



**Justitiedepartementet**

*Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt*

## **Några frågor om revision**

---

### **Innehållsförteckning**

1 Sammanfattning	1
2 Förslag till lagtext	2
3 Fjärde bolagsrättsliga direktivet och revisionsberättelsen	36
4 Revisorns mandattid	44
5 Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn	47
6 Revisorsjäv och vissa redovisningstjänster	54
7 Författningskommentar	60

### **1 Sammanfattning**

I promemorian föreslås, med anledning av nya EG-rättsliga regler, att bl.a. aktiebolagslagens (1975:1385) bestämmelser om revisionsberättelsens form och innehåll skall kompletteras. Vidare föreslås vissa justeringar av bestämmelserna om revisorns mandattid.

Promemorian behandlar också en hemställan från FAR om styrelsens och verkställande direktörens skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn.

I promemorian föreslås vidare en ändring av bl.a. aktiebolagslagens bestämmelser om s.k. byråjäv. Enligt förslaget, som innebär en skärpning av gällande rätt, skall den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen inte kunna vara

revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv föreslås gälla vid revision enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), sparbankslagen (1987:619), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220), lagen (1995:1570) om medlemsbanker och revisionslagen (1999:1079).

## 2 Förslag till lagtext

### 2.1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1375)

Härigenom föreskrivs

*dels* att 10 kap. 16, 20, 23, 27, 28, 32 och 34 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 10 kap. 27 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**10 kap.**  
**16 §<sup>1</sup>**

Den får inte vara revisor som

- |   |  |
|---|--|
| <p>1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,</p> <p>2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,</p> <p>3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under 2,</p> <p>4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid <i>grundbokföringen</i> eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,</p> <p>5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller</p> | <p>4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid <i>bokföringen</i> eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,</p> |
|---|--|

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:760.

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

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

#### 20 §<sup>1</sup>

Uppdraget som revisor gäller till slutet av den bolagsstämma enligt 9 kap. 7 § första stycket som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet.

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt första stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den bolagsstämma enligt 9 kap. 7 § första stycket som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

#### 23 §<sup>2</sup>

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–16 §§ eller bestämmelser i bolagsordningen hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses *för den återstående mandat-tiden.*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–16 §§ eller bestämmelser i bolagsordningen hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

#### 27 §<sup>3</sup>

Revisionsberättelsen skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före den bolagsstämma som avses i 9 kap. 7 § första stycket.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

*Revisionsberättelsen skall innehålla uppgift om bolagets firma, organisationsnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:760.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1998:760.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1998:760.

*27 a §*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*

*2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

*3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 28–30 §.*

*28 §<sup>1</sup>*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

*1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balans-*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:760.

*räkningen.*

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

32 §<sup>1</sup>

Utöver vad som följer av 28-31 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om.

Utöver vad som följer av 28-31 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

34 §<sup>2</sup>

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 28 §, 29 § första stycket 1, 32 och 33 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, samt 27 a § första, tredje och fjärde styckena, 28 §, 29 § första stycket 1, 32 och 33 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

*Koncernrevisionsberättelsen* skall innehålla uppgift om moderbolagets firma, organisationsnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.

*Koncernrevisionsberättelsens inledning* skall innehålla uppgift om moderbolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt *det eller de normsystem för koncernredovisning som moderbolaget har tillämpat.*

På koncernredovisningen skall det tecknas en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, skall också detta antecknas på koncernredovisningen.

**11 kap.**11 §<sup>3</sup>

Den får inte vara lekmannarevisor som

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:760.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1998:760.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1998:760.

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

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

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

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

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

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

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte vara lekmannarevisor i dess dotterbolag.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Härigenom föreskrivs

*dels* att 10 kap. 5, 6 och 11 §§ samt 11 kap. 11 § försäkringsrörelselagen (1982:713) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 10 kap. 11 a–c §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 5 §<sup>1</sup>

Den kan inte vara revisor som

1. är styrelseledamot, verkställande direktör eller innehar en befattning i ledande ställning i försäkringsbolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,

2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. på annat sätt än genom belåning av livförsäkringsbrev med stöd av försäkringsavtal står i låneskuld till bolaget eller något annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka ett sådant företag har ställt säkerhet.

I dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderbolaget.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:779.

Revisorerna får vid revisionen inte anlita någon som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor. Har bolagen i sin tjänst anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen får revisorerna dock anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

#### 6 §<sup>1</sup>

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

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

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

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

#### 11 §<sup>2</sup>

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före den ordinarie bolagsstämman.

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt nämnda lag, skall revisorerna ange*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1991:1767

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1995:1567.



detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försumelse, som kan föranleda ersättningskyldighet, ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt handlat i strid med denna lag, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag eller bolagsordningen, skall det anmärkas i berättelsen.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela aktieägarna respektive delägarna, de delegerade och garanterna.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

I moderbolaget skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första–fjärde styckena tillämpas.

bolaget har tillämpat.

I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

I revisionsberättelsen skall också anges om

1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,

2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,

3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 11 a § eller 11 b § andra och tredje styckena.

#### 11 a §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. I uttalandet skall det särskilt anges om

1. årsredovisningen ger en rättvisan-

*de bild av bolagets resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

#### *11 b §*

*Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försumelse, som kan föranleda ersättningskyldighet, ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt handlat i strid med denna lag, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag eller bolagsordningen, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.*

*Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.*

*Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela aktieägarna respektive delägarna, de delegerade och garanterna. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

*11 c §*

*I moderbolaget skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall 11 §, 11 a § samt 11 b § första, andra och fjärde styckena tillämpas.*

**11 kap.****11 §<sup>1</sup>**

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. är styrelseledamot, verkställande direktör eller innehar en befattning i ledande ställning i försäkringsbolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,

2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. på annat sätt än genom belåning av livförsäkringsbrev med stöd av försäkringsavtal står i låneskuld till bolaget eller något annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte vara lekmannarevisor i dess dotterföretag.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:600.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)<sup>1</sup>

Härigenom föreskrivs

*dels* att 4 a kap. 1, 5, 7, 13, 14, och 17 §§ samt 4 b kap. 11 § sparbankslagen (1987:619) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 a kap. 12 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 4 a kap.

#### 1 §

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

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

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt andra stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den ordinarie stämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag och lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

#### 5 §

I en sparbank får den inte vara revisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,

---

<sup>1</sup> De aktuella bestämmelserna finns för närvarande i bankrörelselagen (1987:617; se 3 kap. 1, 5, 6 och 11 §§ samt 4 kap. 11 §). Regeringen har föreslagit att bestämmelserna, efter redaktionella ändringar, skall föras över till sparbankslagen per den 1 juli 2004. Se vidare prop. 2002/03:139, Reformerade regler för bank- och finansieringsrörelse.

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *intar* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *har* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som är huvudman i en sparbank får inte vara sådan revisor som avses i 4 §.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor får inte heller vara revisor i ett dotterföretag till banken.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor. Har banken anställda eller delegater med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta bankens interna revision, får revisorn dock anlita dessa i den utsträckning det är förenligt med god revisions sed.

#### 7 §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i stadgarna hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses *för den återstående mandattiden*. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i reglementet hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

#### 12 a §

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bankens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som banken har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*

*2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

*3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13, 14 eller 16 §.*

### 13 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. *Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt nämnda lag skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

*1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bankens resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

*Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall*

*lämnas enligt nämnda lag skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.*

## 14 §

Om revisorerna vid sin granskning funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse, som kan föranleda ersättningskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid med denna lag, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse eller mot reglementet.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela huvudmännen.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela huvudmännen. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

## 17 §

I en moderbank skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Då skall 12–14 och 16 §§ tillämpas.

**4 b kap.**

## 11 §

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser som banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara lekmannarevisor får inte heller vara lekmannarevisor i ett dotterföretag till banken.



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

Härigenom föreskrivs

*dels* att 8 kap. 7, 8, 12 och 13 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 8 kap. 13 a–d §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 8 kap. 7 §

Den kan inte vara revisor som

1. är styrelseledamot eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,

2. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

2. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

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

4. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderföreningen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om föreningens interna revision, får revisorn

dock anlita en sådan anställd i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

### 8 §<sup>1</sup>

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

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

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

Upphör en revisors uppdrag i förtid eller uppkommer hinder för honom enligt 3, 5 eller 7 § eller enligt stadgarna att vara revisor och finns det inte någon suppleant för honom, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Upphör en revisors uppdrag i förtid eller uppkommer hinder för honom enligt 3, 5 eller 7 § eller enligt stadgarna att vara revisor och finns det inte någon suppleant för honom, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts.

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

### 13 §<sup>2</sup>

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

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om hurvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag. Innehåller inte årsredovis-*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om föreningens*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:537.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2002:389.

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

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

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

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

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

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

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

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande

firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som föreningen har tillämpat.

I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

I revisionsberättelsen skall också anges om

1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,

2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,

3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13 a § eller 13 b § andra och tredje styckena.

*av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.*

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

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

### *13 a §*

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag. I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

### *13 b §*

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

*mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.*

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

*Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

#### *13 c §*

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

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

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

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

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

#### *13 d §*

*I en moderförening skall revisorerna*

*avge en särskild revisionsberättelse  
beträffande koncernen. Härvid skall  
13–13 b §§ tillämpas.*

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

Härigenom föreskrivs

*dels* att 4 kap. 6 och 11 §§ stiftelselagen (1994:1220) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 4 kap. 11 a–c §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 4 kap. 6 §<sup>1</sup>

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1-4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *grundbokföringen* eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *bokföringen* eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1-4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1106.

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

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

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första och andra styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionsd.

#### 11 §<sup>1</sup>

Revisorerna skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsår.

Revisorerna skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsår.  
*Den skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt årsredovisningslagen, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.*

I revisionsberättelsen skall det också anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att

I revisionsberättelsen skall det anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att

1. stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 eller 6 §,

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1106.



2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag eller årsredovisningslagen inte har följts, eller

3. vad som enligt 1 eller 2 ligger en styrelseledamot eller förvaltaren till last eller annan åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättningskyldighet enligt 5 kap. 1 § första meningen eller entledigande enligt 9 kap. 6 §.

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, skall även 30 § första stycket revisionslagen (1999:1079) iakttas när revisionsberättelsen upprättas.

*I en moderstiftelse skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse för koncernen. Härvid skall andra stycket och tredje stycket 2 och 3 tillämpas.*

#### *11 a §*

*I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning gäller följande.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om stiftelsens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som stiftelsen har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som stiftelsen har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens, förvaltarens eller annan revisors,*

*2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

*3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 11 b § andra stycket.*

*11 b §*

*I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning gäller följande..*

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om hurvida årsredovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen (1995:1554). I uttalandet skall det särskilt anges om*

*1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av stiftelsens resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

*Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt årsredovisningslagen, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.*

*11 c §*

*I en moderstiftelse skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse för koncernen. Härvid skall 11 § första stycket och andra stycket 2 och 3 samt 11 a och 11 b §§ tillämpas.*

## 2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker<sup>1</sup>

Härigenom föreskrivs

*dels* att 7 a kap. 1, 5, 7, 13, 14 och 17 §§ samt 7 b kap. 11 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 7 a kap. 12 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 7 a kap.

#### 1 §

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

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

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt andra stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den ordinarie stämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag och lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

#### 5 §

I en medlemsbank får den inte vara revisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *intar* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *har* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses

<sup>1</sup> Se not ovan till Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619).

under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor får inte heller vara revisor i ett dotterföretag till banken.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor. Har banken anställda eller delegater med uppgift att utslutande eller huvudsakligen sköta bankens interna revision, får revisorn dock anlita dessa i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

#### 7 §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i stadgarna hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses *för den återstående mandattiden*. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i stadgarna hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

#### 12 a §

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bankens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som*

*banken har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*

*2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

*3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13, 14 eller 16 §.*

### 13 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt nämnda lag skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

*1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bankens resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

## 14 §

Om revisorerna vid sin granskning funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid med denna lag, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse eller mot stadgarna.

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

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

## 17 §

I en moderbank skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Då skall 12–14 och 16 §§ tillämpas.

**7 b kap.**

## 11 §

Den får inte vara lekmanarevisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser som banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Vad som sägs i första stycket 4 gäller bara om låneskulden eller säkerheten går utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i banken.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara lekmannarevisor får inte heller vara lekmannarevisor i ett dotterföretag till banken.

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

Härigenom föreskrivs

*dels* att 17, 24, 27, 28, 31 och 33 §§ revisionslagen (1999:1079) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 27 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 17 §

Den får inte vara revisor som

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

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

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

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

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

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

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

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

### 24 §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10-15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företags-

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10-15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företags-



ledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses *för den återstående mandattiden.*

ledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

### 27 §

Revisionsberättelsen skall lämnas till företagsledningen senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

*Revisionsberättelsen skall innehålla uppgift om företags firma, organisationsnummer eller personnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.*

### 27 a §

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om företags firma och organisationsnummer eller personnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som företaget har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*

*2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

*3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 28 eller 29 §.*

## 28 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

*1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning,*

*2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

## 31 §

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om.

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

## 33 §

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, samt 27 a § första, tredje och fjärde styckena, 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Revisorn skall på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen.

*Koncernrevisionsberättelsen skall innehålla uppgift om moderföretagets firma, organisationsnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.*

*Koncernrevisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om moderföretagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem*

*för koncernredovisning som moder-  
företaget har tillämpat.*

### 3 Fjärde bolagsrättsliga direktivet och revisionsberättelsen

#### 3.1 Nuvarande svenska bestämmelser om revisionsberättelsen

Ett aktiebolag skall ha minst en revisor. Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Han eller hon skall årligen redovisa resultatet av granskningen i en revisionsberättelse. Aktiebolagslagen (1975:1385) ger vissa riktlinjer angående revisionsberättelsens form och innehåll. Sålunda skall den innehålla uppgifter om bolagets firma, organisationsnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser. Den skall också innehålla ett uttalande om att årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning, dvs. i de allra flesta fall årsredovisningslagen (1995:1554). Innehåller inte årsredovisningen de upplysningar som skall lämnas enligt årsredovisningslagen, skall revisorn ange detta och, om möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. Berättelsen skall vidare innehålla uttalanden bl.a. om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har vidtagit en åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet eller att en ledamot på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen, skall det anmärkas i berättelsen. Det skall även anmärkas om revisorn har funnit att bolaget inte har fullgjort vissa skyldigheter mot det allmänna. Slutligen får revisorn i berättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om.

Bestämmelser om revision finns också i andra lagar; försäkringsrörelselagen (1982:713), sparbankslagen (1987:619), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220), lagen (1995:1570) om medlemsbanker och revisionslagen (1999:1079). Revisionslagen skall tillämpas på alla företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag (se lagens 2 §). Bestämmelserna om revisionsberättelsen i den nu nämnda lagstiftningen överensstämmer huvudsakligen.

Lagarnas regler kompletteras av s.k. god revisionssed. Denna kommer väsentligen, vad gäller revisionsstandarder, till uttryck i FAR:s rekommendation Revisionsprocessen. Från och med år 2004 ersätts Revisionsprocessen av RS Revisionsstandard i Sverige. RS är grundad på ISA, dvs. revisionsstandarder utgivna av den internationella revisorsorganisationen International Federation of Accountants (IFAC), med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning.

I det följande utgår framställningen från aktiebolagslagen. Bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning bör lämpligen utformas på samma sätt oavsett vilken företagsform revisionen gäller.

### 3.2 Nya EG-rättsliga bestämmelser

Redan i dag ställer EG-rätten krav på revision av aktiebolag (se artikel 51 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet). Bestämmelserna gäller också för vissa handelsbolag. Av det fjärde bolagsrättsliga direktivet framgår också att revisorn skall upprätta en särskild revisionsberättelse (se t.ex. artikel 48). Hittills har EG-rätten inte innehållit några regler om revisionsberättelsens innehåll.

Rådet har emellertid den 6 maj 2003 antagit ett direktiv om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG (det fjärde bolagsrättsliga direktivet), 83/349/EEG (det sjunde bolagsrättsliga direktivet) och 91/674/EEG (försäkringsdirektivet) om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag och försäkringsföretag (Celex 52002PC0259R/01). Genom direktivet införs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet en ny artikel 51a med bestämmelser om vad den lagstadgade revisionsberättelsen skall innehålla. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de författningar som är nödvändiga för att följa direktivet senast den 1 januari 2005.

Artikel 51a lyder enligt den svenska översättningen på följande sätt.

”Artikel 51a

1. Den lagstadgade revisionsberättelsen skall innehålla:

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

2. Revisionsberättelsen skall dateras och undertecknas av de lagstadgade revisorerna.”

### 3.3 Överväganden

Bör direktivbestämmelserna föranleda ytterligare svenska lagregler om revisionsberättelsen?

**Bedömning:** Aktiebolagslagens bestämmelser om revisionsberättelsens form och innehåll bör kompletteras.

**Skälen för bedömningen:** Sverige är skyldigt att överföra innehållet i de nya direktivbestämmelserna till svensk lagstiftning.

De krav som direktivet ställer uppfylls, mer eller mindre uttryckligen, av den mall för revisionsberättelsen som RS Revisionsstandard i Sverige innehåller. Det kan mot den bakgrunden antas att reglerna kommer att tillämpas av svenska revisorer även om särskilda svenska lagregler inte införs. Likväl torde det vara nödvändigt att överföra direktivbestämmelserna till aktiebolagslagen. Ett EG-direktiv bör normalt införlivas med nationell rätt genom författningsbestämmelser. Annars kan direktivet inte anses ha införlivats i den nationella rättsordningen på det sätt som EG-domstolen kräver (jfr rättsfallen C-144/99, kommissionen mot Nederländerna, och C-478/99, kommissionen mot Sverige). Det kan alltså inte anses tillräckligt att direktivets bestämmelser överensstämmer med svensk god revisionssed.

Det är därför naturligt att komplettera aktiebolagslagen med vissa ytterligare bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll.

Nedan följer en genomgång av de krav som direktivet ställer på utformningen av revisionsberättelsen.

Föreställningsramen för den finansiella rapporteringen

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att det i revisionsberättelsens inledning skall lämnas uppgift om vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget har tillämpat.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsens inledning minst innehålla den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när denna har utarbetats. Med ”föreställningsram” (financial reporting framework) torde avses regelverk såsom IAS (International Accounting Standards; de globala redovisningsstandarder som det privaträttsliga organet IASB har utarbetat) och US-GAAP (de av den amerikanska myndigheten SEC godtagna redovisningsprinciperna). Uttrycket används även i kommissionens rekommendation om kvalitets-säkring av lagstadgad revision, ”ram för framläggande av räkenskaper” enligt den svenska översättningen. Även årsredovisningslagen och lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag är att anse som en föreställningsram (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709 19SE).

I 10 kap. 28 § första stycket aktiebolagslagen sägs att revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Det innebär att lagarna pekar ut den ”föreställningsram” som enligt svensk rätt skall tjäna som måttstock för revisorns bedömning. Som direktivet får förstås skall det dock i revisionsberättelsen även anges vilken föreställningsram det har varit företagets *avsikt* att följa (jfr nedan om kravet på ett uttalande om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild enligt den föreställningsram som har följts). Det behövs alltså en kompletterande bestämmelse i lagen. Ett annat skäl till det är att vissa svenska företag, till följd av den år 2002 antagna förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i viss utsträckning fr.o.m. år 2005 blir skyldiga att redovisa enligt IAS, dvs. enligt en annan ”föreställningsram” än de svenska årsredovisningslagarna.

Aktiebolagslagen bör alltså kompletteras. I stället för ”föreställningsram för den finansiella rapporteringen” bör det liktydiga – men mera lättbegripliga – uttrycket ”normsystem för redovisning” väljas.

Vilka revisionsstandarder har tillämpats?

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att det i revisionsberättelsen skall anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsen innehålla en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning som minst skall ange vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid revisionen.

Det sägs i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen att revisorns granskning skall ske enligt god revisions sed. Att det av gällande god revisions sed följer att det i revisionsberättelsen skall anges att revisionen har utförts i enlighet med god sed är emellertid inte tillräckligt för att tillgodose direktivets krav i denna del. Det behövs en ny bestämmelse i aktiebolagslagen som säger att det skall anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat. RS Revisionsstandard i Sverige får anses vara ett sådant ”normsystem för revision”. Därutöver kan det vara lämpligt att revisorn i revisionsberättelsen uttalar att revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. I det senare avseendet torde emellertid inte krävas någon bestämmelse i lag utan frågan bör kunna överlämnas till god revisions sed (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709 12SE).

Ger årsbokslutet en rättvisande bild enligt föreställningsramen och är de lagstadgade kraven uppfyllda?

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att det i revisionsberättelsen skall anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsram för den finansiella rapporteringen som har följts och huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Revisionsberättelsen skall enligt 10 kap. 28 § aktiebolagslagen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Enligt 2 kap. 3 § årsredovisningslagen och 2 kap. 2 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall årsredovisningen ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat (jfr även 2 kap. 2 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag). Såsom påpekades i prop. 1997/98:99 s. 266 f. behövs därför strängt taget inte någon uttrycklig bestämmelse om att revisorn skall uttala sig om huruvida årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Direktivets krav på revisionsberättelsens innehåll är likväldigt endast uppfyllt indirekt. Det behövs därför en ny bestämmelse i aktiebolagslagen.

Kravet på att revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven får anses motsvaras av 10 kap. 28 § aktiebolagslagen. Någon komplettering av lagtexten behöver inte göras i det avseendet.

Reservation, avvikande mening och konstaterande av att tillräckligt underlag för ett uttalande saknas

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att det av revisionsberättelsen skall framgå om revisorns uttalande om årsredovisningen görs med reservation eller avvikande mening. Det skall också framgå om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall det framgå om revisionsberättelsen lämnades utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller om de lagstadgade revisorerna inte har kunnat uttala sig.

Med ”reservation” avses enligt RS Revisionsstandard i Sverige revisorns anmärkning när

- revisorn är oenig med styrelsen i någon fråga, eller
- det finns någon begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning (se RS 709 37).

Begreppet får antas ha motsvarande innebörd i direktivet.

En ”avvikande mening” skall enligt RS Revisionsstandard i Sverige uttalas när effekten av att revisorn är oense med styrelsen är så väsentlig att han eller hon finner att ett uttalande med reservation inte är tillräckligt (se RS 709 39). Även detta begrepp får anses ha samma innebörd i direktivet som i RS Revisionsstandard. ”Avvikande meningar” kan även förekomma när två eller flera medrevisorer inte är ense om hur revisionsberättelsen



skall utformas; direktivbestämmelsen torde dock inte ta sikte på den situationen.

God revisions sed torde alltså redan i dag innebära att revisorn har en rätt eller skyldighet att i vissa situationer lämna revisionsberättelsen med reservation eller avvikande mening. Detta får också anses ligga i linje med 10 kap. 28 § aktiebolagslagen. Självfallet framgår det av revisionsberättelsen om någon reservation eller avvikande mening har lämnats. Det kan dock finnas anledning att förtydliga lagtexten, särskilt som det rör sig om två olika typer av avvikelser från revisionsberättelsens standardutformning. Det bör ske genom att det införs en ny bestämmelse i aktiebolagslagen. Det förefaller dock vara överflödigt att där nämna det fallet att en reservation *inte* har lämnats (jfr direktivet när det gäller avvikande mening; att en sådan *inte* har lämnats behöver inte uttryckligen ”framgå”).

Också revisorns rätt och skyldighet att förklara sig sakna tillräckligt underlag för bedömningen följer av god revisions sed (se även prop. 1975:103 s. 433). Uttrycklig lagreglering saknas dock. Mot bakgrund av vad som sägs i direktivet bör en uttrycklig bestämmelse tas in i aktiebolagslagen.

Andra frågor som revisorn särskilt har upplyst om

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att revisorn, om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för något förhållande som revisorn har upplyst om i revisionsberättelsen, skall göra en hänvisning till uppgifterna.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsen innehålla en hänvisning till varje fråga som de lagstadgade revisorerna fäst uppmärksamheten på utan att det har föranlett att revisionsberättelsen lämnats med reservation.

Enligt 10 kap. 32 § aktiebolagslagen får en revisor, utöver vad som följer av de övriga bestämmelserna om revisionsberättelsen, i berättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna respektive tredje man bör få kännedom om (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709 30SE–35). Lagen ger alltså revisorn möjlighet att upplysa om sådant som inte påverkar hans eller hennes uttalanden och förutsätter samtidigt att detta slag av upplysningar lämnas i själva revisionsberättelsen.

Som direktivet får förstås är det denna typ av upplysningar som förslaget tar sikte på. Enligt direktivet skall det sålunda, i förekommande fall, i revisionsberättelsen finnas en hänvisning till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not. Sådana hänvisningar torde förekomma redan i dag med stöd av svensk god revisions sed (jfr RS Revisionsstandard i Sverige RS 709, bilaga 1,

exempel 2.1.1). Någon lagbestämmelse finns dock inte. För tydlighetens skull bör det i aktiebolagslagen göras en mindre ändring som klargör att en revisor som lämnar särskilda upplysningar skall göra relevanta hänvisningar till årsredovisningen.

Förenligheten mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att det i revisionsberättelsen skall anges om förvaltningsberättelsen är förenlig med balansräkningen och resultaträkningen.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet för samma räkenskapsår.

Vad som i direktivet benämns ”årsbokslut” motsvaras i svensk rätt av balans- och resultaträkningarna. Förvaltningsberättelsen är, liksom balans- och resultaträkningarna, en del av årsredovisningen. Något uttryckligt krav på ett uttalande om deras inbördes förenlighet finns inte i aktiebolagslagen eller förekommande revisionsstandarder. Om förvaltningsberättelsen inte skulle vara förenlig med balans- och resultaträkningarna torde dock årsredovisningen inte vara upprättad enligt årsredovisningslagen (se 6 kap. 1 § nämnda lag och 6 kap. 1 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, även 6 kap. 1 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag; där sägs att förvaltningsberättelsen skall innehålla en ”rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat”). I sådana fall skall revisorn alltså, enligt 10 kap. 28 § aktiebolagslagen, göra ett uttalande om detta. Lagstiftningen kan emellertid inte anses så klar och tydlig att direktivets krav på revisionsberättelsen i denna del är uppfyllt. Det behövs därför en ny bestämmelse i aktiebolagslagen.

Identifikationsuppgifter samt datering och undertecknande

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att uppgifterna om bolagets firma, organisationsnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser skall lämnas i revisionsberättelsens inledning. Vidare föreskrivs att revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.

**Skälen för förslaget:** Enligt direktivet skall revisionsberättelsens inledning minst innehålla identifikationsuppgifter för det årsbokslut som omfattas av den lagstadgade revisionen. Ett motsvarande krav finns i 10 kap. 27 § tredje stycket aktiebolagslagen (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709:8SE). I detta lagrum sägs dock inte att uppgifterna skall lämnas i berättelsens *inledning*. Bestämmelsen bör ändras så att den harmonierar med direktivet.

I direktivet föreskrivs vidare att revisionsberättelsen skall dateras och undertecknas av de lagstadgade revisorerna. Så är det också enligt gällande god revisionsred (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709 23SE och 26SE). I aktiebolagslagen saknas dock motsvarande bestämmelse. Lagen bör därför kompletteras.

#### Koncernrevisionsberättelsen

**Förslag:** I aktiebolagslagen föreskrivs att de nya bestämmelser som föranleds av direktivförslaget skall gälla även koncernrevisionsberättelsen.

**Skälen för förslaget:** I 10 kap. 34 § aktiebolagslagen finns särskilda bestämmelser om koncernrevisionsberättelsen. Bestämmelserna hänvisar i stor utsträckning till bestämmelserna om revisionsberättelse.

I det ovan nämnda direktivet sägs även att det i det sjunde bolagsrättsliga direktivet skall införas en ny artikel 37 med regler om hur en revisionsberättelse på koncernnivå skall vara utformad. Den föreslagna artikeln överensstämmer i sak med den föreslagna artikel 51 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Den nämnda paragrafen i aktiebolagslagen bör därför justeras, i första hand genom hänvisningar till relevanta bestämmelser om revisionsberättelsen.

#### Övriga företagsformer

**Förslag:** Samma ändringar som görs i aktiebolagslagen bör göras i försäkringsrörelselagen, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen, lagen om medlemsbanker och revisionslagen.

**Skälen för förslaget:** Vad som i det föregående har sagts om revision av aktiebolag bör, med hänsyn till värdet av en enhetlig lagstiftning, gälla även vid revision av övriga associationsformer. De nya bestämmelser som föranleds av de nya EG-rättsliga reglerna bör alltså gälla även för försäkringsbolag, sparbanker, ekonomiska föreningar, stiftelser, medlemsbanker och vissa handelsbolag.

## 4 Revisorns mandattid

### 4.1 Mandattid vid omval i aktiebolag, sparbanker och medlemsbanker

**Förslag:** Den fasta mandattiden för revisorer justeras så att den i vissa fall kan bestämmas till tre i stället för fyra år.

**Bakgrund:** Genom de lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 1999 infördes en fast mandattid för revisorer (se prop. 1997/98:99 s. 140 f.). Mandattiden upphör vid slutet av den ordinarie bolagsstämman under det fjärde året efter revisorsvalet (se 10 kap. 20 § aktiebolagslagen [1975:1385], 4 a kap. 1 § sparbankslagen [1987:619]<sup>1</sup> och 7 a kap. 1 § lagen [1995:1570] om medlemsbanker<sup>2</sup>); mandattiden kan alltså sägas vara fyraårig. Syftet med bestämmelsen har varit att stärka revisorns oberoende gentemot företaget.

I EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorerers oberoende i EU: Grundläggande principer föreskrivs att den som är huvudansvarig för ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse skall bytas ut inom sju år efter det att han eller hon utsetts, s.k. revisorsrotation. Revisorn får därefter inte utses på nytt inom två år. Bestämmelsen bygger på tanken att en revisor som arbetar regelbundet och under lång tid för en och samma revisionsklient med tiden riskerar att bli alltför nära lierad med denne. Även om rekommendationen inte är direkt bindande för medlemsstaterna är det naturligt att dess regler så långt möjligt kommer till uttryck i nationell lagstiftning eller annan nationell normgivning.

**Skälen för förslaget:** Om den valde revisorn är en fysisk person och inte ett registrerat revisionsbolag, är den i aktiebolagslagen föreskrivna fyra-åriga mandattiden i praktiken svår att förena med rekommendationens regel om revisorsrotation. En strikt tillämpning av rekommendationen medför att en omvald revisor måste bytas ut under löpande mandattid. Revisorsbyte under löpande mandattid framstår som en extraordinär åtgärd och utlöser enligt lag en särskild rapporteringsskyldighet (se 10 kap. 22 § aktiebolagslagen, 4 a kap. 6 § sparbankslagen och 7 a kap. 6 § lagen [1995:1570] om medlemsbanker). Att revisorn avgår eller entledigas under löpande mandattid framstår därför inte som något bra sätt att tillgodose rekommendationens krav på revisorsrotation. Inte heller är det rimligt att generellt förhindra att en revisor utses för en andra mandattid.

Ett sätt att lösa problemet kan synas vara att avskaffa bestämmelserna om att revisorn skall ha en i lag bestämd mandattid. Mandattiden skulle då i det enskilda fallet bestämmas på ett sådant sätt att sjuårsgränsen

<sup>1</sup> Se not till sparbankslagen i avsnitt 2.

<sup>2</sup> Se not till lagen om medlemsbanker i avsnitt 2.

aldrig riskerar att överskridas. Aktiebolagslagens regel om fyraårig mandattid har emellertid tillkommit nyligen och har alltså goda skäl för sig (se prop. 1997/98:99 s. 140 f.).

En annan och lämpligare lösning är att ge den som utser revisorn, dvs. normalt bolagsstämman, möjlighet att vid omval av revisor kunna bestämma hans eller hennes mandattid till tre år i stället för fyra. Genom att besluta om en första mandattid om fyra år och en andra mandattid om tre år kan bolaget byta revisor efter sju år utan att behöva entlediga honom eller henne. Av praktiska skäl bör samma regel gälla oavsett om den valde revisorn är en fysisk person eller ett registrerat revisionsbolag.

#### 4.2 Den nye revisorns mandattid när en revisors uppdrag har upphört i förtid

**Förslag:** När en revisors uppdrag har upphört i förtid, skall de allmänna bestämmelserna om mandattid gälla för den nya revisorn.

**Bakgrund:** Enligt 10 kap. 23 § aktiebolagslagen (1975:1385) är styrelsen skyldig att vidta åtgärder om en revisors uppdrag upphör i förtid och det inte finns någon suppleant som kan överta uppdraget (jfr 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen, 4 a kap. 7 § sparbankslagen, 8 kap. 8 § lagen om ekonomiska föreningar, 7 a kap. 7 § lagen om medlemsbanker och 24 § revisionslagen). En ny revisor skall utses ”för den återstående mandattiden”. Bestämmelsen har, läst tillsammans med 20 § i samma kapitel om mandattid, ansetts ge upphov till tolkningssvårigheter (jfr Andersson, Johansson, Skog, Aktiebolagslagen En kommentar, s. 10:63). Skall den nya revisorns mandattid vara fyra år – såsom 10 kap. 20 § föreskriver – eller skall – såsom 10 kap. 22 § föreskriver – revisorn utses enbart för den tid som återstår av den förra revisorns mandattid? Motsvarande fråga aktualiseras även i de lagar som inte innehåller något stadgande om en viss bestämd mandattid.

**Skälen för förslaget:** Mycket talar för att den nuvarande lagtexten får förstås så att det också för den nya revisorn gäller en i princip fyraårig mandattid. Detta tydliggörs bäst om orden ”för den återstående mandattiden” stryks i 10 kap. 23 § aktiebolagslagen. Det finns också goda sakliga skäl för en sådan ordning. Skälen för att en revisor skall ha en fyraårig mandattid gör sig uppenbarligen lika starkt gällande i fråga om en revisor som träder i stället för en revisor som har avgått i förtid. En ordning av detta slag kan i och för sig leda till att, om bolaget har fler än en revisor, revisorernas mandattider kommer i otakt med varandra. FAR har i sitt remissvar avseende Aktiebolagskommitténs betänkande SOU 2001:1 påtalat att detta är opraktiskt för bolaget. Det kan inte uteslutas att det kan leda till en viss ökning av kostnaderna för upphandling av revisorstjänster, åtminstone för större bolag. Från revisionssynpunkt har det dock knappast några nackdelar att revisorernas mandattider överlappar varandra. Övervägande skäl talar därför för att välja det alternativ som får anses gälla enligt den nuvarande aktiebolagslagen, dvs. att den

nya revisorn skall utses för en hel mandattid oavsett hur mycket tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid. Samma alternativ bör väljas när det gäller motsvarande bestämmelser i försäkringsrörelselagen, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar, lagen om medlemsbanker och revisionslagen.

## **5 Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn**

### **5.1 Styrelsens och VD:s skyldigheter enligt gällande rätt**

Enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) är styrelsen och den verkställande direktören i ett aktiebolag skyldiga att ge bolagets revisor tillfälle att genomföra sin granskning av bolaget i den omfattning som revisorn anser vara nödvändig. De skall lämna de upplysningar och det biträde som revisorn begär. En liknande skyldighet att hjälpa revisorn har styrelsen och den verkställande direktören vid fusion (se 14 kap. 8 § aktiebolagslagen).

Liknande bestämmelser finns i 10 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 4 a kap. 10 § sparbankslagen (1987:619), 8 kap. 11 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 kap. 10 § stiftelselagen (1994:1220), 7 a kap. 7 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker och 8 § revisionslagen.

### **5.2 FAR:s hemställan**

FAR har hemställt att

1. aktiebolagslagen och annan tillämplig associationsrättslig lagstiftning ändras så att de ovan nämnda bestämmelserna straffsanktioneras,
2. styrelsen och den verkställande direktören åläggs att självmant lämna revisorn alla upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

Av motiveringen till hemställan framgår att FAR med förslaget under 1 vill komma tillrätta med inte bara de fall där styrelseledamöter eller den verkställande direktören vägrar att lämna upplysningar eller biträde utan också de fall där de medvetet lämnar felaktiga uppgifter till revisorn.

### **5.3 Närmare om nuvarande bestämmelser och deras bakgrund**

Bestämmelsen i 10 kap. 7 § aktiebolagslagen och andra liknande bestämmelser är i dag inte straffsanktionerade.

En styrelseledamot eller verkställande direktör som vägrar att lämna revisorn upplysningar eller biträde kan däremot ådra sig skadeståndsskyldighet gentemot bolaget och tredje man. Större praktisk betydelse – i vart fall i större aktiebolag – har det säkerligen att en uttrycklig vägran att lämna upplysningar eller biträde kan medföra att revisorn lämnar en oren revisionsberättelse, något som kan påverka aktieägarnas förtroende för den aktuella personen och leda till att han eller hon entledigas.

Vad gäller utlämnande av räkenskapsmaterial och annat som revisorn behöver för att genomföra sin granskning torde revisorn ha möjlighet att begära handräckning enligt lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning (jfr Moberg, Bolagsrevisorn, 1986, s. 143). Det får dock antas att detta förekommer mycket sällan.

10 kap. 7 § aktiebolagslagen är, som ovan nämnts, inte förenad med någon straffsanktion. Till den motsvarande bestämmelsen i 1944 års aktiebolagslag (AL) var däremot knuten en straffbestämmelse. Enligt 111 § 1 mom. fjärde stycket AL var styrelsen och verkställande direktören skyldiga att ge revisor tillgång till bolagets böcker, räkenskaper och andra handlingar samt i övrigt det biträde som revisorn påkallade för uppdraget. ”Av revisor begärd upplysning angående förvaltningen må ej av styrelsen eller verkställande direktören vägras”. I Stenbeck, Wijnblad & Nial, Aktiebolagslagen, 5 uppl., 1966, uttalades med anledning därav att det ålåg styrelsen och verkställande direktören att iaktta full öppenhet i avseende på allt som kan vara av betydelse för revisionsuppdragets utförande (s. 328). Enligt 216 § första stycket 6 AL kunde den som inte iakttog detta straffas med dagsböter.

Ett mycket stort antal straffbestämmelser som fanns i AL fördes inte över till 1975 års aktiebolagslag. Det gällde bl.a. den nyss nämnda bestämmelsen. I förarbetena hänvisades bl.a. till behovet av att göra den straffrättsliga regleringen i aktiebolagslagen enklare och mera lättöverskådlig. Bland annat den nu aktuella bestämmelsen ansågs gälla enbart en ”försummelse att iaktta ordningsföreskrift”. Vidare uttalades: ”Som regel torde man även utan straffhot komma tillrätta med sådana förhållanden. Gällande straffbestämmelser synes ha kommit till ringa användning. Skadestånd och andra sanktioner – t.ex. ogiltighet av bolagsstämmans beslut – får anses i stort sett tillräckliga” (SOU 1971:15 s. 397 ff., särskilt 398 och 410).

#### 5.4 Bör styrelsens upplysnings- och biträdesplikt straffsanktioneras?

**Bedömning:** Styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt bör inte straffsanktioneras.

**Skälen för bedömningen:** Styrelsens och den verkställande direktörens skyldigheter enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i andra lagar är av stor betydelse för möjligheterna att genomföra en effektiv revision. De senaste årens utveckling visar på ett ökat behov av säkrad finansiell information. Detta understryker ytterligare betydelsen av regler av detta slag.

Det kan hävdas att en straffsanktion skulle förtydliga det informationsansvar som styrelsen och den verkställande direktören har gentemot revisorn.



Det får också antas att en straffsanktion skulle ha en viss preventiv funktion; i enskilda fall skulle benägenheten att lämna information öka. Hur stark denna preventiva effekt skulle vara är dock svårt att säga. En vägran att lämna ut material och upplysningar liksom lämnandet av medvetet felaktiga uppgifter torde oftast bero på att styrelsen och verkställande direktören vill undandra sig ansvar för vad som förekommit inom företaget. Det talar för att straffskalan måste sättas förhållandevis högt för att bestämmelsen skall få en verklig preventiv effekt.

I prop. 1994/95:23 har uttalats att kriminalisering som metod för att söka hindra överträdelser av normer i samhället bör användas med försiktighet (se s. 52–55). Det allmännas resurser för brottsbekämpning bör koncentreras på sådana förfaranden som kan föranleda påtaglig skada eller fara och som inte kan bemötas på annat sätt.

Hur en straffsanktion i det aktuella fallet förhåller sig till de nu nämnda principerna kan diskuteras. Som nyss har berörts utgör styrelsens och den verkställande direktörens skyldigheter enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i annan associationsrättslig lagstiftning en viktig del i ett för samhället betydelsefullt system för tryggnad av finansiell information. Det kan också hävdas att det saknas egentliga alternativa sanktionsmöjligheter. Vad gäller möjligheten att begära handräkning för att få ut räkenskapsmaterial torde denna ha endast begränsad praktisk betydelse. I synnerhet gäller det sådant material som revisorn behöver för att granska företagets årsredovisning. Den tid som står till revisorns förfogande är då regelmässigt så kort att ett förfarande hos kronofogdemyndigheten knappast hinns med. Till detta kommer svårigheterna att i ett summariskt förfarande precisera och leta fram just det material som revisorn behöver ha tillgång till. Också skadeståndsanktionen (jfr 15 kap. 1 § aktiebolagslagen) torde ha begränsad praktisk betydelse, dels därför att den förutsätter att en skada kan styrkas (vilket i brist på material och upplysningar ofta inte är möjligt), dels därför att den knappast har någon effekt när det, som ofta är fallet i mindre bolag, rådet identitet mellan bolaget/aktieägarna och styrelsens ledamöter.

Betydelsen av att styrelsens och den verkställande direktörens skyldigheter enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen iakttas liksom bristen på andra verkningsfulla sanktioner talar därför i viss mån för FAR:s förslag.

Vid bedömningen av behovet av en särskild straffsanktion av det föreslagna slaget bör dock beaktas att det finns en del andra straffbestämmelser vars existens torde minska behovet av en särskild straffsanktion av det nu aktuella slaget. De situationer då revisorn har särskild anledning att begära upplysningar eller kompletterande material är då bokföringen saknas eller är ofullständig eller den upprättade årsredovisningen är bristfällig. I sådana situationer kan styrelseledamöterna och den verkställande direktören ofta straffas för bokföringsbrott (jfr 10 kap. 5 §

brottsbalken). Påtagliga felaktigheter i årsredovisningen kan föranleda ansvar för svindleri (jfr 9 kap. 9 § brottsbalken).

En annan faktor som kan verka i samma riktning är att en vägran att lämna upplysningar eller tillhandahålla material torde komma att avspeglas i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen offentliggörs och orena revisionsberättelser skickas till skattemyndigheten. Styrelsens och den verkställande direktörens beteende kan därmed leda till dålig publicitet för företaget liksom till att företaget blir föremål för särskild granskning från myndigheternas sida. Många gånger torde risken för detta verka lika avhållande på företagsledningen som en särskild straffsanktion.

Vad som nu har sagts hindrar inte att en straffsanktion av det föreslagna slaget sannolikt skulle vara av visst värde.

Frågan om införandet av en straffsanktion kompliceras dock av att revisorn kan vara tvungen att lämna erhållna upplysningar vidare till annan som i sin tur kan komma att rikta sanktioner mot styrelsens ledamöter eller den verkställande direktören. Dels kan revisorn lämna upplysningarna i revisionsberättelsen vilket kan leda till exempelvis en skadeståndstalan mot styrelsens ledamöter. Dels kan revisorn vara tvungen att lämna upplysningar till myndigheterna. Av särskild betydelse i det senare hänseendet är att revisorn under vissa förhållanden är skyldig att anmäla misstanke om vissa slag av brott till åklagare (se 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen). Inom kort kommer revisorn att åläggas en ännu mera långtgående skyldighet att lämna uppgifter om misstänkt ”penningtvätt” (jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/97/EG av den 4 december 2001 om ändring av rådets direktiv 91/308/EEG om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för tvättning av pengar [Celex 32001L0097]). När en styrelseledamot eller den verkställande direktören lämnar ut material och upplysningar till revisorn, kan det alltså i förlängningen leda till förundersökning och åtal.

I artikel 6 i den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna finns bestämmelser om rätt till en rättvis rättegång. Av artikeln anses följa att den som är misstänkt för brott inte skall behöva bidra till utredningen och bevisningen i målet (se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, 2 uppl. s. 216 f.). I NJA 2001 s. 563 fann Högsta domstolen att det numera fick anses fastslaget att det inte är förenligt med artikel 6 i konventionen att ålägga någon att under straffansvar lämna uppgifter som avslöjar att han har begått brott och som kan användas som bevis i kommande rättegång. Mot den bakgrunden fann domstolen att en person som hade ålagts att avlägga konkursbouppteckning hade haft rätt att vägra att göra detta.

Detta torde innebära att om bestämmelsen om upplysnings- och biträdesskyldighet i 10 kap. 7 § aktiebolagslagen straffsanktioneras måste den person som skall lämna upplysningarna eller biträdet också ha rätt

att vägra lämna upplysningar och biträde om upplysningarna eller vad som i övrigt kommer fram genom granskningen skulle kunna åberopas mot honom eller henne i ett brottmål. Sannolikt måste upplysnings- och biträdesplikten begränsas på samma sätt som bestämmelserna om vittnesplikt (jfr 36 kap. 6 § rättegångsbalken som ger vittne rätt att vägra yttra sig angående omständighet vars yppande skulle röja att vittnet eller någon honom närstående förövat brottslig eller vanärande handling). Och straffsanktionen måste sannolikt förenas med det slag av begränsning som, såvitt gäller mened, finns i 15 kap. 4 § andra stycket brottsbalken, dvs. ansvar skall inte kunna komma ifråga om den begärda upplysningen har gällt sådant som den aktuella personen har ägt vägra att yttra sig om och omständigheterna innebär skäligen ursäkt för honom.

En på det sättet begränsad straffbestämmelse är i och för sig ingen omöjlighet. Det är emellertid tydligt att den innebär betydande komplikationer. Till bilden hör att bestämmelserna om vittnesplikt tillämpas i en förhandling inför domstol, varvid den som lämnar uppgifter regelmässigt erinras om sanningsplikten och, om det finns skäl därtill, om att han eller hon har rätt att vägra att yttra sig (se 36 kap. 14 § rättegångsbalken). Att tillämpa motsvarande bestämmelser under löpande kontakter mellan revisor och företagsledningen är uppenbarligen förenat med särskilda svårigheter. Det kan också hävdas att en sådan ordning skulle vara tveksam från rättssäkerhetssynpunkt. Om ett bristfälligt uppfyllande av ett påbud från revisorn skall kunna leda till ett straffansvar för företagsledningen, bör t.ex. företagsledningen kunna få till stånd en rättslig prövning av påbudet redan när detta meddelas.

Även om, som tidigare har konstaterats, den av FAR föreslagna straffsanktionen skulle vara av visst värde, talar därför övervägande skäl mot att det införs en sådan.

Under beredningen av detta ärende har även diskuterats andra lösningar som kan tillförsäkra revisorn bättre information och hjälp från företagsledningen.

En av de diskuterade modellerna innebär att revisionen inte får slutföras om revisorn inte har fått de uppgifter och tillhandahållits det material som han eller hon har begärt. En sådan bestämmelse skulle kunna utgöra ett påtryckningsmedel på företagsledningen, eftersom avsaknaden av revisionsberättelse kan utlösa sanktioner mot bolagets företrädare (se 8 kap. 12 och 13 §§ årsredovisningslagen och 8 kap. 7 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, jfr även 8 kap. 7 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag).

I allmänhet torde det emellertid i en situation där revisorn får ett bristfälligt underlag för revisionen vara lämpligare att revisorn slutför revisionen och avger en revisionsberättelse där han eller hon redogör för de begränsningar som har gällt för revisionen. För revisionens intressenter –

aktieägare, borgenärer m.fl. – är det vanligen bättre att bristen på information offentliggörs genom att revisorn avger en revisionsberättelse än att revisionsberättelsen helt uteblir.

Inte heller den nu nämnda lösningen bör därför väljas.

En annan modell som har diskuterats innebär att det i lagen tas in bestämmelser om att revisorn i revisionsberättelsen skall ange om styrelsen eller den verkställande direktören inte har lämnat de upplysningar och det biträde som revisorn har begärt.

Som tidigare har berörts utgör ofta en oren revisionsberättelse en verkningfull reaktion från revisorns sida. Det gäller inte minst beträffande mindre företag, eftersom revisorn är skyldig att sända en kopia av en oren revisionsberättelse till skattemyndigheten (se t.ex. 10 kap. 33 a § aktiebolagslagen). Det kan synas tala för att i lagen ta in en bestämmelse som ålägger revisorn att i revisionsberättelsen särskilt anmärka på brister i information m.m. från företagsledningen.

Redan i dag torde det dock följa av god revisionssed att revisorn skall lämna en oren revisionsberättelse om styrelsen, den verkställande direktören eller företagsledningen i övrigt inte har lämnat revisorn upplysningar eller biträde i enlighet med 10 kap. 7 § aktiebolagslagen (jfr RS Revisionsstandard i Sverige 709 40). Av 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen följer för övrigt att revisorn i revisionsberättelsen skall anmärka om styrelsen eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen. Redan gällande rätt medför därför att underlåtenhet att lämna upplysningar och biträde enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen skall anmärkas i revisionsberättelsen. Ytterligare bestämmelser om detta torde inte tillföra något.

### 5.5 Bör styrelsen och VD:n åläggas att självmant lämna revisorn upplysningar?

**Bedömning:** Det bör inte införas någon lagregel om att styrelsen och den verkställande direktören självmant skall lämna revisorn upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

**Skälen för bedömningen:** I föregående delavsnitt har betonats att möjligheterna att genomföra en effektiv revision är beroende av att styrelsen och den verkställande direktören lämnar den information och det biträde som de är skyldiga att lämna enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen eller motsvarande bestämmelser i övrig associationsrättslig lagstiftning.

FAR har föreslagit att styrelsen och den verkställande direktören inte bara skall vara skyldiga att svara på frågor utan att de även skall lämna icke efterfrågad information av betydelse för revisionen. Förslaget kan

synas vara ägnat att ytterligare stärka revisorns möjligheter att erhålla fullständig information från företagsledningen.

Mot en regel av detta slag kan dock invändas att uppgiftsskyldigheten från den uppgiftsskyldiges perspektiv kommer att framstå som otydlig. Visserligen torde det många gånger stå ganska klart för styrelsen och den verkställande direktören vilka slag av uppgifter om bolagets förhållanden som är relevanta för revisionen. Någon möjlighet att mera exakt bedöma vilka upplysningar som revisorn har behov av har de dock sannolikt sällan. Det torde förutsätta kunskaper om revisorn sätt att arbeta som styrelsen och den verkställande direktören vanligen inte har. Att införa en generell skyldighet för styrelsen och den verkställande direktören att självmant lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för revisionen får mot den bakgrunden anses föra alltför långt.

Självfallet kan det ibland vara uppenbart för företagsledningen att viss information är av betydelse för revisorn samtidigt som det är av största betydelse för revisorns granskning att revisorn har tillgång till denna information. Det kan synas tala för att företagsledningen ändå bör ha en viss plikt att självmant lämna uppgifter till revisorn. En tänkbar ordning – mindre långtgående än den ovan diskuterade – är att företagsledningen åläggs att lämna revisorn alla de upplysningar som *uppenbart* är av betydelse för revisionen.

Det kan emellertid hävdas att även en sådan bestämmelse leder till avgränsningssvårigheter samtidigt som nyttan med bestämmelsen är begränsad.

Det är naturligt att det vid revisionen förekommer en dialog mellan revisorn och företagsledningen. En sådan dialog ger revisorn möjlighet att försäkra sig om att han eller hon har uppfattat företagets förhållanden på ett korrekt sätt och att undersöka vilken ytterligare information som han eller hon behöver. Vid denna dialog är, som ovan har framgått, företagsledningen redan enligt gällande rätt skyldig att lämna alla de upplysningar som revisorn begär. Något hinder för revisorn att därvid ställa frågor av mera allmän karaktär torde inte finnas. Revisorn bör exempelvis kunna fråga om det finns förhållanden som inte framgår av redovisningen men som ändå kan ha betydelse för företagets finansiella ställning. Det kan antas att den informationsskyldighet som utlöses när sådana frågor ställs till sin omfattning inte behöver skilja sig särskilt mycket från den som skulle bli följden av den lagregel som FAR har föreslagit. En fördel med att informationen begärs och lämnas inom ramen för dialogen mellan revisorn och företagsledningen är att det ökar möjligheterna att leta fram just den information som är relevant. Missförstånd kan också undvikas genom att styrelsen och den verkställande direktören kan begära att oklara frågor förtydligas.

Övervägande skäl talar därför för att FAR:s förslag inte bör leda till lagstiftning.

## 6 Revisorsjäv och vissa redovisningstjänster

### 6.1 Nuvarande jävsbestämmelser m.m.

I 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) finns bestämmelser som hindrar den som på olika sätt står det reviderade bolaget nära från att vara revisor i bolaget. Likalydande jävsbestämmelser återfinns i annan associationsrättslig lagstiftning, se 10 kap. 5 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 4 a kap. 5 § sparbankslagen (1987:619), 8 kap. 7 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 kap. 6 § stiftelselagen, 7 a kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker och 17 § revisionslagen (1999:1079). Dessutom finns motsvarande jävsbestämmelser för s.k. lekmanrevisorer. Vad som i det följande sägs om aktiebolagslagen gäller även denna lagstiftning.

Jävsbestämmelserna har civilrättslig karaktär. En revisor som är jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller. Vid sidan av jävsbestämmelserna finns det i revisorslagen (2001:883) näringsrättsliga regler om hur revisionsverksamhet skall bedrivas. Bland dessa finns bl.a. regler som innebär att en revisor måste vara oberoende i förhållande till det reviderade företaget. De rättsliga effekterna av ett förbjudet beroendeförhållande är dock annorlunda än effekterna av jäv. Exempelvis leder förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare till att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra revisionsuppdraget.

Jävsbestämmelserna innebär bl.a. att den inte får vara revisor som biträder vid bolagets bokföring (se 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen; ”redovisningsjäv”). Jävsbestämmelserna gäller också den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen (se första stycket 4; ”byråjäv”). Bestämmelserna om byråjäv utesluter inte att andra personer, verksamma vid samma revisionsbyrå som revisorn, bistår bolaget med redovisningstjänster. Den begränsningen gäller emellertid att sådana tjänster inte får avse bolagets *grundbokföring*.

Enligt 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) skall affärshändelser bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

I prop. 1997/98:99 behandlades frågan om redovisnings- och byråjäv kortfattat (se s. 146 f.). Det anmärktes beträffande byråjäv att det hade diskuterats om inte distinktionen mellan grundbokföring och huvudbokföring hade passerats av den tekniska utvecklingen. Skälet till det skulle vara att den tekniska utvecklingen har lett till att bokföringen i de allra flesta bolag är datorbaserad. Regeringen var den gången inte beredd att föreslå några preciseringar av reglerna men uttalade att det kunde finnas anledning att återkomma till frågan när den då pågående översynen av bokföringsbestämmelserna hade slutförts. Regeringen hänvisade också till Revisionsbolagsutredningens arbete.

Revisionsbolagsutredningens arbete avslutades år 1999 (se SOU 1999:43) och den 1 januari 2002 trädde en ny revisorslag i kraft (prop. 2000/01:146, SFS 2000:883). Revisorslagen innehåller bl.a. regler om revisorers oberoende. Dessa regler skall ses mot bakgrund av den ovan nämnda EG-rekommendationen om revisorers oberoende. Där sägs bl.a. följande om s.k. självgranskningshot (A 7.2.1).

*”Upprättande av räkenskaper och redovisning*

1. Ett självgranskningshot existerar då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper eller redovisning. Hur betydande hotet är beror på utsträckningen av dessa personers involvering i processen och graden av allmänt intresse.
2. Självgranskningshotet anses alltid vara för betydande för att möjliggöra deltagande i upprättandeprocessen, om inte den tillhandahållna hjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär.
3. När det gäller lagstadgad revision av kunder som är företag av allmänt intresse anses emellertid tillhandahållande av någon annan sådan hjälp än den som ligger inom ramen för revisionsmandatet orsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet, och bör därför förbjudas.”

Mot den nu angivna bakgrunden är det naturligt att på nytt ta upp frågan om huruvida den nuvarande bestämmelsen om byråjäv i aktiebolagslagen har en ändamålsenlig utformning.

*Revisorsnämnden, FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS* har under hand beretts tillfälle att lämna synpunkter i frågan. Revisorsnämnden har menat att bestämmelsen om byråjäv bör gälla bokföring, dvs. allt från grundbokföring till upprättande av årsredovisning. FAR och Revisorsamfundet har motsatt sig en förändring. Organisationerna har uttalat bl.a. att en ändring av den nuvarande ordningen skulle leda till högre kostnader för små företag. Enligt organisationerna är s.k. kombiuppdrag – varmed avses uppdrag där revisionsbyrån biträder en revisionsklient med redovisningstjänster – mycket vanliga utanför storstäderna.

## 6.2 En ny avgränsning för byråjäv

**Förslag:** Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall inte kunna vara revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv skall gälla vid revision enligt revisionslagen (1999:1079).

**Skälen för förslaget:** Redan i 1997 års proposition konstaterade regeringen att den nuvarande distinktionen mellan grundbokföring och huvudbokföring i bestämmelsen om byråjäv har passerats av den tekniska utvecklingen. Skälet till detta är att bokföringen i de allra flesta bolag är datorbaserad. Vid användning av ett bokföringsprogram registreras och systematiseras verifikationerna vid en och samma tidpunkt. Grund- och huvudbokföring sker alltså i princip samtidigt, även om vissa moment som får anses ingå i grundbokföringen – attestering och kontering – kan göras i förväg.

Revisorsnämnden har uppgett att bestämmelsen ger upphov till besvärliga gränsdragningsproblem. Enligt nämnden härrör problemen delvis från tillämpningen av nämndens numera upphävda föreskrifter om redovisningsjäv (6–9 §§ RNFS 1997:1). Vilken betydelse de nya bestämmelserna i revisorslagen får i detta avseende har ännu inte prövats.

En utgångspunkt för bedömningen av hur tillämpningsområdet för byråjäv skall bestämmas är att all revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Det kan vara ett hot mot det ”faktiska oberoendet”, dvs. en risk för att revisorn inte utför sin granskning på ett opartiskt sätt. Det kan också vara ett hot mot det ”synbara oberoendet”, dvs. en risk att revisionen inte vinner omvärldens tilltro eftersom revisorn inte framstår som opartisk. Ett s.k. kombiuppdrag – där någon, som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn, deltar i upprättandet av den bokföring som sedan skall granskas av revisorn – torde ofta ge upphov till sådana hot. Särskilt problematiskt är när en person på revisionsbyrån deltar vid upprättandet av revisionsklientens årsbokslut och årsredovisning, med vad det medför i fråga om ställningstaganden beträffande exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar.

Frågan bör dock inte ses enbart ur ett oberoendeperspektiv. Det har från revisorshåll hävdats att ett kombiuppdrag leder till en högre kvalitet på revisionen än vad som annars hade varit fallet. Revisorn får, om det är kolleger på hans eller hennes byrå som sköter bolagets redovisning, löpande information om väsentliga händelser i bolaget. Förutsättningarna att upptäcka och rätta till brister i bokföringen blir bättre. Det sker en löpande kontroll av att skatter och avgifter redovisas och betalas i rätt tid och med rätt belopp. Sammantaget skulle därför revisorns kontroll över bolaget bli starkare.



Revisorsnämnden har invänt mot detta och menat att revisorn kan erhålla samma information om en fristående redovisningsbyrå handhar bokföringen. Vidare är det Revisorsnämndens erfarenhet att kvaliteten på den revision som utförs inom ramen för ett kombiuppdrag ofta är sämre än kvaliteten på revision som utförs utan att det föreligger något kombiuppdrag. Revisorn i ett kombiuppdrag förlitar sig ofta, enligt nämnden, alltför mycket på den redovisning som upprättats med deltagande av hans eller hennes medarbetare. Revisionen får därmed inte den omfattning och kvalitet den skall ha enligt god revisionssed. Jfr Revisorsnämndens avgöranden i disciplinärendena dnr 2000-286, 2000-744, 2000-767, 2001-223, 2001-1376, 2002-896 och 2002-1482.

En viktig faktor att ta hänsyn till är EG-rekommendationen om revisorsers oberoende. Rekommendationen innebär att en person inte kan vara revisor i ett företag av allmänt intresse om någon, som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn, deltar i upprättandet av det reviderade företagets bokföring. Detta gäller oavsett vilken karaktär bokföringsarbetet har. När det gäller revision av företag som inte är av allmänt intresse godtar rekommendationen att kollegerna på revisionsföretaget deltar i bokföringen med hjälp som är av endast teknisk eller mekanisk karaktär. Hjälp av annat slag godtas dock inte.

Härav får anses följa att EG-rekommendationen, vad gäller företag som inte är av allmänt intresse, i vart fall inte godtar att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn deltar vid 1. de inledande momenten av grundbokföringen, och 2. upprättandet av årsbokslut och årsredovisning. Medverkan i dessa moment kan normalt inte anses vara av sådan "teknisk eller mekanisk karaktär" att det skulle vara tillåtet enligt rekommendationen (jfr avsnitt B 7.2.1 i rekommendationens bilaga). Den, jämfört med den nu gällande aktiebolagslagen, strängare syn på byråjäv som rekommendationen ger uttryck för, får anses ha goda skäl för sig.

När det gäller övriga i bokföringen ingående moment, dvs. dels det moment som avslutar grundbokföringen och huvudsakligen består av registrering av affärshändelserna i registreringsordning, dels det moment som innebär motsvarande registrering av affärshändelserna i systematisk ordning (huvudbokföring), kan inslaget av teknisk och mekanisk bearbetning sägas vara större och hotet mot revisorns oberoende därmed mindre. Det skulle därför vara tänkbart att i bestämmelsen om byråjäv, vad gäller företag som inte är av allmänt intresse, tillåta att dessa moment får utföras med deltagande av någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn. Denna modell torde emellertid ge upphov till betydande gränsdragningsproblem vilka skulle göra det svårt att i det enskilda fallet avgöra om jäv föreligger. Som exempel kan nämnas svårigheten att avgöra hur bearbetat räkenskapsmaterialet måste vara när det skickas till revisionsbyrån för att inte byråns efterföljande åtgärder skall ge upphov till jäv. Till detta kommer att det knappast är ändamåls-

enligt att en revisionsbyrå tillåts delta i bokföringens ”mellanliggande” moment men inte i dess inledande och avslutande moment. Detta gäller inte minst som förekommande datorbaserade bokföringssystem normalt är organiserade så att bokföringen av affärshändelser sker genom en enda åtgärd varigenom presentation av affärshändelser kan göras dels i registreringsordning (grundbokföring), dels i systematisk ordning (huvudbokföring). Med hänsyn till de rättsverkningar som är knutna till förekomsten av jäv enligt aktiebolagslagen – revisorn förlorar, när jäv föreligger, omedelbart sin behörighet att fullfölja revisionen av bolaget (jfr 10 kap. 24 § aktiebolagslagen) – är en sådan modell knappast lämplig.

Till detta kommer att EG-rekommendationen, som ovan har framgått, innebär att revisionsföretag inte på något sätt får delta i upprättandet av bokföring åt revisionsklienter som är företag av allmänt intresse, dvs. inte heller genom åtgärder som är av teknisk eller mekanisk karaktär. Med hänsyn härtill och då minimikraven i fråga om revisorers oberoende bör vara desamma i samtliga slag av företag (jfr prop. 2000/01:146 s. 65) bör revisionsföretag inte få delta i upprättandet av bokföring åt revisionsklienter.

Aktiebolagslagens bestämmelse om byråjäv bör alltså inte längre vara begränsad på det sätt som i dag är fallet. I stället bör en revisor anses jävig så snart någon av hans eller hennes kolleger i revisionsföretaget utför bokföringstjänster åt det reviderade företaget.

### 6.3 Något om konsekvenserna för små företag m.fl.

Den lagändring som föreslås syftar till att stärka kvaliteten hos och tilltron till den lagstadgade revisionen samt till att få svensk associationsrättslig lagstiftning att överensstämma med den europeiska samsyn på revisorns oberoende som uttrycks i det ovan nämnda EG-rättsliga regelverket.

Lagändringen kan förväntas få vissa konsekvenser för en del av de små företagen. Även om flertalet av dessa sköter sin bokföring på annat sätt än genom att anlita den valde revisorns revisionsbyrå (oftast genom att anlita en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå än den där den valde revisorn är verksam) är s.k. kombiuppdrag vanligt förekommande. *Svenska Revisorsamfundet SRS* uppskattar att hälften av uppdragen för revisionsbyråer utanför storstäderna består av kombiuppdrag. I många av dessa uppdrag är dock bokföringstjänsterna begränsade till att byrån deltar i upprättande av bokslut och årsredovisning. Kombiuppdrag förekommer enligt samfundet huvudsakligen i små företag. Företag med fler än åtta–tio anställda sköter normalt all bokföring själva och berörs således inte av den föreslagna ändringen.

Om revisionsföretag inte längre får biträda sina revisionsklienter med bokföringen, måste de revisionsklienter som hittills har anlitat revisions-

företaget för sådana tjänster lösa detta på annat sätt. Det närmast till hands liggande alternativet är att de i stället anlitar en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå än den där den valde revisorn är verksam. En annan möjlighet är att klienten fortsätter att anlita revisionsbyrån för bokföringen, medan en revisor verksam vid något annat revisionsföretag tar över revisionsuppdraget. För vissa företag kan det vara ett alternativ att själva utföra all sin bokföring.

Det finns inte anledning att tro att den föreslagna lagändringen innebär att de små företagens kostnader för bokföring ökar, särskilt mot bakgrund av att de nya marknadsförutsättningarna kommer att medföra ökad konkurrens mellan dem som tillhandahåller bokföringstjänster. Beträffande revisionsarvodena kan dessa förväntas öka något i den mån revisorerna i kombiuppdragen inte har utfört någon självständig granskning utan har förlitat sig och grundat sina slutsatser på uppgifter från dem som har utfört bokföringsarbetet. Sammantaget bör det, med hänsyn till förväntad ökad konkurrens om bokföringsuppdragen, i vart fall inte bli fråga om mer än en obetydlig ökning av de små företagens kostnader för bokföring och revision. – Det finns i det här sammanhanget anledning att påminna om att flertalet små företag redan idag sköter sin bokföring på annat sätt än genom det revisionsföretag, där den valde revisorn är verksam.

De revisionsföretag, som för närvarande tillhandahåller kombiuppdrag, måste, för att kunna behålla revisionsuppdragen, avstå från att delta i upprättandet av revisionsklienternas bokföring. Detta kan komma att beröra en stor andel av revisionsföretagens anställda. *Svenska Revisorsamfundet SRS* uppskattar att 40–50 procent av medarbetarna på revisionsbyråer utanför storstäderna arbetar med bokföringstjänster. Samtidigt tillkommer ett stort antal nya köpare av renodlade bokföringstjänster. De revisionsföretag, som tillhandahåller bokföringstjänster, kan förväntas hävda sig väl i konkurrensen om dessa köpare. Det finns naturligtvis inget hinder mot att revisionsföretag även fortsättningsvis erbjuder bokföringstjänster till företag som inte revideras av revisionsföretaget eller dess revisorer.

Därmed bör konsekvenserna för revisionsföretagen och den del av deras personal som arbetar med bokföringstjänster bli begränsade. Det kan dock inte uteslutas att en del revisionsföretag inte längre kommer att kunna erbjuda full sysselsättning åt sina anställda och att det till följd därav kommer att bli en överströmning av personal från revisionsbyråer till redovisningsbyråer som ägnar sig enbart åt bokföringstjänster.

Sammantaget bör konsekvenserna för revisionsbranschen vara hanterbara, särskilt om de nya reglerna förenas med lämpliga övergångsbestämmelser. De olägenheter som övergångsvis kan förekomma torde mer än väl kompenseras av de positiva effekter som förslaget kan antas få för kvaliteten hos och tilltron till revisionen. I dagsläget är förslagets kvanti-

tativa konsekvenser dock svåra att bedöma. Regeringen avvaktar med en slutlig sådan bedömning till dess att denna promemoria har remissbehandlats för att på så sätt erhålla remissinstansernas synpunkter.

## 7 Författningskommentar

### 7.1 Förslaget till ändring i aktiebolagslagen (1975:1375)

#### *10 kap. 16 §*

Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

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

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv (jfr prop. 1975:103 s. 423–426 och prop. 1997/98:99 s. 262).

I *första stycket 4* om s.k. byråjäv har ”grundbokföringen” ändrats till ”bokföringen”. Ändringen innebär att jäv föreligger så snart någon av revisorns kolleger på revisionsbyrån biträder det reviderade bolaget med någon del av bokföringen, vare sig det gäller grundbokföring, huvudbokföring eller upprättandet av årsredovisningen.

Bestämmelsen hindrar endast den som är verksam i samma *företag* som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen att vara revisor. Jäv enligt aktiebolagslagen föreligger däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp (se angående revisionsgrupp 2 § 6 revisorslagen [2001:883]). Frågan om en revisor i den sistnämnda

situationen kan inneha revisionsuppdraget får i stället prövas enligt revisorslagen.

#### *10 kap. 20 §*

Uppdraget som revisor gäller till slutet av den bolagsstämma enligt 9 kap. 7 § första stycket som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet.

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt första stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den bolagsstämma enligt 9 kap. 7 § första stycket som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

---

Paragrafen reglerar längden av revisorns uppdrag (jfr prop. 1997/98:99 s. 263 f.).

Det nya *andra stycket* innebär att bolaget kan välja, i den begränsade utsträckning som framgår av lagtexten, vilken mandattid som skall gälla för revisorn. En förutsättning är att revisorn redan har innehaft uppdraget under minst en mandatperiod. Skälen till ändringen har behandlats i avsnitt 4.1.

Om den som utser revisorn väljer att bestämma mandattiden enligt *andra stycket*, skall denna tid anges i beslutet. Mandattiden skall också framgå vid en anmälan för registrering enligt 43 §.

#### *10 kap. 23 §*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10-16 §§ eller bestämmelser i bolagsordningen hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

---

I paragrafen behandlas vad styrelsen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid (jfr prop. 1975:103 s. 426 och prop. 1997/98:99 s. 264 f.). De avslutande orden i den nuvarande lagtexten, ”för den återstående mandattiden”, har utgått. Mandattiden för den nye revisorn kommer alltså att vara den som anges i 20 §. Bakgrunden till ändringen har behandlats i avsnitt 4.2.

#### *10 kap. 27 §*

Revisionsberättelsen skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före den bolagsstämma som avses i 9 kap. 7 § första stycket.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

---

Enligt det hittillsvarande tredje stycket skall revisionsberättelsen innehålla vissa uppgifter av formell karaktär (jfr prop. 1997/98:99 s. 266).

Ändringen innebär att detta stycke upphävs. En bestämmelse med motsvarande innehåll har införts i 27 a § andra stycket.

*10 kap. 27 a §*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

- 1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*
- 2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*
- 3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 28–30 §.*

---

Av paragrafen framgår några förhållanden som skall anges i revisionsberättelsen. Förutom andra stycket saknar paragrafen tidigare motsvarighet. Bakgrunden till de nya bestämmelserna har behandlats i avsnitt 3.

Paragrafens *andra stycke* motsvarar det hittillsvarande 27 § tredje stycket. Den justeringen har gjorts att uppgifterna skall lämnas i revisionsberättelsens inledning. Därutöver har lagts till att inledningen skall innehålla en uppgift om vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat. Med ”normsystem för redovisning” avses årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt IAS, dvs. de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning 1606/2002/EG av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (Celex 32002R1606).

Av *tredje stycket* framgår att det i revisionsberättelsen skall anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat. Från och med 2004 är RS Revisionsstandard i Sverige ett sådant normsystem.

Enligt svensk god revisionssed har revisorn en rätt eller skyldighet att under vissa förutsättningar lämna revisionsberättelsen med reservation eller avvikande mening. I *fjärde stycket 1 och 2* sägs att revisionsberättelsen i förekommande fall skall ange detta. Av revisionsberättelsen skall enligt *fjärde stycket 3* också framgå om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande.

Lagen ger inte något besked om i vilka situationer revisorn skall förfara på något av de sätt som sägs i fjärde stycket. Så skall ske i enlighet med god revisions sed. Dess innehåll framgår bl.a. av RS Revisionsstandard i Sverige.

#### *10 kap. 28 §*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

---

Enligt det hittillsvarande *första stycket* skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida tillämplig lag om årsredovisning har följts när årsredovisningen upprättades (jfr prop. 1975:103 s. 431 f. och prop. 1997/98:99 s. 266 f.). Ändringen innebär en precisering av vad uttalandet skall innehålla. Skälen till ändringen har behandlats i avsnitt 3.

#### *10 kap. 32 §*

Utöver vad som följer av 28-31 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

---

I en ny andra mening tydliggörs att revisorn i förekommande fall skall hänvisa till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not (jfr prop. 1975:103 s. 433 och prop. 1997/98:99 s. 268). Bakgrunden till ändringen har behandlats i avsnitt 3.

#### *10 kap. 34 §*

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, samt 27 a § första och fjärde styckena, 28 §, 29 § första stycket 1, 32 och 33 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

*Koncernrevisionsberättelsens inledning* skall innehålla uppgift om moderbolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för koncernredovisning som moderbolaget har tillämpat.

På koncernredovisningen skall det tecknas en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, skall också detta antecknas på koncernredovisningen.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om koncernrevisionsberättelsen (jfr prop. 1997/98:99 s. 269 och, såvitt avser första stycket, prop. 1975:103 s. 434). *Första och andra styckena* har ändrats så att bestämmelserna kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen. Hänvisningen till 27 a § första och fjärde styckena innebär dels att koncernrevisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn, dels att revisorn skall ange om han eller hon lämnar en s.k. oren revisionsberättelse och i så fall av vilken anledning. Skälen till ändringarna har behandlats i avsnitt 3.

Vid tillämpningen av 28 § första stycket 1 skall revisorns uttalande avse huruvida koncernredovisningen ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ställning.

#### *11 kap. 11 §*

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte vara lekmannarevisor i dess dotterbolag.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för lekmannarevisorer (jfr prop. 1997/98:99 s. 280). Se författningskommentaren till 10 kap. 16 §.

### **7.2 Förslaget till ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)**

#### *10 kap. 5 §*

Den kan inte vara revisor som

1. är styrelseledamot, verkställande direktör eller innehar en befattning i ledande ställning i försäkringsbolaget eller dess dotterföretag eller



biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,

2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. på annat sätt än genom belåning av livförsäkringsbrev med stöd av försäkringsavtal står i låneskuld till bolaget eller något annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka ett sådant företag har ställt säkerhet.

I dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderbolaget.

Revisorerna får vid revisionen inte anlita någon som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor. Har bolagen i sin tjänst anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen får revisorerna dock anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisions sed.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för revisorer i försäkringsbolag. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### *10 kap. 6 §*

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

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

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

---

I paragrafens *tredje stycke* behandlas vad styrelsen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid. Ändringen innebär att styrelsen inte längre skall vidta åtgärder för att tillsätta en ny revisor ”för den återstående mandattiden”. För den nye revisorns mandattid gäller vad som sägs i 1 § andra stycket.

*10 kap. 11 §*

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före den ordinarie bolagsstämman.

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bolagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

- 1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*
- 2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*
- 3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 11 a § eller 11 b § andra och tredje styckena.*

---

Paragrafen innehåller, liksom 11 a–c §§, bestämmelser om revisionsberättelsen. *Andra–femte styckena* är nya. Se författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen (1975:1385).

*10 kap. 11 a §*

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

---

Paragrafen motsvarar det hittillsvarande 10 kap. 11 § andra stycket. Tillägget i första stycket *andra mening* innebär en precisering av vad revisorns uttalande skall innehålla.

*10 kap. 11 b §*

*Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelser, som kan föranleda ersättningskyldighet, ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt handlat i strid med denna lag, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag eller bolagsordningen, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.*

*Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.*

*Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela aktieägarna respektive delägarna, de delegerade och garanterna. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

---

Paragrafen motsvarar de hittillsvarande 10 kap. 11 § tredje och fjärde styckena. I fjärde stycket tydliggörs i en ny andra mening att revisorn i förekommande fall skall hänvisa till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not.

#### *10 kap. 11 c §*

*I moderbolaget skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall 11 §, 11 a § samt 11 b § första, andra och fjärde styckena tillämpas.*

---

Hänvisningarna i paragrafen, som motsvarar det hittillsvarande 10 kap. 11 § femte stycket, har ändrats så att bestämmelserna om koncernrevisionsberättelsen kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen.

#### *11 kap. 11 §*

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. är styrelseledamot, verkställande direktör eller innehar en befattning i ledande ställning i försäkringsbolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
2. är anställd hos bolaget eller på något annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till detta eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. på annat sätt än genom belåning av livförsäkringsbrev med stöd av försäkringsavtal står i låneskuld till bolaget eller något annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte vara lekmannarevisor i dess dotterföretag.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för lekmannarevisorer i försäkringsbolag. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

### 7.3 Förslaget till ändring i sparbankslagen (1987:619)<sup>1</sup>

#### *4 a kap. 1 §*

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

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

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt andra stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den ordinarie stämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag och lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

---

Paragrafens andra stycke reglerar längden av revisorns uppdrag.

Det nya *tredje stycket* innebär att bolaget kan välja, i den begränsade utsträckning som framgår av lagtexten, vilken mandattid som skall gälla för revisorn. En förutsättning är att revisorn redan har innehaft uppdraget under minst en mandatperiod.

Om den som utser revisorn väljer att bestämma mandattiden enligt andra stycket, skall denna tid anges i beslutet. Mandattiden skall också framgå vid en anmälan för registrering enligt 22 §.

#### *4 a kap. 5 §*

I en sparbank får den inte vara revisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,
2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *har* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

---

<sup>1</sup> Se not till sparbankslagen i avsnitt 2.

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som är huvudman i en sparbank får inte vara sådan revisor som avses i 4 §.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor får inte heller vara revisor i ett dotterföretag till banken.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor. Har banken anställda eller delegater med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta bankens interna revision, får revisorn dock anlita dessa i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för revisorer i sparbanker. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### *4 a kap. 7 §*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i reglementet hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

---

I paragrafen behandlas vad styrelsen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det finns något hinder för honom eller henne att vara revisor. Ändringen innebär att styrelsen inte längre skall vidta åtgärder för att utse en ny revisor ”för den återstående mandattiden”. För den nye revisorns mandattid gäller vad som sägs i 1 §.

#### *4 a kap. 12 a §*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bankens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som banken har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

*1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*

2. *revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*

3. *revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13, 14 eller 16 §.*

---

Av paragrafen framgår några förhållanden som skall anges i revisionsberättelsen. Se vidare författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen.

#### *4 a kap. 13 §*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

1. *årsredovisningen ger en rättvisande bild av bankens resultat och ställning,*
2. *förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

---

Paragrafen motsvarar den hittillsvarande 13 §. Tillägget i *första stycket andra meningen* innebär en precisering av vad revisorns uttalande skall innehålla.

#### *4 a kap. 14 §*

Om revisorerna vid sin granskning funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid med denna lag, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse eller mot reglementet.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela huvudmännen. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

---

Paragrafen motsvarar den hittillsvarande 14 §. I *andra stycket* tydliggörs i en ny tredje mening att revisorn i förekommande fall skall hänvisa till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not.

#### *4 a kap. 17 §*

I en moderbank skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Då skall 12–14 och 16 §§ tillämpas.

---

Hänvisningarna i paragrafen, som motsvarar den hittillsvarande 17 §, har ändrats så att bestämmelserna om koncernrevisionsberättelsen kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen.

#### *4 b kap. 11 §*

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,
2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,
3. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser som banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara lekmannarevisor får inte heller vara lekmannarevisor i ett dotterföretag till banken.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för lekmannarevisorer i sparbanker. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

### **7.4 Förslaget till ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar**

#### *8 kap. 7 §*

Den kan inte vara revisor som

1. är styrelseledamot eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,
2. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,
3. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderföreningen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om föreningens interna revision, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för revisorer i ekonomiska föreningar. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### *8 kap. 8 §*

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

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

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

Upphör en revisors uppdrag i förtid eller uppkommer hinder för honom enligt 3, 5 eller 7 § eller enligt stadgarna att vara revisor och finns det inte någon suppleant för honom, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts.

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

---

I paragrafens *fjärde stycke* behandlas vad styrelsen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det uppkommer hinder för honom att vara revisor. De avslutande orden i den nuvarande lagtexten, ”för den återstående mandattiden”, har utgått. För den nye revisorns mandattid gäller vad som sägs i 1 § andra stycket.

#### *8 kap. 13 §*

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall



inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om föreningens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som föreningen har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

- 1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*
- 2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*
- 3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13 a § eller 13 b § andra och tredje styckena.*

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

---

Paragrafen innehåller, liksom 13 a–c §§, bestämmelser om revisionsberättelsen. *Andra–femte styckena* är nya. Se författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### **8 kap. 13 a §**

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag. I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

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

---

Paragrafen motsvarar det hittillsvarande 13 § andra stycket. Tillägget i *första stycket andra meningen* innebär en precisering av vad revisorns uttalande skall innehålla. Jfr författningskommentaren till 10 kap. 28 § aktiebolagslagen.

#### **8 kap. 13 b §**

*Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försumelse som kan föranleda ersättningskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställan-*

*de direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.*

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

*Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

---

Paragrafen överensstämmer med de hittillsvarande 13 § tredje och femte styckena.

#### **8 kap. 13 c §**

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

1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),
2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1, 1 b och 2 §§ skattebetalningslagen.

---

Paragrafen överensstämmer med det hittillsvarande 13 § fjärde stycket.

#### **8 kap. 13 d §**

*I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall 13–13 b §§ tillämpas.*

---

Hänvisningarna i paragrafen, som motsvarar det hittillsvarande 13 § sjätte stycket, har ändrats så att bestämmelserna om koncernrevisionsberättelsen kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen.

### **7.5 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)**

#### **4 kap. 6 §**

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,

2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förändret av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1-4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *bokföringen* eller förändret av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1-4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

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

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första och andra styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionsd.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för revisorer i stiftelser. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### *4 kap. 11 §*

Revisorerna skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsår. *Den skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

I revisionsberättelsen skall det anmärkas om revisorererna vid sin granskning har funnit att

1. stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 eller 6 §,
2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag eller årsredovisningslagen inte har följts, eller

3. vad som enligt 1 eller 2 ligger en styrelseledamot eller förvaltaren till last eller annan åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättningsskyldighet enligt 5 kap. 1 § första meningen eller entledigande enligt 9 kap. 6 §.

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, skall även 30 § första stycket revisionslagen (1999:1079) iakttas när revisionsberättelsen upprättas.

---

I första stycket har tillagts en ny andra mening med en bestämmelse om revisionsberättelsens formella utformning. Vidare har paragrafens hit-tillsvarande andra och femte stycken flyttats till 11 b respektive 11 c §.

#### *4 kap. 11 a §*

*I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning skall följande gälla.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om stiftelsens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som stiftelsen har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som stiftelsen har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

- 1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens, förvaltarens eller annan revisors,*
- 2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*
- 3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 11 b § andra stycket.*

---

Av paragrafen, som är ny, framgår några förhållanden som skall anges i revisionsberättelsen. Vilka stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning framgår av 2 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078). Se vidare författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen.

#### *4 kap. 11 b §*

*I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning skall följande gälla.*

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen (1995:1554). I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av stiftelsens resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

*Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt årsredovisningslagen, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.*

---

Paragrafen motsvarar det hittillsvarande 11 § andra stycket. Tillägget i *andra stycket andra meningen* innebär en precisering av vad revisorns uttalande skall innehålla.

#### **4 kap. 11 c §**

*I en moderstiftelse skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse för koncernen. Härvid skall 11 § första stycket och andra stycket 2 och 3 samt 11 a och 11 b §§ tillämpas.*

---

Hänvisningarna i paragrafen, som motsvarar det hittillsvarande 11 § femte stycket, har ändrats så att bestämmelserna om koncernrevisionsberättelsen kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen.

## **7.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker<sup>1</sup>**

### **7 a kap. 1 §**

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

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

*Om samma revisor skall utses på nytt sedan tiden enligt andra stycket har löpt ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den ordinarie stämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag och lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

---

Se författningskommentaren till 4 a kap. 1 § sparbankslagen (1987:619).

### **7 a kap. 5 §**

I en medlemsbank får den inte vara revisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,

---

<sup>1</sup> Se not till lagen om medlemsbanker i avsnitt 2.

2. är anställd hos banken eller på något annat sätt *har* en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,

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

4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor får inte heller vara revisor i ett dotterföretag till banken.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt denna paragraf inte är behörig att vara revisor. Har banken anställda eller delegater med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta bankens interna revision, får revisorn dock anlita dessa i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för revisorer i medlemsbanker. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

#### *7 a kap. 7 §*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 3–5 §§ eller bestämmelser i stadgarna hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses. Finansinspektionen kan, om det finns särskilda skäl, medge att en ny revisor utses vid närmast följande ordinarie stämma.

---

I paragrafen behandlas vad styrelsen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det finns något hinder för honom eller henne att vara revisor. Ändringen innebär att styrelsen inte längre skall vidta åtgärder för att utse en ny revisor ”för den återstående mandattiden”. För den nye revisorns mandattid gäller vad som sägs i 1 §.

#### *7 a kap. 12 a §*

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om bankens firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som banken har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,
2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,
3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13, 14 eller 16 §.

---

Av paragrafen framgår några förhållanden som skall anges i revisionsberättelsen. Se vidare författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen.

#### *7 a kap. 13 §*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av bankens resultat och ställning,
2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.

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

---

Paragrafen motsvarar den hittillsvarande 13 §. Tillägget i *första stycket andra meningen* innebär en precisering av vad revisorns uttalande skall innehålla.

#### *7 a kap. 14 §*

Om revisorerna vid sin granskning funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid med denna lag, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2003:000) om bank- och finansieringsrörelse eller mot stadgarna.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna. *Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.*

---

Paragrafen motsvarar den hittillsvarande 14 §. I *andra stycket* tydliggörs i en ny tredje mening att revisorn i förekommande fall skall hänvisa till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not.

*7 a kap. 17 §*

I en moderbank skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Då skall 12–14 och 16 §§ tillämpas.

---

Hänvisningarna i paragrafen, som motsvarar den hittillsvarande 17 §, har ändrats så att bestämmelserna om koncernrevisionsberättelsen kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen.

*7 b kap. 11 §*

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. är styrelseledamot i banken eller dess dotterföretag eller delegat i banken eller biträder vid bankens bokföring eller medelsförvaltning eller bankens kontroll däröver,
2. är anställd hos banken eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till banken eller till någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder banken vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller bankens kontroll däröver,
3. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. står i låneskuld till banken eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser som banken eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Vad som sägs i första stycket 4 gäller bara om låneskulden eller säkerheten går utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i banken.

Den som enligt denna paragraf inte är behörig att vara lekmannarevisor får inte heller vara lekmannarevisor i ett dotterföretag till banken.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv för lekmannarevisorer i medlemsbanker. Se författningskommentaren till 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

**7.7 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)***17 §*

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,



3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *bokföringen* eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

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

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om jäv (jfr prop. 1998/99:130 s. 419).

I *första stycket 4* har ”grundbokföringen” ändrats till ”bokföringen”. Ändringen innebär att bestämmelsen omfattar all bokföring (jfr första stycket 2).

#### 24 §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företagsledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

---

I paragrafen behandlas vad företagsledningen skall göra om en revisors uppdrag upphör i förtid (jfr prop. 1998/99:130 s. 421 f.). De avslutande orden i den nuvarande lagtexten, ”för den återstående mandattiden”, har utgått. För den nye revisorns mandattid gäller vad som sägs i 21 §.

#### 27 §

Revisionsberättelsen skall lämnas till företagsledningen senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

---

Enligt det hittillsvarande tredje stycket skall revisionsberättelsen innehålla vissa uppgifter av formell karaktär (jfr prop. 1998/99:130 s. 423). Ändringen innebär att detta stycke upphävs. En bestämmelse med motsvarande innehåll har införts i 27 a § andra stycket.

#### 27 a §

*Revisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn.*

*Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om företagets firma och organisationsnummer eller personnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för redovisning som företaget har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.*

*I revisionsberättelsen skall också anges om*

- 1. revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,*
- 2. revisionens inriktning eller omfattning är begränsad,*
- 3. revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 28 eller 29 §.*

---

Av paragrafen framgår några förhållanden som skall anges i revisionsberättelsen. Se vidare författningskommentaren till 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen.

### **28 §**

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. *I uttalandet skall det särskilt anges om*

- 1. årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning,*
- 2. förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen.*

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

---

Enligt det hittillsvarande *första stycket* skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida tillämplig lag om årsredovisning har följts när årsredovisningen upprättades (jfr prop. 1998/99:130 s. 423). Ändringen innebär en precisering av vad uttalandet skall innehålla.

### **31 §**

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

---

I en ny andra mening tydliggörs att revisorn i förekommande fall skall hänvisa till förhållanden som beskrivs närmare i årsredovisningen, t.ex. i förvaltningsberättelsen eller i en not (jfr prop. 1998/99:130 s. 424).

### 33 §

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, samt 27 a § första och fjärde styckena, 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Revisorn skall på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen.

*Koncernrevisionsberättelsens inledning* skall innehålla uppgift om moderföretagets firma och organisationsnummer, den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser samt det eller de normsystem för koncernredovisning som moderföretaget har tillämpat.

---

Paragrafen innehåller bestämmelser om koncernrevisionsberättelsen (jfr prop. 1998/99:130 s. 425). Första och tredje styckena har ändrats så att bestämmelserna kommer i överensstämmelse med vad som gäller för revisionsberättelsen. Hänvisningen till 27 a § första och fjärde styckena innebär dels att koncernrevisionsberättelsen skall vara daterad och undertecknad av revisorn, dels att revisorn skall ange om han eller hon lämnar en oren revisionsberättelse och i så fall av vilken anledning.

Vid tillämpningen av 28 § första stycket 1 skall revisorns uttalande avse huruvida koncernredovisningen ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ställning.