+2. [22]
Alternativ tvistlösning. [26]
Hur tillämpas expropriationslagens ersättningsbestämmelser? [29]
Skolgång för barn som skall avvisas eller utvisas. [34]
Framtidens polis. [39]
Valsystem och representationseffekter.
En jämförande studie av 25 länder. [40]
Misstroendeförklaring och regeringsbildning 1994–2006.
Regeltillämpning och författningsspolitiska alternativ. [41]
Från statsminister till president?
Sveriges regeringschef i ett jämförande perspektiv. [42]
Beslutanderätt vid gemensam vårdnad m.m. [52]
Barnet i fokus
En skärpt lagstiftning mot barnpornografi. [54]
Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv. [56]

Utrikesdepartementet

- Svenskan i världen. [9]

Försvarsdepartementet

- Alltid redo! En ny myndighet mot olyckor och kriser. [31]

Socialdepartementet

- Från socialbidrag till arbete.
+ Bilaga. Fördjupningsstudier.
+ Lättläst. Sammanfattning. [2]
Ändrad könstillhörighet – förslag till ny lag. [16]
Friskare tänder – till rimliga kostnader. [19]
Vård med omsorg – möjligheter och hinder. [37]
Patientdata och läkemedel m.m. [48]
Sjukhusens läkemedelsförsörjning. [53]

Finansdepartementet

- Hållbar samhällsorganisation med utvecklingskraft. [10]
Regional utveckling och regional samhällsorganisation. [11]
Hälso- och sjukvården. [12]
Staten och kommunerna – uppgifter, struktur och relationer. [13]
Genomförande av tredje penningtvättsdirektivet. [23]
Plats för tillväxt? [25]
Flyttning och pendling i Sverige. [35]
Tsunamibanden. [44]
Utökat elektroniskt informationsutbyte. [45]
Riksbankens finansiella oberoende. [51]

Utbildningsdepartementet

- Tydliga mål och kunskapskrav i grundskolan.
Förslag till nytt mål- och uppföljningssystem. [28]
Två nya statliga specialskolor.
+ Lättläst + Daisy. [30]

Jordbruksdepartementet

- Telefonförsäljning. [1]
Administrativa sanktioner på yrkesfiskets område. [20]
Veterinär fältverksamhet i nya former. [24]
Bioenergi från jordbruket – en växande resurs.
+ Bilagedel. [36]

Ansvarsfrågan vid odling av genmodifierade grödor. [46]

Miljödepartementet

Den nya inskrivningsmyndigheten. [7]

Renovering av bostadsmarknad efterlyses!

Om ungas möjligheter till en egen bostad.

Rapport nr 1:

Om bara någon kunde säga vad jag ska göra för att få en bostad så skulle jag göra det.

Rapport nr 2:

Måste man ha tur?

Studier av yngre på bostadsmarknaden i svenska städer.

Rapport nr 3:

Effektiv bostadsservice och förmedling av bostäder – ur ett dubbelt användarperspektiv.

Rapport nr 4:

Unga vuxna på bolånemarknaden. [14]

GMO-skador i naturen och Miljöbalkens försäkringar. [21]

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2007.

Nu levandes ansvar, framtida generationers frihet. [38]

Näringsdepartementet

Trafikinspektionen

– en myndighet för säkerhet och skydd inom transportområdet. [4]

Arbetsmarknadsutbildning för bristyrken och insatser för arbetslösa ungdomar. [18]

Auktorisation av patentombud. [27]

Tillväxt genom turistnäringen. [32]

Släpvnagskörning med B-körkort

– när kan de nya EU-reglerna börja tillämpas? [33]

Den osynliga infrastrukturen

– om förbättrad samordning av offentlig IT-standardisering. [47]

Organisationsform för VTI och SIKA. [49]

Betalningstider i näringslivet. [55]

Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Stöd för framtiden – om förutsättningar för jämställdhetsintegrering.

Idébok:

Jämställd medborgarservice. Goda råd om jämställdhetsintegreringen. En idébok för chefer och strateger.

Metodbok:

JämStöd Praktika. Metodbok för jämställdhetsintegrering. [15]

Kulturdepartementet

Mångfald är framtiden. [50]

Arbetsmarknadsdepartementet

Bättre arbetsmiljöregler II. Skyddsombud, beställansvar, byggarbetsplatser m.m. [43]