

Justitiedepartementet

Ju2001/220/L1

Ju2003/629/L1

Ju2003/3072/L1

Sammanställning av remissyttranden över
promemorian Några frågor om revision

Innehåll

1 Allmänt	2
2 Fjärde bolagsrättsliga direktivet och revisionsberättelsen	9
3 Revisorns mandattid	16
4 Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn	23
5 Revisorsjäv och vissa redovisningstjänster	29
6 Förteckning över remissinstanserna	72

1 Allmänt

Riksrevisionen

Riksrevisionen tillstyrker huvuddelen av förslagen i promemorian. Då det gäller förslaget vad avser byråjäv är det dock nödvändigt att lösa därav föranledda problem för mindre bo-lag.

Hovrätten över Skåne och Bleking

Hovrätten kan i allt väsentligt ansluta sig till de överväganden och förslag som redovisas i promemorian. Hovrätten tillstyrker alltså förslagen i huvudsak. Dock vill hovrätten framföra några smärre synpunkter i ett par hänseenden.

Kammarrätten i Jönköping

Kammarrätten instämmer i de överväganden som gjorts i promemorian och tillstyrker förslagen med följande anmärkningar.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ)

BRÅ har inte något att erinra mot förslagen, men lämnar följande kommentarer.

Ekobrottsmyndigheten (EBM)

EBM instämmer i stort i de bedömningar som redovisas i promemorian och tillstyrker därför att förslagen genomförs. Det finns dock två frågeställningar som EBM känner ett behov av att kommentera något ytterligare. Den ena rör frågan om styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt bör straffsanktioneras och den andra avser utvidgningen av det s.k. byråjävet.

Finansinspektionen

Förslagen i rubricerad promemoria är ägnade att öka genomlysningen och förståelsen av revisionen. Finansinspektionen tillstyrker därför förslagen i promemorian.

Konkurrensverket

Från de utgångspunkter Konkurrensverket har att bevaka finns inget att anföra.

Patent- och registreringsverket (PRV)

PRV tillstyrker förslaget i den del som handlar om att bl.a. aktiebolagslagens (1975:1385) bestämmelser om revisionsberättelsens form och innehåll kompletteras.

PRV har i och för sig inget att erinra mot att det införs en bestämmelse i bl.a. aktiebolagslagen som innebär att revisorns mandattid i vissa fall bestäms till tre år istället för fyra år. PRV föreslår dock att denna bestämmelse endast skall gälla för publika bolag.

PRV ser det som positivt att det tydliggörs i lagstiftningen att revisor alltid väljs för en mandatperiod om normalt fyra år oavsett om den förre revisorn avgått under en pågående mandatperiod.

PRV instämmer med uppfattningen i promemorian att det inte skulle vara lämpligt att införa en straffsanktion om styrelse och verkställande direktör underlåter eller lämnar felaktiga upplysningar till revisorn. Vidare anser PRV det inte nödvändigt att införa en bestämmelse om att styrelsen och den verkställande direktören självmant skall lämna revisorn upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

PRV ställer sig tveksamt till den föreslagna ändringen av bestämmelserna om s.k. byråjäv. Enligt verkets uppfattning bör reglerna endast gälla för publika bolag.

Revisorsnämnden

Revisorsnämnden delar de bedömningar som redovisas i promemorian och tillstyrker förslagen. Myndigheten anser dock att 10 kap. 28 § första stycket 2 aktiebolagslagen samt motsvarande bestämmelser i övriga författningar bör ges en något annorlunda utformning. Vidare vill Revisorsnämnden understryka behovet av en ny avgränsning för byråjäv.

Rikspolisstyrelsen

Rikspolisstyrelsen har, utifrån de intressen som styrelsen har att företräda, inga synpunkter på de förslag som redovisas i promemorian.

Riksskatteverket (RSV)

RSV är i stort positivt till föreslagna ändringar av aktiebolagslagen och annan tillämplig associationsrättslig lagstiftning.

RSV anser emellertid att förslagen i promemorian i vissa delar bör bli föremål för ytterligare överväganden och omarbetning.

Skattemyndigheten (SKM) i Malmö

SKM tillstyrker förslagen i promemorian.

Skattemyndigheten (SKM) i Stockholm

SKM tillstyrker förslaget. Myndigheten har dock nedanstående synpunkt.

Skattemyndigheten (SKM) i Göteborg

I huvudsak delar SKM Justitiedepartementets överväganden.

SKM anser emellertid att straffsanktionering bör införas vad gäller styrelsens och verkställande direktörens upplysningsskyldighet samt att krav bör införas på att de självmant ska lämna revisorn upplysningar, enligt följande.

Skattemyndigheten (SKM) i Örebro

SKM tillstyrker lämnade förslag i promemorian Några frågor om revision och utvecklar nedan sin syn på förslaget till förändrade jävsregler.

Riksåklagaren

Riksåklagaren instämmer i de bedömningar som har redovisats i promemorian och tillstyrker de framlagda förslagen. Riksåklagaren delar således bland annat bedömningen att styrelsens och verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt inte bör straffsanktioneras och att övervägande skäl talar för en utvidgning av det s.k. byråjävet.

Länsstyrelsen i Stockholms län

Länsstyrelsen i Stockholms län finner efter genomgång av materialet i promemorian att Länsstyrelsen inte har några synpunkter.

Svenska kommunförbundet

Kommunerna äger ett stort antal aktiebolag. Som ägare har kommunerna ett intresse av hur revisionsfrågorna är reglerade. Särskilt viktigt är att revisionens oberoende är säkrat.

Finansbolagens förening

Föreningen biträder förslagen i promemorian.

Svenska Fondhandlareföreningen

Fondhandlareföreningen delar i allt väsentligt de förslag som läggs fram i promemorian och vill endast göra följande två påpekanden.

Företagarna

Företagarna delar promemorian bedömning förutom vad gäller revisorns mandattid, mandattid vid fyllnadsväl av revisor och revisors jäv.

En utgångspunkt är att regleringar bör göras så enkla att undantag inte behöver göras för småföretag. Promemorian verkar ha som utgångspunkt att samma regler ska gälla för alla företag, men ifrågasätter inte behovet av ytterligare reglering för småföretag. Detta gör att småföretags möjligheter begränsas onödigt mycket med förslagen. Företagarna vänder sig

mot detta synsätt och anser att förslagen måste anpassas ytterligare till småföretagen och deras intressenters förhållanden.

Lantbrukarnas Riksförbund

Förutom vad som sägs i kapitel 5 har inte LRF något att erinra mot förslagen.

FAR

Europeisk harmonisering

FAR framhåller vikten av att Sverige inte inför särbestämmelser som motverkar fullbordandet av EUs inre marknad eller som försvagar den europeiska positionen mot andra marknader, främst USA. Promemorians förslag, i vad de avser revisorns opartiskhet och självständighet vid redovisningstjänster, leder till båda dessa negativa effekter.

Fjärde bolagsrättsliga direktivet och revisionsberättelsen

FAR tillstyrker att ändringarna i fjärde direktivet beträffande revisionsberättelsens innehåll införlivas med svensk lag genom kompletteringar av aktiebolagslagen, men påpekar att lagändringarna bör begränsas till vad som direkt föranleds av direktivet, för att inte onödigt hindra en fortsatt anpassning till den internationella utvecklingen.

FAR lämnar nedan vissa detaljsynpunkter på de föreslagna ändringarna med avseende på revisionsberättelsen.

Revisorns mandattid

FAR avstyrker lagförslaget om möjlighet till treårig mandatperiod vid omval och föreslår i stället i första hand att FARs yrkesetiska regler, som accepterats av tillsynsmyndigheten och de facto av Europeiska kommissionen, skall anses ha implementerat rekommendationen. FAR föreslår i andra hand att ettåriga mandatperioder införs.

FAR föreslår att åtminstone mandatperioden för en revisor som har en tidigare vald medrevisor får sättas till medrevisorns återstående mandatperiod. (Skulle FARs andrahandsförslag i föregående punkt genomföras, elimineras problemet.)

Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar till revisorn

FAR vidhåller sin uppfattning om styrelsens upplysningsplikt och straffansvar för oriktig information, men föreslår att frågan får vila i avvaktan på vad som kan hända i EU.

Revisorsjämv och vissa redovisningstjänster

FAR avstyrker förslaget om skärpta jävsbestämmelser vid redovisningstjänster.

FAR föreslår i stället att alla bestämmelser om revisorsjämv utmönstras ur aktiebolagslagen, eftersom bara godkända och auktoriserade revisorer kan vara revisorer i aktiebolag och dessa har att rätta sig efter bestämmelserna i revisorslagen (2001:883).

Skulle jävsbestämmelser anses nödvändiga i aktiebolagslagen, föreslår FAR att dessa utformas i nära anslutning till revisorslagens analysmodell.

FAR framhåller att en översyn av bestämmelserna om redovisningsjämv som eventuellt kan finnas erforderlig måste göras med samma omsorg som präglad hanteringen av detta ärende under de senaste tre decennierna.

FAR finner dock att några bärande skäl för ännu en översyn av bestämmelserna om redovisningsjäv inte har framförts.

FAR hävdar att promemorian feltolkar EG-rekommendationens text om redovisningstjänsternas inverkan på revisorns oberoende.

FAR hävdar att promemorians omdöme om dålig kvalitet på revisionen i s.k. kombiuppdrag saknar stöd i verkligheten och att de sju disciplinärenden som åberopas saknar relevans.

FAR hävdar att promemorians föreställning om de mindre företagens bokföringsorganisation underskattar behovet av kompetent biträde.

FAR hävdar att promemorian underskattar kostnadseffekten av de föreslagna lagändringarna.

FAR hävdar att de föreslagna lagändringarna skulle leda till rekryteringssvårigheter för revisionsbyråbranschen och att detta även skulle få konsekvenser för tillflödet av redovisningskunniga ekonomer till näringslivet.

Strävan efter en europeisk harmonisering

En betydande del av promemorian upptas av förslag till lagändringar som föranleds av EG-rättsliga regler. FAR hälsar med tillfredsställelse att den svenska lagstiftaren, utan dröjsmål och i en positiv anda, bidrar till en europeisk harmonisering av den del av bolagsrätten som det nu gäller. Detta ligger helt i linje med det arbete som FAR bedriver inom ramen för den europeiska revisorsfederationen, Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), och den inställning som FEE i sin tur intar gentemot Europeiska kommissionen.

FAR finner det desto beklagligare att Justitiedepartementet på en punkt, nämligen frågan om revisorernas opartiskhet och självständighet, tenderar att sälla sig till den grupp av medlemsstater som väljer att inte solidarisera sig med rekommendationen om revisorers oberoende utan behålla, eller (som i det svenska fallet med redovisningsjäv) t.o.m. nyskapa nationella regler av starkt skiftande och inbördes oförenligt innehåll. En sådan utveckling kan endast försvåra fullbordandet av den inre marknaden och inte minst försvaga den europeiska positionen i förhållande till andra internationella aktörer, främst USA.

Svenska Revisorsamfundet (SRS)

Revisorsamfundet SRS har inget att erinra mot att regler om revisionsberättelsens utformning inarbetas i författning (3.).

Reglerna om revisorns mandatperiod bör allmänt ses över (4.).

Revisorsamfundet instämmer i promemorians förslag såvitt gäller styrelsens och VD:s skyldigheter att lämna upplysningar och biträde till revisorn (5.).

Slutligen avstyrks förslaget att begränsa revisionsbyråers möjligheter att biträda med redovisningstjänster i kombinerade revisions- och redovisningsuppdrag (6.). Vi delar dock upp-

fattningen att de nuvarande reglerna bör ses över. De främsta motiven för vårt ställningstagande är att kvaliteten i kombinerade uppdrag generellt är högre än i andra typer av uppdrag och särskilt i jämförelse med uppdrag som handhas av en fristående redovisningsbyrå. Detta styrks bl.a. av en genomgång av tillsynsärenden. Vidare menar vi att skillnaderna mellan företag av allmänt intresse och övriga bolag i EG:s rekommendation om oberoende konsekvent bör införas i svensk rätt. Vidare anser vi att rekommendationen skall tolkas så att biträde med redovisningstjänster, innefattande boksluts- och årsredovisningstjänster, är tillåtet för icke noterade bolag förutsatt att vissa begränsningar iakttas. Slutligen anser vi att konsekvenserna av förslaget underskattats och i andra avseenden inte belysts, t.ex. vad avser konsekvenser för ekonomisk brottslighet.

Sveriges Advokatsamfund

Advokatsamfundet tillstyrker i huvudsak förslagen i promemorian. Samfundet finner dock att vissa förslag, särskilt vad gäller mandattid samt ny avgränsning för byråjäv, inte är tillräckligt långtgående och tydliga.

I de fall hänvisning görs till regleringar i aktiebolagslagen (ABL), gäller hänvisningen i tillämpliga delar även övriga av utredningen berörda företagsformer.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Aktiespararna ser positivt på Justitiedepartementets promemoria. Revisorn utses på bolagsstämman av bolagets aktieägare. En revisors uppgift är att på aktieägarnas vägnar utöva den kontrollfunktion över bolagsledningen som de av praktiska skäl inte själva kan utöva. Kontrollfunktionens betydelse har ökat i takt med att det institutionella ägandet har ökat och det enskilda privata ägandet minskat. Revisorns uppgift är att granska dels bolagets årsredovisning och bokföring, dels styrelsens, och i förekommande fall, den verkställande direktörens förvaltning. Syftet med den lagstadgade revisionen är att ge ägarna ett beslutsunderlag vid kommande bolagsstämma. Därför är det av yttersta vikt att revisionen är tillförlitlig och utförs av en helt oberoende revisor. Detta är av stor betydelse inte minst för att återställa allmänhetens förtroende för näringslivet.

- Aktiespararna instämmer med promemorians förslag om att införliva det färde bolagsrättsliga direktivet med den svenska lagtexten.
- Aktiespararna anser att det är viktigt att underlätta för de svenska marknadsnoterade bolag som önskar tillämpa EG-kommissionens rekommendation om revisorsrotation. Aktiespararna tillstyrker Justitiedepartementets förslag om att den lagstadgade mandattiden i vissa fall skall kunna bestämmas till tre år istället för fyra år.
- Aktiespararna ställer sig positivt till FAR:s hemställan om straffsanktionering av företagsledningens skyldighet att bistå revisorn samt lämna upplysningar till denne och att företagsledningen även självmant skall lämna upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.
- Beträffande marknadsnoterade bolag tillstyrker Aktiespararna förslaget om att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen inte skall kunna vara revisor i bolaget. Då onoterade bolag faller

utanför vårt verksamhetsområde avstår Aktiespararna från att lämna synpunkter avseende dessa.

Lindebergs Grant Thornton (LGT)

När det gäller promemorian som helhet delar LGT i grunden de ställningstaganden och motiveringar som framförs i FAR:s remissyttrande.

2 Fjärde bolagsrättsliga direktivet och revisionsberättelsen

Riksrevisionen

Förslag till ändringar i Aktiebolagslagen (ABL) då det gäller revisionsberättelsens form och innehåll. (27§, 28§, 32§ och 34§)

Riksrevisionen tillstyrker förslaget om ändringar i ABL då detta i stort tillämpas idag eller är delar av beslutad revisionsstandard, som kommer att börja tillämpas vid revision av räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2003.

Förslag till ändringar i ABL då det gäller koncernrevisionsberättelsen (34§)

Riksrevisionen tillstyrker förslaget då ändringarna för enskilt bolag bör få genomslag i koncernens revisionsberättelse.

Förslag till ändringar i försäkringsrörelselagen, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar, lagen om medlemsbanker och revisionslagen.

Riksrevisionen tillstyrker förslaget då enhetlig lagstiftning om möjligt bör gälla oavsett företagsform.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

Hovrätten är inte helt övertygad om att den svenska lagregleringen fullt ut kommer att täcka direktivets krav på att revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som har följts (s. 39 f.). En komplettering av gällande regler kunde därför behöva övervägas. Vidare anser hovrätten att det av lagtexten bör uttryckligen framgå att det i revisionsberättelsen skall i förekommande fall anges att revisorns uttalande om årsredovisningen görs utan reservation, eftersom det annars är tveksamt om direktivets krav i detta hänseende är uppfyllt (s. 40 f.).

Kammarkollegiet

Kammarkollegiet har inga invändningar mot att en enhetlig lagstiftning om revisionsberättelsens form och innehåll samt revisorsjäv skall gälla för alla associationsformer. Inte heller har kollegiet några invändningar mot de framlagda förslagen i sak. En stiftelse är dock inte någon association. Kollegiet tillstyrker att samma regler gäller även för stiftelser.

I förslaget till ny bestämmelse i 4 kap. 11 a § tredje stycket stiftelselagen sid. 25 och 76 i promemorian finns ett skrivfel. Där bör i stället anges vilket normsystem som revisorn har tillämpat.

Kammarkollegiet ifrågasätter om inte i huvudsak motsvarande regelsystem vad avser revisionsberättelsens form och innehåll som nu föreslås för företagen också bör utarbetas för den statliga revisionen.

Patent- och registreringsverket (PRV)

Den 6 maj 2003 har Rådet antagit ändringar av det fjärde bolagsrättsliga direktivet¹ som innebär att det i direktivet införs en artikel med bestämmelser om vad den lagstadgade revisionsberättelsen skall innehålla. Idag innehåller aktiebolagslagen och annan motsvarande associationsrättslig lagstiftning² vissa riktlinjer angående revisionsberättelsens form och innehåll. I övrigt bestäms revisionsberättelsens innehåll av god revisionsred. I promemorian konstateras att det torde vara nödvändigt att införliva direktivets bestämmelse i bl.a. aktiebolagslagen. PRV tillstyrker promemorians lagförslag i denna del.

PRV vill dock påpeka att formkravet på att revisionsberättelsen skall vara undertecknad av revisorn kan förhindra elektronisk kommunikation. Den föreslagna bestämmelsen i 10 kap. 27 a § aktiebolagslagen samt motsvarande bestämmelser i förslaget bör därför kompletteras med en regel som tillåter elektroniska rutiner. Detta i enlighet med FORMEL-gruppens förslag.³

Revisorsnämnden

Enligt den föreslagna lydelsen av 10 kap. 28 § första stycket 2 aktiebolagslagen skall det i revisorns uttalande särskilt anges om ”förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen”. Enligt Revisorsnämndens uppfattning är det inte tillräckligt klart att kravet om förenlighet med resultaträkningen och balansräkningen gäller även för andra delar av årsredovisningen än förvaltningsberättelsen, jfr den engelska texten i direktivet vilken enligt Revisorsnämndens uppfattning innebär att det är ”the annual report” som skall vara förenlig med resultaträkningen och balansräkningen. Med hänsyn härtill anser Revisorsnämnden att lagtexten i stället bör utformas så att det klart framgår att årsredovisningen i dess helhet skall vara förenlig med däri ingående resultaträkning och balansräkning. Det nu anförda gäller på motsvarande sätt för bestämmelserna i övriga aktuella författningar.

Riksskatteverket (RSV)

En ny bestämmelse om revisionsberättelsens form och innehåll föreslås bli införd i 27 a § aktiebolagslagen. Förslaget om innehållet kan dock i ett avseende tyckas oklar. I förslaget stadgas bl.a. att i revisionsberättelsen ska anges om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad. Enligt RSV:s uppfattning är en revision till sin natur alltid begränsad då den inte kan omfatta allt räkenskapsmaterial. Vad som avses med begränsad har inte utvecklats närmare i promemorian. Någon ledning i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som utgjort grund för ändringsförslag i denna del ges inte heller. I direktivet saknas motsvarande bestämmelse.

¹ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978

² Bestämmelser om revision finns även i försäkringsrörelselagen (1982:713), sparbankslagen (1987:619), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220), lagen (1995:1570) om medlemsbanker och revisionslagen (1999:1079).

³ Se Ds 2003:29 Formel –Formkrav och elektronisk kommunikation s.90-91.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Fakultetsnämnden tillstyrker promemorians förslag med följande reservation.

Uttalande om att årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning

I promemorians förslag till ändringar i 10 kap. 28 § ABL föreslås att revisorn i revisionsberättelsen särskilt skall ange om ”årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning”. Fakultetsnämnden vill ifrågasätta kopplingen av revisorns rapportering rörande årsredovisningens kvalitet till begreppet rättvisande bild.

Artikel 51 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet kräver att revisionsberättelsen skall innehålla: “an audit opinion which shall state clearly the opinion of the statutory auditors as to whether the annual accounts give a true and fair view in accordance with the relevant financial reporting framework...”. I den svenska översättningen av artikeln har “true and fair view” översatts med begreppet rättvisande bild.

I redovisningssammanhang anses emellertid sambandet mellan “true and fair view” och det svenska begreppet rättvisande bild inte vara helt klart. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet utgår från att begreppet “true and fair view” sätter de rättsliga kvalitetskraven på redovisningens innehåll. Begreppet utgör därmed den rättsliga standard på vilken redovisningskraven vilar.¹

Förhållandena är annorlunda i Sverige. Här utgör begreppet god redovisningssed den rättsliga standard som redovisningen skall möta. Av årsredovisningslagens (ÅRL) förarbeten framgår att kravet på rättvisande bild närmast är att se som ett delmoment i kravet på efterlevnaden av den goda redovisningsseden.² IAS-utredningen har i sitt betänkande Internationell redovisning i svenska företag (SOU 2003:71) föreslagit att ändringarna i ÅRL – vilka skall ha till syfte att utöka företagets utrymme för val av redovisningsmetoder – alltså skall begränsas av kravet på att god redovisningssed skall iaktas.³ Utredningens förslag innebär således att den goda redovisningsseden även framdeles kommer att utgöra den rättsliga standard som företagets årsredovisning skall möta.

Sammantaget kan det, sett ur detta perspektiv, ifrågasättas om det inte framstår som lämpligare att i revisionsberättelsen koppla utlåtandemeningen till den rättsliga standarden god redovisningssed. En konsekvens av detta blir att promemorians hänvisning från 10 kap. 34 § till 10 kap. 28 § ABL måste justeras.

Svenska kommunförbundet

Vi tillstyrker förslaget, men föreslår att förslagets formulering i 10 kap 27 a § 2 st. aktiebolagslagen (ABL) och motsvarande i övriga lagar ändras till "...det normsystem för redovisning som bolaget skall tillämpa". Förslagets formulering "...har tillämpats" kan missleda läsaren av revisionsberättelsen att tro att angivet normsystem faktiskt har tillämpats fullt. Den faktiska tillämpningen är föremål för revisorns granskning och bedömning och därav

¹ Artikel 2.3.

² Prop. 1995/96:10, del 2, s. 181. Jfr Per Thorell, ÅRL – Årsredovisningslagen, En kommentar, 1996, s. 103 ff.

³ SOU 2003:17, s.14.

följande eventuella synpunkter och uttalanden senare i revisionsberättelsen t ex om att bolaget inte har tillämpat det normsystem som varit avsett.

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv tillstyrker redovisade överväganden rörande komplettering av aktiebolagsbestämmelser om revisionsberättelsens form och innehåll.

Svenska Bankföreningen

Bankföreningen tillstyrker de föreslagna ändringarna i aktiebolagslagen, som föranleds av en anpassning till de nya EG-rättsliga reglerna. Föreningen vill dock påpeka att det kan finnas anledning att beakta förslagen i promemorian "Formel - formkrav och elektronisk kommunikation" (Ds 2003:29), i syfte att säkerställa att utrymme finns för anpassning till den tekniska utvecklingen.

Fristående Sparbankers Riksförbund (FSR)

Tillstyrks av FSR.

Företagarna

För att begreppen ska passa i alla olika medlemsländer så blir ibland uttryck i EG-direktiv m.m. alltför abstrakta för att den oinvigde ska kunna förstå vad det handlar om. Det är därför bra att promemorian i ett par fall har konkretiserat de abstrakta uttrycken till vad det handlar om i svenska sammanhang.

FAR

Införlivande med svensk rätt

Förslaget om nya regler för revisionsberättelsens innehåll har sin utgångspunkt i den nyinförda artikel 51a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Som korrekt påpekas i promemorian kommer god revisionssed i Sverige från och med 2004 att utgöras av RS – Revisionsstandard i Sverige, som är grundad på de internationella standarderna ISA med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. Likaledes korrekt påpekas att den nya artikeln i direktivet mer eller mindre uttryckligen uppfylls av den mall för revisionsberättelsen som ingår i RS. I promemorian hävdas emellertid att det från juridisk synpunkt inte är tillräckligt att direktivets bestämmelser överensstämmer med god revisionssed i Sverige. FAR har ingen grund för att ta ställning till den ståndpunkten. FAR ser dock inte några nackdelar med att ändringarna i direktivet införlivas med svensk lag genom kompletteringar av aktiebolagslagen och tillstyrker därför förslaget.

Arbetet med en internationell harmonisering av revisionsberättelsen är dock inte på långt när avslutat, och det är därför angeläget att lagen åtminstone inte utformas så att den binder utvecklingen mer än gemenskapsrätten får anses kräva. Som illustration kan nämnas att

en arbetsgrupp inom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) håller på med en omskrivning av ISA 700 som bl.a. syftar till att skilja mellan å ena sidan det internationella uttalandet om "true and fair view" relaterat till "financial statements" och å andra sidan eventuellt tillkommande uttalanden baserade på nationella regelverk, t.ex. de svenska uttalandena om fastställelse av räkningarna, vinstdispositionen och ansvarsfriheten. Av materialet till IA-ASBs julisammanträde framgår att arbetsgruppen tänker sig en tvådelad revisionsberättelse med underrubriker:

Report on the financial statements

We have audited ...

Management's responsibility

...

Auditor's responsibility

...

Our opinion

...

Report on other legal and regulatory requirements

We also performed the specific additional procedures ...

Omskrivningen av ISA 700 har kommit långt, och enligt arbetsgruppens nuvarande plan skall en remissversion behandlas av IAASB vid dess sammanträde i oktober 2003.

Ytterligare förändringar av den svenska revisionsberättelsen kan alltså aktualiseras inom en kort tidrymd.

Revisionsberättelsens innehåll

Vad avser de enskilda ändringsförslagen har FAR följande kommentarer.

27a § ABL:

I första stycket sägs att revisionsberättelsen skall vara undertecknad av revisorn. FAR föreslår att bestämmelsen stäms av mot förslagen i Formel – Formkrav och elektronisk kommunikation (Ds 2003:29) för att inte i onödan blockera en anpassning till den tekniska utvecklingen.

I andra stycket föreslås att revisionsberättelsens inledning skall innehålla bl.a. uppgift om "... det eller de normsystem för redovisning som bolaget tillämpat". Motsvarande tillägg föreslås i 34 § beträffande koncernrevisionsberättelsen.

På detta stadium i revisionsberättelsens logiska disposition finns det ännu ingen grund för att meddela vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat. Däremot är det väl bekant vilka normsystem för redovisning som bolaget skall tillämpa, och även vilka normsystem för redovisning som företagsledningen hävdar att den har tillämpat när den fullgjort sitt ansvar att upprätta årsredovisningen. Det är först senare, i revisionsberättelsens stycken med uttalanden, som revisorn logiskt kan bestyrka huruvida bolaget faktiskt har tillämpat de avsedda normsystemen, baserat på den granskning han eller hon utfört enligt beskrivningen i revisionsberättelsens andra stycke. Formuleringen av revisionsberättelsens

första stycke är viktig för att läsaren inte skall uppfatta texten som ett uttalande redan på detta stadium.

Frågan om att ange normsystem i revisionsberättelsen är inte ny. IAASB har, som ovan nämnts, tillsatt en arbetsgrupp för omarbetning av ISA 700, och den gruppen har till IAASBs sammanträde i juli 2003 föreslagit följande formulering av revisionsberättelsen i detta avseende:

Management's responsibility

Management is responsible for the preparation of financial statements that fairly present the financial position, financial performance and cash flows of the company in accordance with International Financial Reporting Standards ...

Enligt FARs mening är förslaget bra och kan rimligen inte missuppfattas. Det är f.n. inte bekant vilken ställning IAASB tagit till förslaget, men detta bör vara känt i tid för att kunna beaktas under lagstiftningsärendet.

28 § ABL:

I första stycket punkt 2 föreslås att det i uttalandet om årsredovisningen särskilt skall anges om ”förvaltningsberättelsen är förenlig med resultaträkningen och balansräkningen”, allt i linje med den engelska texten i direktivet (... the consistency or otherwise of the annual report with the annual accounts for the same financial year). ”Förvaltningsberättelsen” är sålunda en översättning av ”annual report” (jämför förordet till RS punkt 22). Den svenska förvaltningsberättelsen har en lång tradition och ett till sina huvudbeståndsdelar sedan länge givet innehåll, mest bestående av beskrivningar i löpande text. Den föreslagna lagtexten ger ett något udda intryck, använd om den svenska traditionella förvaltningsberättelsen. FAR ser en risk att departementets goda ambition att åstadkomma en ”klar och tydlig” lagstiftning (sid. 42) på denna punkt inte skulle uppnås, utan att förslaget snarare skulle skapa en förvirring kring något som hittills torde ha varit relativt klart.

32 § ABL:

FAR har inga invändningar mot det föreslagna tillägget i denna paragraf.

Svenska Revisorsamfundet (SRS)

Internationellt pågår en utveckling av revisionsstandarder som kan komma att påverka revisionsberättelsens utformning. Mot denna bakgrund kan en lagreglering av revisionsberättelsens utformning framstå som en mindre lämplig metod. Då årsredovisningsdirektivet innehåller relativt detaljerade krav på revisionsberättelsens utformning och direktivbestämmelser bör implementeras genom författning har Revisorsamfundet SRS inget att erinra mot förslaget.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

SRF tillstyrker, förslaget, då inget materiellt påverkas av förändringen, utan den enbart avser textanpassningar av ABL till direktivet, utan att medföra något förändrat arbetssätt.

Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund (SBRF)

SBRF har inget att erinra mot förslaget.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Aktiespararna instämmer med promemorians förslag om att införliva direktivet i den svenska lagtexten.

Föreningen Stiftelser i Samverkan

Vi föreslår att lagtexten i 4 kap. 11 a § andra stycket bör lyda som följer:

Revisionsberättelsens inledning skall innehålla uppgift om stiftelsens namn och firma, organisationsnummer, den ---- i enlighet med förslaget --- har tillämpat.

Kort om bakgrunden till vårt ändringsförslag: En stiftelse har alltid ett namn. Den har firma om den bedriver näringsverksamhet. Namn och firma kan överensstämja men det behöver inte vara så.

3 Revisorns mandattid

Riksrevisionen

Förslag till ändring i ABL då det gäller revisors mandattid vid omval. (20§)

Riksrevisionen tillstyrker förslaget då detta möjliggör en anpassning till den sju års regel för den ansvarige revisorn som återfinns i EG- kommissionens rekommendationer.

Förslag till ändring i ABL då en revisors uppdrag har upphört i förtid. (20§)

Riksrevisionen tillstyrker förslaget då mandattiden för den revisor som efterträder i vissa fall kan bli för kort med tanke på komplexiteten i främst stora bolag.

I det fall revisorsuppdrag upphör i förtid ska det enligt föreliggande förslag väljas en ny revisor på fyra år i stället för återstående mandattid. Riksrevisionen kan inte se några avgörande nackdelar med att revisorer får olika mandattider i det fall bolaget har flera revisorer. Det eventuella merarbete och ökade kostnader för att revisorsval sker vid olika tillfällen ska ställas mot fördelarna med att övergångar underlättas av att inte alla revisorer byts ut samtidigt.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

Enligt EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 skall den som är huvudansvarig för ett revisorsuppdrag i ett företag av allmänt intresse bytas ut inom sju år efter det att han eller hon har utsetts. Hovrätten vill ifrågasätta om det inte i svensk lagstiftning bör införas en motsvarande regel om s.k. revisorsrotation (avsnitt 4).

Patent- och registreringsverket (PRV)

I EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorerers oberoende i EU, anges att i ett företag av allmänt intresse skall den som är huvudansvarig för ett revisionsuppdrag bytas ut inom sju år efter det att han eller hon utsetts. PRV menar att regler om sådan s.k. revisorsrotation kan vara befogade i publika aktiebolag. PRV vill dock göra lagstiftaren uppmärksam på att det kan vara svårt för små och medelstora företag på mindre orter att anlita en ny revisor efter sju år. Många av de drygt 290 000 privata aktiebolagen har också antagit i sin bolagsordning en bestämmelse om att revisorns mandattid skall vara 4 år. Dessa bolag kan känna sig tvingade att ändra i sin bolagsordning om aktiebolagslagen ändras. PRV föreslår därför att denna regel endast skall gälla för publika aktiebolag, dvs. sådana som torde vara av allmänt intresse.

Mot bakgrund av att det förekommit tolkningssvårigheter om för vilken mandatperiod en ny revisor skulle väljas när den förre avgått i förtid, ställer sig PRV positivt till utformning av det i lagförslaget lämnade nya lydelsen av bl.a. 10: 23 aktiebolagslagen.

Riksskatteverket (RSV)

Enligt förslag i promemorian ska den fasta mandattiden för revisorer justeras så att den i vissa fall kan bestämmas till tre istället för fyra år. Justeringen avser mandattid vid omval av revisor i aktiebolag, sparbanker och medlemsbanker.

Förslaget är en anpassning till EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer. I rekommendationen föreskrivs att den som är huvudansvarig för ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse ska 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.

Rekommendationen är inte direkt bindande för medlemsstaterna, men som det framförs i promemorian så är det naturligt att nämnda regler så långt möjligt kommer till uttryck i den nationella lagstiftningen. Som framgår ovan har man i promemorian också föreslagit tillämpning av rekommendationens regler för aktiebolag, sparbanker och medlemsbanker. Enligt RSV:s uppfattning finns det emellertid företag som drivs i andra företagsformer som också har ett allmänt intresse. RSV anser därför att mandattiden för revisorer åtminstone bör justeras i t.ex. lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen samt försäkringsrörelselagen. Härigenom kommer dessa lagar att få ett motsvarande regelverk avseende mandattiden för revisorer som t.ex. aktiebolagslagen.

Skattemyndigheten (SKM) i Stockholm

Enligt förslaget ska den fasta mandattiden för revisorer justeras så att den i vissa fall kan bestämmas till tre i stället för fyra år. Justeringen avser mandattid vid omval av revisor i aktiebolag, sparbanker och medlemsbanker. Förslaget är en anpassning till EG-kommissionens rekommendation 2002/590 från den 16 maj 2002, Revisorers oberoende i EU. Rekommendationen föreskriver 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. Rekommendationen är inte bindande för medlemsstaterna men som det framförs i promemorian så är det naturligt att rekommendationens innehåll så långt som det är möjligt kommer till uttryck i nationell lagstiftning eller annan nationell normgivning.

Enligt SKM finns det företag som drivs i andra företagsformer som också har ett allmänt intresse. SKM anser därför att mandattiden för revisorer bör justeras i t.ex. lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen samt försäkringsrörelselagen så att dessa lagar får ett motsvarande regelverk avseende mandattid för revisor som t.ex. aktiebolagslagens.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Fakultetsnämnden har ingen erinran mot promemorians förslag i rubricerade delar.

Svenska kommunförbundet

Vi delar principiellt promemorians uppfattning om värdet av en revisorsrotation genom tidsmässig begränsning av mandatperioden. Det incitament till rotation som genom fyraårsregeln infördes för några år sedan kan antas ha bidragit till ett stärkt oberoende och förtroende för revisorer i allmänhet.

Ur kommunal synpunkt är dock förslaget med fyra års mandattid, som kan förlängas med ytterligare tre år inte så lämpligt. I kommunala bolag anpassas ofta uppdragstiden för revisorn till intervallen mellan de allmänna valen, dvs. fyra år. Att efter fyra år eventuellt utse samma revisor på nytt och då endast på tre år skulle innebära att systemet med anpassning inte kan upprätthållas. Vi vill därför betona vikten av att bestämmelsen om treårig förlängningstid görs fakultativ ("får"), så att en fyraårig förlängningstid alltså blir möjlig. På så sätt kan anpassningen till valperioderna vidmakthållas.

Även förslaget i 10 kap. 23 § ABL passar mindre väl för kommunala förhållanden. Avgår en revisor i förtid alternativt upphör revisorns uppdrag i för tid, kommer revisorns mandattid mer eller mindre för all framtid att hamna i otakt med valperioderna. Möjligheten att göra fyllnadsval för återstående mandattid bör därför behållas.

Det förtjänar också uppmärksammas att i kommunala bolag upphandlas revisionstjänster i enlighet med bestämmelserna i lagen om offentlig upphandling. En upphandling i fri konkurrens och på affärsmässiga villkor kan mycket väl ge resultatet att samma revisor eller revisionsföretag tilldelas uppdraget flera gånger i rad. Det vore olyckligt om ABL skulle utgöra hinder mot ett sådant upphandlingsförfarande.

Ett alternativ till att låsa uppdragstiderna till fyra respektive tre år vore att införa ett-åriga mandatperioder och eventuellt komplettera med en bestämning av hur många ettårsuppdrag en och samma revisor kan inneha i en tidsföljd.

Svenska Bankföreningen

Bankföreningen avstyrker förslaget till ändring av bestämmelsen om revisorns mandattid. EG-kommissionens rekommendation om sju år är, som också påpekas i promemorian, inte bindande för medlemsstaterna. Enligt vad föreningen har erfarit är den svenska regeln om fyraåriga mandatperioder och FAR:s nya yrkesetiska regler väl kända av kommissionen och har inte mött någon erinran därför. En lösning med två fyraårsperioder bör därför kunna anses vara förenlig med rekommendationen. Om departementet ändå anser att en lagändring bör ske förordar Bankföreningen att mandatperioden generellt ändras till ett år.

Fristående Sparbankers Riksförbund (FSR)

Enligt uppgift är det inget krav för Sverige att följa nu föreslagna sjuårsgräns för huvudansvar för revisionsuppdrag. Med hänsyn till att nuvarande regler om fyraårsperioder är allmänt accepterade i Sverige och fungerar väl anser vi att nationella hänsyn väger tyngre än önskan om full harmonisering med EG-kommissionens rekommendation.

Svenska Fondhandlareföreningen

Vad först gäller revisorers mandatperiod anser föreningen att praxis visar att två perioder om fyra år inte anses vara oförenliga med de europeiska principerna. Man bör därför kunna acceptera två fyraårsperioder i Sverige.

Företagarna

För småföretagare kan det finnas en poäng i att ha samma revisor för sitt aktiebolag under en längre tid. Förtroende och tilltro till revisorns kompetens är något som byggs upp allteftersom. En revisor eller revisionsbolag löper liten risk att bli beroende av sina mindre kunder. Detta gör att gränsen på sju år för revisorns uppdrag inte kan motiveras på samma sätt som för storbolag. Företagarna anser därför att gränsen på sju år inte ska tillämpas för små och medelstora företag t.ex. genom att alla onoterade företag undantas från sju års regeln.

Den administrativa börda som rapportering under löpande mandatperiod innebär måste undvikas i de fall entledigandet skulle bero på sjuårsgränsen inte stämmer överens med omval. Ett entledigande i dessa fall måste ske rutinemässigt och naturligtvis är det bra om perioden redan för omval sammanfaller med längsta tid för revisorernas uppdrag. Detta kan uppnås genom att sjuårsgränsen förlängs med ett år till en åttaårsgräns eller att omval kan ske på ett eller tre år i taget.

Alternativet till att låta en ny revisor, där föregångarens uppdrag upphört i förtid, ska väljas på fyra år är att den nye revisorn får väljas för endast den återstående delen av föregångarens mandatperiod. Detta skulle dock innebära att revisorn i detta fall skulle kunna få en mycket kort mandatperiod vilket i normalfallet inte ligger i revisorn eller bolagsintressenternas intresse. Men Företagarna kan inte heller se något hinder mot att bolag får välja revisor i dessa fall på den återstående tiden om det ligger i bolagets intresse. Företagarna ställer sig därför bakom att då en revisors uppdrag upphört i förtid ska den nya revisorn utses på samma period som i annat fall men anser att bolag ska få välja revisor på återstående tiden av föregångarens uppdrag.

FAR

Rotationsrekommendationens förenlighet med fyraårsmandat

När EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG gavs ut 2002 uppmärksammades frågan om revisorsrotation av Svenska Dagbladet, bl.a. genom en intervju med justitieministern. Efter att ha fått ett brev från FAR lämnade justitieministern några värdefulla förtydliganden till sin ståndpunkt och framhöll samtidigt att rekommendationen med avseende på rotationsreglerna inte behövde föranleda lagstiftning, utan att revisorsorganisationerna tillsammans med tillsynsmyndigheten borde kunna finna en lösning. FAR konstaterar med tillfredsställelse att det visat sig möjligt att i FARs nya yrkesetiska regler, som trädde i kraft den 1 juli i år och har accepterats av Revisorsnämnden, anvisa vägar både för ikraftträdandet av rotationen och för tillämpningen i förhållande till aktiebolagslagens fyraårsregel.

Vad avser rotationstiden innebär lösningen att två fyraårsmandat anses förenliga med rekommendationen om sju år. Denna avvikelse är känd för Europeiska kommissionen och har inte föranlett några invändningar därifrån. FAR menar därför i första hand att Sverige som medlemsstat bör kunna göra samma pragmatiska bedömning, och att någon lagändring inte är nödvändig.

Skulle lagstiftaren ändå anse en lagändring nödvändig, föreslår FAR i andra hand att mandatperioden generellt ändras till ett år. Promemorian invänder mot en sådan lösning att fyraårsregeln har tillkommit nyligen och alltjämt har goda skäl för sig. FAR anförde i sitt yttrande över Aktiebolagets organisation (SOU 1995:44), som låg till grund för införandet av fyraårsperioden:

”Att ett revisionsuppdrag varar kortare tid än fyra år är i praktiken sällsynt, om inte annat därför att ett revisorsbyte medför ökat arbete och ökade kostnader för ett bolag. Om ett bolag byter revisor – och det inte beror på att bolaget byter ägare, revisorn pensioneras etc. – föranleds det ofta av dåligt samarbetsklimat mellan revisor och företag. I de flesta fall är revisorsbytet i sådana fall av godo. Det skulle vara svårt för en revisor att fortsätta sitt uppdrag i ytterligare flera år om det ömsesidiga förtroendet mellan revisor och företagsledning saknades. ... En bolagsstämma som väljer en revisor vet i dag att revisorn kan bytas ut nästa år om så skulle bedömas önskvärt. Det kan befaras att fyraåriga mandatperioder skulle stimulera till tätare revisorbyten. Detta skulle öka riskerna (vetenskapliga studier visar att mängden begångna fel i revisionsarbetet är omvänt korrelerad till den tid revisorn haft uppdraget) och sannolikt även kostnaderna för företagen.”

Argumenten mot fyraårsregeln har fortfarande giltighet. FAR känner inte heller till något som tyder på att regeln i praktiken har stärkt revisorns opartiskhet eller självständighet. Det kan f.ö. noteras att ett svenskt börsbolag vid årets bolagsstämma genom beslut av majoritetsägarna entledigade sina revisorer sedan dessa avstyrkt ansvarsfrihet för några av styrelsens ledamöter. Fyraårsregeln var i det fallet ingen hämsko. Däremot fick bolaget omfattande negativ publicitet, något som i regel fungerar som ett effektivare korrektiv mot ägare som vill bli av med obekväma revisorer. I företag av mindre medialt intresse fylls en liknande uppgift av reglerna om revisors rapportering vid förtida entledigande (10 kap. 21–22 §§ ABL), som tillstyrktes av FAR när de infördes.

Rotationsbestämmelserna i EG-rekommendationen gäller endast företag av allmänt intresse. En mycket glädjande iakttagelse under senare tid är att de institutionella ägarna i sådana företag håller på att aktivera sin ägarroll, bl.a. i form av offentliggjorda ägarpolicies, och att detta inte minst gäller uppmärksamheten på revisorernas opartiskhet och självständighet. Från den sistnämnda synpunkten skulle det vara en fördel att eliminera onödiga restriktioner för ägarnas fria val av revisorer. Detta talar närmast för FARs andrahandsförslag.

Mandattiden vid fyllnadsval av revisorer

FAR har i och för sig inga starka åsikter om mandatperiodens längd för en revisor som ersätter en tidigare revisor som entledigats före fyraårsperiodens utgång. FAR vill emellertid fästa uppmärksamheten vid att bolag som har två revisorer från olika byråer ibland väljer den ena från en stor byrå och den andra från en liten byrå, och att detta gör det möjligt att välja småbyrårevisorer till uppdrag i börsbolag och andra bolag med en verksamhet av sådan omfattning att endast storbyråer eljest skulle kunna komma i fråga. Med tanke på att det numera bara finns fyra storbyråer får det anses önskvärt att undvika åtgärder som gör det svårare att bevara kompetens för storföretagsrevision i de mindre byråerna. Det är i så fall ett starkt intresse att en storbyrårevisor och en småbyrårevisor kan väljas vid samma tillfälle, så att de kompletterar varandras kompetenser. Det är därför lämpligt att mandatperioden vid ett fyllnadsval som alternativ till huvudregeln fyra år får sättas till den återstående mandatperioden för en eventuell medrevisor.

Skulle FARs andrahandsförslag om ettåriga mandatperioder ovan genomföras, bortfaller problemet med mandatperioder vid fyllnadsval.

Svenska Revisorsamfundet (SRS)

Frågan om en ändring av revisorns mandatperiod så att revisorer kan utses på tre eller fyra år rör främst börsnoterade företag. Mot denna bakgrund avstår Revisorsamfundet från att ta ställning till förslaget.

Ett motiv för förslaget är emellertid att den fyraåriga mandatperioden allttjämt har goda skäl för sig. Revisorsamfundet SRS kan instämma i att det är viktigt att vidta åtgärder som kan stärka revisorns ställning och oberoende. Emellertid måste konstateras att den nuvarande regleringen av en fyraårig mandatperiod i detta hänseende inte lett till de avsedda förändringarna. Både i mindre och i större företag, inkl. börsnoterade bolag, har reglerna om revisorns mandatperiod inte utgjort något hinder för att entlediga revisorer som av företagsledningen upplevs som ”obekväma”. De nuvarande reglerna har, enligt vår uppfattning, hittills mest förorsakat ökade administrativa besvär för företagen. Om reglerna inte ändras så att syftet med reglerna uppnås anser vi att den fyraåriga mandatperioden bör avskaffas. Därmed skulle de problem som behandlas i promemorian lösas på ett smidigt sätt.

Om reglerna bibehålls bör det bli svårare för bolaget att entlediga en revisor under mandatperioden för att reglerna skall fylla avsedd funktion. Någon form av skäl bör i så fall krävas för att bolaget skall kunna entlediga revisorn. Även om kraven på skäl inte bör ställas alltför högt är det angeläget att någon form av prövning sker av bolagets skäl. Inför en sådan prövning kan en möjlighet vara att den avgående revisorn bör yttra sig över skälen. I de fall yttrandet visar att motivet för ändringen kan vara till exempel olika uppfattningar om revisionsberättelsens utformning, eller att granskningen inte har kunnat utföras enligt god sed, bör en noggrannare prövning göras av skälen. I andra fall bör byte av revisor kunna ske.

Frågan om återstående mandatperiod vid fyllnadsväl av revisor har i praktiken inte ställt till några problem. I flertalet fall synes förslaget i promemorian inte medföra några problem. När emellertid flera revisorer utsetts kan förslaget innebära att de olika revisorerernas mandatperiod kommer i otakt med varandra. Det kan inte uteslutas att detta leder till ökade svårigheter för bolagen och i vissa fall kan komma att påverka val av revisor på ett icke önskvärt sätt. Mot denna bakgrund förordar vi att en valfrihet införs för bolagsstämman att välja revisor för återstående mandatperiod eller för en ny fyraårsperiod.

I detta sammanhang vill Revisorsamfundet ta upp en annan fråga som rör förtida avgång. Det förekommer att revisor avgår vid ordinarie bolagsstämma under pågående mandatperiod. Den särskilda redogörelsen fyller inte någon funktion i dessa fall eftersom revisorn precis har lämnat en revisionsberättelse i vilken väsentliga händelser har beaktats fram till den dag då revisionsberättelsen upprättats. I vart fall när revisorn avgår i förtid på ordinarie stämma under mandatperioden bör därför kravet på att lämna en särskild redogörelse utgå.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

SRF tillstyrker, förslaget, då inget materiellt påverkas av förändringen, utan den enbart avser textanpassningar av ABL till direktivet, utan att medföra något förändrat arbetssätt.

Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund (SBRF)

SBRF anser att den nu verkande mandattiden på fyra år har goda skäl för sig. Emellertid kan konstateras att effekten vid förtida avgång inte inneburit den effekt som lagstiftaren tänkt beroende på att den särskilda redogörelse som revisorn avger, och som skall inges till myndigheten, blir liggande hos denna utan åtgärd.

Sveriges Advokatsamfund

Advokatsamfundet delar uppfattningen i promemorian att det är naturligt att reglerna i EG-kommissionens berörda rekommendation om Revisorerers oberoende i EU – oaktat att denna inte är bindande för medlemsstaterna – kommer till uttryck i nationell lagstiftning eller annan nationell normgivning.

Med hänsyn till betydelsen av principen om revisorerers oberoende och betydelsen av att denna princip kommer till klart uttryck i lag eller genom annan normgivning anser emellertid samfundet att förslaget i promemorian är otillräckligt, såtillvida att det inte klart anges att revisors eller – för det fall revisionsbolag utsetts – huvudansvarig revisors mandatperiod inte får överstiga sju år och att ny mandatperiod inte får påbörjas inom två år från det att denna mandatperiod avslutats. Ett tillägg av denna innebörd bör därför göras i lagtexten.

Den i aktiebolagslagen föreskrivna fyraåriga mandattiden är, såsom konstateras i promemorian, svår att förena med rekommendationens regel om revisorsrotation. Även om fyraårsregeln tillkommit nyligen och alltjämt kan ha goda skäl för sig, kan ifrågasättas om inte frågan om mandattidens längd förutsättningslöst skulle utredas i syfte att åstadkomma en anpassning till EG-kommissionens rekommendation. I sådant sammanhang bör även övervägas om samma regel skall gälla för samtliga företag eller om skäl finns att undanta vissa företag.

Enligt promemorian skall mandattiden anges vid anmälan för registrering av revisor enligt 10 kap. 43 § ABL. Detta har dock inte kommit till uttryck i förslaget till lagtext. Det är samfundets uppfattning att, om mandattiden på sätt som föreslagits, skall anges vid anmälan för registrering, denna uppgift även bör registreras. I promemorian berörs inte närmare hur efterlevnaden av mandattiden skall följas upp. Främst ankommer det naturligtvis på bolagsstämman samt den utsedde revisorn att ha kontroll på mandattiden och efterleva denna. Skall registrering emellertid ske, bör framgå i vad mån även PRV har en skyldighet att utöva sådan kontroll samt att vidta åtgärder för det fall mandattiden inte efterlevs.

Det är samfundets uppfattning att, om mandattiden skall anges i anmälan för registrering av revisor, detta bör komma till uttryck i lagtexten. Enligt samfundet bör lagtexten vidare utformas så att det framgår att skyldigheten att anmäla revisor inträder så snart ett revisorsval skett, dvs. inte endast om ny revisor eller huvudansvarig revisor väljs, utan även när mandatperioden ändras.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Aktiespararna anser att det är viktigt att underlätta för de svenska marknadsnoterade bolag som önskar tillämpa EG-kommissionens rekommendation om revisorsrotation. Aktiespararna tillstyrker Justitiedepartementets förslag om att den lagstadgade mandattiden i vissa fall skall kunna bestämmas till tre år istället för fyra år.

4 Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn

Riksrevisionen

FAR:s hemställan om straffsanktionering av styrelsens och VD:s upplysnings- och biträdesplikt.

Riksrevisionen saknar underlag för att ta ställning i denna fråga.

Justitiedepartementets promemoria visar på juridiska komplikationer om man väljer att straffsanktionera denna upplysnings- och biträdesplikt. Riksrevisionens erfarenhet är att samarbetet mellan styrelsen och revisorerna är beroende av bägge parter agerande och revisorn har goda möjligheter till påverkan genom sin möjlighet/skyldighet att i revisionsberättelsen påtala att tillräckligt underlag saknas för att göra ett uttalande. Felaktig information i en årsredovisning kan under vissa förutsättningar betraktas som bokföringsbrott eller svindleri och leda till straff. Huruvida denna lagstiftning är tillräcklig eller inte i detta avseende har Riksrevisionen svårt att bedöma.

FAR:s hemställan om att i lag reglera att styrelsen och VD självmant lämnar revisorn upplysningar.

Riksrevisionen delar inte bedömning i promemorian rörande denna fråga och anser att det finns skäl att tydliggöra styrelsens och VD:s ansvar. Dessutom bör man överväga att av effektivitetsskäl göra ett tillägg om att denna information ska lämnas snarast efter det att den blivit känd.

Riksrevisionens bedömning är att det skulle vara till stor hjälp för revisorn att i vissa fall kunna informera styrelsen och VD om att det finns en informationsplikt. Av praktiska skäl kanske revisorn och styrelsen bara träffas en gång per år och då i samband med att styrelsen och VD ska ta beslut avseende en upprättad årsredovisning. Styrelseprotokoll är inte alltid uttömmande, och informativ och känslig information behandlas ofta kortfattat och ibland med benämningar som endast kan förstås av dem som bevisat mötet. Informationen kan vara av sådan karaktär att revisorn behöver tid för egna undersökningar. Det kan även effektivisera revisionen om relevant information kom till revisorns kännedom under löpande år.

I Justitiedepartementets promemoria anges som skäl mot FAR:s hemställan att det i vissa lägen kan vara svårt för styrelsen och VD att avgöra vilka upplysningar om bolagets förhållande som kan vara relevanta för revisionen. Riksrevisionen menar att ett grundläggande krav på styrelsen och VD torde vara att de kan avgöra vilken information som är av betydelse för revisionen.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

De överväganden som redovisas i avsnitten 5.4 angående straffsanktionering av styrelsens upplysnings- och biträdesplikt samt 5.5 angående åläggande för styrelsen och VD:n att självmant lämna revisorn upplysningar är övertygande och hovrätten vill därför uttryckligen ansluta sig till de bedömningar som promemorian innefattar.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ)

Det är svårt att slå fast i vilken grad ett straffhot skulle förbättra revisorernas förutsättningar att få ut information från styrelsen och VD. Det är inte alls säkert att bokföringen är så ofullständig att bokföringsbrott kan aktualiseras och att en anmälan om sådan brottslighet kan inverka på upplysningsplikten (s. 49). Inte heller framstår det som realistiskt att det mycket ovanliga brottet svindleri påverkar upplysningsplikten (s. 50). Däremot delar BRÅ promemorians uppfattning om att risken för skatterevision har en klart avskräckande effekt. BRÅ anser att en sanktionering kan avvakta till dess behovet av en reglering kan belysas bättre.

Ekobrottsmyndigheten (EBM)

När det gäller den första frågeställningen är det en grundläggande uppfattning hos EBM att revisorn har en viktig uppgift när det gäller att förebygga och beivra ekonomisk brottslighet i samhället. Uppgiften är särskilt viktig när det gäller aktiebolag. I det sammanhanget vill EBM nämna att myndigheten har ett fruktbart samarbete med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS när det gäller hur revisorernas anmälningsskyldighet vid misstanke om brott (10 kap. 38 – 40 §§ aktiebolagslagen) bör tillämpas i praktiken.

Det är vidare EBM:s uppfattning att revisorernas uppgifter när det gäller att förebygga och beivra brott kan utvecklas utan att den traditionella revisorsrollen behöver ändras i någon egentlig mening. EBM välkomnar därför i princip alla förslag till lagändringar som stärker revisorns ställning och underlättar revisorns granskning. Att straffsanktionera styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt framstår därför vid en första anblick som en tilltalande åtgärd. Vid en närmare granskning visar det sig emellertid att förslaget innebär betydande komplikationer, särskilt när det gäller förhållandet till artikel 6 i den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. EBM ställer sig bakom de överväganden i promemorian som leder till att någon straffsanktion inte bör införas.

Patent- och registreringsverket (PRV)

FAR har hemställt om att aktiebolagslagen och annan tillämplig associationsrättslig lagstiftning ändras så att styrelsen och verkställande direktörens skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn straffsanktioneras. Vidare har FAR hemställt om att styrelsen och verkställande direktören åläggs att självmant lämna revisorn alla upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

Beträffande förslaget att inte införa straffsanktioner finner PRV de slutsatser som redovisats i promemorian övertygande. PRV vill i detta sammanhang understryka betydelsen av offentliggörandet av ett företags årsredovisningshandlingar. Risken att revisorn avger en oren revisionsberättelse torde vara det mest användbara påtryckningsmedlet för att få styrelse och verkställande direktören att lämna de upplysningar och det biträde som revisorn anser sig behöva.

Vidare instämmer PRV med vad som i promemorian anförts beträffande huruvida styrelse och verkställande direktören självmant skall åläggas att lämna upplysningar till revisorn.

Riksskatteverket (RSV)

FAR har lämnat vissa förslag beträffande styrelsens och verkställande direktörens upplysningsplikt och straffansvar för oriktig information. RSV delar de skäl som framförs i promemorian om att inte i nuläget föreslå ändring av gällande bestämmelser.

Skattemyndigheten (SKM) i Göteborg

Bör styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt straffsanktioneras?

Till skillnad mot förslaget i promemorian, delar SKM FAR:s uppfattning; att styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt bör straffsanktioneras.

SKM har förståelse för de svårigheter som föreligger vad gäller införande av straffsanktioner. SKM anser emellertid ändå att värdet av straffsanktioner i många fall kan ha stor betydelse i syfte att förmå en mindre seriös styrelse och vd att lämna upplysningar som ger möjlighet för en revisor att göra korrekta bedömningar.

SKM:s uppfattning är styrelsens och verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt ska straffsanktioneras.

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

Även beträffande denna delfråga delar SKM, till skillnad mot förslaget i promemorian, FAR:s uppfattning; att det bör införas en lagregel om att styrelsen och den verkställande direktören självmant skall lämna revisorn upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

SKM har förståelse för invändningen att en regel av detta slag kan komma att framstå som otydlig. Enligt SKM:s bedömning är det emellertid inte ovanligt att väsentliga upplysningar undanhålls revisorn av en oseriös styrelse och vd trots att det för dem måste stå klart att dessa upplysningar är av väsentlig betydelse för revisorn.

SKM anser att styrelsen och verkställande direktören ska åläggas att självmant lämna revisorn upplysningar.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Fakultetsnämnden har ingen erinran mot promemorian förslag i rubricerade delar.

Svenska kommunförbundet

Av promemorian framgår inte om det föreligger problem i praktiken med att tillförsäkra revisorn bättre information från företagsledningen och hur allvarliga dessa problem i så fall är. Det gör det svårt för oss att bedöma om de av FAR föreslagna förändringarna behövs.

Vi delar därför promemorian analys och argumentation och tillstyrker förslagen att ingen straffsanktonering införs och ingen generell upplysningsplikt åläggs styrelsen och VD:n. En generell upplysningsplikt leder tydligt till tolknings- och gränsdragningsproblem och värdet av straffsanktonering är generellt inte så stor att det kan motivera en sådan i detta sammanhang.

Svenskt Näringsliv

Föreningen stödjer promemorians uppfattning att inte lagstifta på grund av FARs förslag rörande straffsanktionerat ansvar för uppgifter lämnade av styrelse och VD.

Svenska Bankföreningen

Bankföreningen instämmer i departementets ståndpunkt att inte införa någon straffsanktion för styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn. Föreningen anser inte heller att det bör införas ett åläggande för styrelse och VD att självmant lämna upplysningar.

Fristående Sparbankers Riksförbund (FSR)

FAR:s hemställan i rubricerad fråga ställer ansvarsfrågan på sin spets. FSR:s medlemsbanker anser säkerligen i sin kreditgivning till företag att det är självklart att styrelse och VD självmant lämnar all information för att såväl banken som kreditgivare som revisor vid varje tillfälle ska ha en korrekt bild av företagets ekonomiska status. Lika självklart är det att företagets revisor inhämtar denna information och i sitt uppdragsansvar ger samma bild av företaget. Dessutom är det en självklarhet att revisorn inte kan ställa sig bakom en revision om han inte erhållit alla behövliga uppgifter för en korrekt revision.

Mot den bakgrunden är FSR positiv till FAR:s hemställan om att VD och styrelse åläggs att självmant lämna revisorn alla upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen. Samtidigt får detta på intet sätt innebära att gällande legala ansvar för revisors uppdrag förändras eller förminskas.

Företagarna

Företagarna delar bedömningen att styrelsens och VD:s upplysnings- och biträdesplikt inte ska straffsanktioneras. En straffsanktonering skulle innebära svåra övervägningar eftersom en revisor har skyldighet att anmäla misstänkta brott. Enligt Europakonventionen om mänskliga rättigheter ska den som är misstänkt för brott inte behöva bidra till utredningen.

Företagarna delar bedömningen att det inte bör införas någon lagregel om att styrelse och VD självmant ska lämna revisorn upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen. En dialog mellan styrelsen, VD och revisorn måste finnas för att revisorn ska kunna ge en rättvisande bild i revisionsberättelsen. Men vilka upplysningar som revisorn behöver måste revisorn själv bäst ha möjlighet att bedöma.

Företagar Förbundet

Förbundet anser att styrelsens och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt bör straffsanktioneras. Ovannämnda skärpta lagändring bör även innefatta styrelsen och VD:s skyldighet att självmant lämna revisorn de upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

FAR

FAR har lämnat vissa förslag beträffande styrelsens och verkställande direktörens skyldighet att lämna upplysningar och biträde till revisorn. I promemorian uttrycker departementet betydande förståelse för tankarna. Förslagen avvisas dock på flera där anförda grunder. Efter det att FARs förslag avgavs och efter det att promemorian publicerades har FEE i ett brev den 31 juli 2003 till Europeiska kommissionen om modernisering av det åttonde direktivet och om corporate governance skrivit:

"In the interest of audit quality, we also wish to raise the point that directors and management should be under some form of legal obligation to disclose to auditors any information which may be specifically relevant to the audit, such as perhaps instances of fraud and earnings management issues, without the auditors specifically enquiring (since they may be unaware of such issues arising)."

FAR föreslår att förslagen får vila i avvaktan på vilket mottagande FEEs framställning kan röna hos kommissionen.

Svenska Revisorsamfundet (SRS)

Av grundläggande betydelse för en effektivt utförd revision är ett fritt informationsinflöde mellan företagsledningen och revisorn. Det är onekligen ett problem när detta informationsflöde inte fungerar. Frågan är bara om straffsanktionering är en effektiv metod att komma till rätta med de problem som onekligen föreligger. För det första skulle det bli svårare att etablera ett förtroendeförhållande mellan bolaget och revisorn, då bolagsfunktionärerna skulle vara mycket försiktiga och väga mycket på väg innan de uttalar sig. Det är viktigt att bolagsfunktionärerna skall våga föra en fri dialog med revisorn utan risk för att kunna åtalas. För det andra torde en sådan bestämmelse kunna medföra avsevärda bevissvårigheter och rättsosäkerhet. Särskilt av rättsäkerhetsskäl anser Revisorsamfundet SRS att styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar till revisor inte bör straffsanktioneras.

Revisorsamfundet anser däremot att goda skäl kan anföras för en reglering som innebär att bolagsledningens skyldighet att bistå revisorn med information införs. I likhet med promemorian anser Revisorsamfundet SRS emellertid att den föreslagna lösningen är behäftad med flera betydande nackdelar. Främst vill vi framhålla svårigheterna för någon utomstående att avgöra vilken information som är av betydelse för revisionen. Detta medför i sin tur att regeln blir svårtillämplig. En eventuell reglering bör därför enbart ta sikte på de att styrelse och VD inte medvetet får undanhålla information som rimligen kan anses vara av betydelse för bedömningen av bolagets redovisning eller förvaltning.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

SRF instämmer i förslaget bedömning, och tillstyrker att FARs begäran skall avslås, med konsekvens att något straffansvar inte skall införas för brister i informationsplikten.

Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund (SBRF)

SBRF ställer sig helt bakom förslaget.

Sveriges Advokatsamfund

Behovet av säker och tillförlitlig ekonomisk information har vuxit sig allt starkare under senare år och bristande sådan information har i ett internationellt perspektiv fått betydande negativa konsekvenser. Mot denna bakgrund anser Advokatsamfundet att det är angeläget att säkerställa att det finns effektiva medel för att säkerställa att korrekt information lämnas.

En straffsanktion är ett medel för att tydliggöra styrelsens informationsplikt och ansvar och betona betydelsen av att korrekt information lämnas. Som det konstateras i promemorian finns det dock starka skäl mot en straffsanktion. Samfundet anser att övervägande skäl talar mot att styrelsen och den verkställande direktörens upplysnings- och biträdesplikt bör straffsanktioneras. Samfundet instämmer sålunda i den bedömning som i denna del gjorts i promemorian.

Om en straffsanktion skulle övervägas, är det samfundets uppfattning att ett sådant övervägande bör ske utifrån ett internationellt perspektiv.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Aktiespararna ställer sig positiva till FARs hemställan om att företagsledningens skyldighet att bistå revisorn samt lämna upplysningar skall straffsanktioneras och att företagsledningen även självmant skall lämna upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen.

5 Revisorsjämv och vissa redovisningstjänster

Riksrevisionen

Riksrevisionen tillstyrker förslaget men anser att det därutöver är nödvändigt att lösa vissa därav föranledda problem för mindre bolag.

I nuvarande lagstiftning används ordet grundbokföring. Begreppet grundbokföring är inte ett entydigt definierat begrepp och detta kan med nuvarande lagstiftning leda till att revisorer gör olika tolkningar. Änderingsförslaget innebär ett förtydligande. Riksrevisionen ställer sig positiv till det förtydligande som förslaget innebär.

Förslaget är en anpassning av ABL till EG-rekommendationen om revisorers oberoende i EU. Riksrevisionen ställer sig positiv till att förslaget innebär en anpassning till EG-rekommendationer.

Förslaget innebär även en skärpning eftersom med bokföring åsyftar alla moment i ett företags arbete med redovisning. Riksrevisionen ställer sig även positiv till att förslaget innebär en skärpning men finner anledning att nedan något belysa vissa problematiska aspekter av förslaget.

En utgångspunkt i Justitiedepartementets promemoria är ”för bedömningen av hur tillämpningsområden för byråjämv skall bestämmas är att all revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende”. Riksrevisionen instämmer i denna utgångspunkt. Det finns idag anledning stärka förtroendet för revisorerna genom tydliga krav på opartiskhet och självständighet. Ett lagfäst klargörande om att revisionsbyrån inte kan vara involverad i det reviderade bolagets bokföring om revisorn kommer från samma byrå verkar i denna riktning.

Mot bakgrund av ovanstående tillstyrker Riksrevisionen förslaget i promemorian men betonar att det därutöver är nödvändigt att lösa vissa problem för mindre bolag.

Skillnader i förutsättningar mellan stora och små bolag

Det är stora skillnader i förutsättningarna för det stora bolaget jämfört med det mindre, och det gäller inte minst revisorns opartiskhet och självständighet. För revisorn i det mindre aktiebolaget kan vänskapshot och partställningshot utgöra ett betydligt större hot mot revisorns opartiskhet och självständighet jämfört med det självgranskningshot som kan orsakas av att någon i revisorns organisation biträder bolaget med bokföringen. För revisorn i det stora bolaget kan ett egenintressehot baserat på ett arvodes relativa storlek leda till en önskan att tillmötesgå önskan om konsultationer på ett sätt som i sin tur leder till självgranskningshot.

Departementets förslag åsyftar självgranskningshot. De nyssnämnda skillnaderna mellan stora och mindre bolag motiverar att den föreslagna lagändringen ses som ett inslag i en mer omfattande uppsättning av åtgärder för att undanröja eller minska hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.

För stora bolag blir det inga eller mycket små konsekvenser då dessa bolag normalt har omfattande egen ekonomikompetens. FAR har redan idag i sina yrkesetiska regler bestämt att ledamoten vid tillämpning av analysmodellen ska, ”utöver den vägledning som lämnas i motiven till revisorslagen, beakta EG-rekommendationen och IFAC:s etiska regler i den mån det är förenligt med svensk lag och praxis”. Dessa yrkesetiska regler gäller från den 1

juli 2003. En tänkbar effekt för denna grupp av bolag, kan bli att s.k. aktiv rådgivning från revisorn/revisionsbyrån i bokslutet kan bli försiktigare.

Belysning av några problem för mindre bolag nödvändiga att lösas till följd av det tillstyrkta förslaget

Då det gäller ändringsförslagets effekter för mindre bolag framgår det av promemorian att frågan inte bara får ses ”ur ett oberoendeperspektiv”. Konsekvenserna av att revisorn i mindre bolag helt avstår från direkt eller indirekt inblandning i det reviderade bolagets redovisning bör särskilt uppmärksammas.

För mindre bolag, som redan idag köper dessa tjänster, från annat företag än där bolagets revisor är verksam, eller har egen ekonomikompetens kommer inte detta förslag att få några konsekvenser.

För mindre bolag, som väljer att göra den ändringen att köpa dessa tjänster från annat företag än det där bolagets revisor är verksam, ökar sannolikt bolagets kostnader både i form av egen tid och att ett ökat antal personer och företag hanterar processerna bokslut och revision.

För mindre bolag, som saknar egen kompetens att upprätta årsredovisningar av god kvalitet och som av kostnadsskäl avstår från att köpa den kvalificerade hjälp, som de idag köper från sin revisor, finns det risk för dels att den allmänna kvaliteten i årsredovisningen sjunker, dels att årsredovisningen i olika avseende inte blir rättvisande. Detta kan leda till att revisorn i ökad omfattning får anledning att lämna upplysningar och invändningar om väsentliga fel eller osäkerheter i värderingar i sin revisionsberättelse. Detta leder givetvis till att bolagets intressenter (banken, kunder, leverantörer, passiva ägare etc.) kan få en felaktig och otydlig bild i årsredovisningen av bolagets resultat och ställning.

Det är inte speciellt troligt att seriösa bolag skulle acceptera orena revisionsberättelser. Bolaget skulle sannolikt begära besked av revisorn vilka rättelser och kompletteringar som måste göras i bokföringen och i årsredovisningen för att revisorn ska lämna en ren revisionsberättelse. Detta bolag behöver hjälp för att i efterhand rätta upp bokföring och årsredovisning och därmed sannolikt få större kostnader än om hjälp inhämtats från början.

Ovan har ett antal negativa konsekvenser gällande kvalitet och kostnader för de mindre bolagen belysts. Borttagande av revisionsplikten för de minsta bolagen kunde vara en lösning på dessa problem. Ett problem blir då att lagstiftaren måste fastställa vilka bolag som ska omfattas.

Även om lagstadgat revisionsplikt tas bort torde flera faktorer medföra att viss extern granskning ändå utförs. En fråga som då också kommer att bli aktuell är vilket regelverk eller delar av befintligt regelverk som ska gälla för extern granskning av mindre bolag.

För mindre bolag som är beroende av extern finansiering kommer förmodligen kreditgivarna att kräva någon form av extern granskning om lagens revisionsplikt tas bort. Detta kommer i realiteten att gälla även för bolag som har större kund- och leverantörsberoende.

Då det finns ett stort allmänintresse (staten, kreditgivare, anställda, kunder, leverantörer etc.) av att även mindre bolag har en korrekt redovisning och att årsredovisningen har god kvalitet finns det skäl att införa krav på anlitan av expertis men inte nödvändigtvis genom revision.

Då revisorns granskning enligt nu gällande lagstiftning även omfattar skatter och avgifter finns det risk att samhället kan få ökade problem med bolag som med avsikt eller av okun-

skap inte kommer att betala/redovisa skatter (källskatt, preliminär skatt, moms) och arbetsgivaravgifter i rätt tid och till rätt belopp om lagens revisionsplikt tas bort utan att ersättas med annan externgranskning.

Riksrevisionen tillstyrker sålunda förslaget angående byråjäv men betonar att det då blir nödvändigt att lösa vissa problem för mindre bolag.

Hovrätten över Skåne och Blekinge

Även förslaget i avsnitt 6.2 om byråjäv har enligt hovrätten mycket goda skäl för sig och hovrätten vill därför bestämt tillstyrka ett genomförande av detta.

Kammarrätten i Jönköping

Kammarrätten ifrågasätter om inte också andra former av byråjäv än de i promemorian behandlade borde uppmärksammas. Noteras kan i sammanhanget att revisionsbolagen ofta erbjuder sina revisionskunder olika former av konsulttjänster. Beroendeförhållandet mellan revisorn och kunden torde öka i takt med det ekonomiska värdet av konsulttjänsterna.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ)

Det ligger nära till hands att utgå från att revisorns oberoende stärks om denne inte är verksam vid en byrå som samtidigt är involverad i klientens bokföring. Oberoendet får i sin tur anses vara en viktig beståndsdel för att uppnå en effektiv revision, dvs. att upptäcka och på olika sätt åtgärda brister. Emellertid är det inte säkert att största möjliga oberoende är detsamma som effektivast möjliga revision. Om redovisningspersonal och revisorn arbetar nära varandra ökar sannolikheten för att redovisningspersonalen slår larm om de misstänker brister eller oegentligheter. Redovisningspersonalen bör ha störst förutsättningar för att upptäcka fel och brister eftersom de arbetar närmare materialet än revisorn. Tröskeln kommer att vara högre innan de kontaktar en revisor på en annan byrå; det blir formellt och revisionspersonalen kommer att vilja ha mer torrt på benen innan de ”anmäler”. Exempelvis visar forskning om konkursförvaltare att en anmälan om brottsmisstankar kan fördröjas om det är ett allvarligt brott, eftersom förvaltaren först vill vara säker på att misstankarna har tillräcklig tyngd. Den som rapporterar eller anmäler tappar också initiativet, bl.a. att förmå någon att rätta brister.

Ekobrottsmyndigheten (EBM)

Förslaget beträffande aktiebolagslagens bestämmelser om s.k. byråjäv innebär en skärpning av gällande rätt. Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall inte få vara revisor i bolaget. Som framgår av promemorian ställer sig revisorsorganisationerna avvisande till förslaget. Som främsta motiv för den inställningen anför organisationerna att förslaget skulle leda till högre kostnader för mindre företag utan att kvaliteten på revisionen skulle bli bättre.

EBM har förståelse för organisationernas uppfattning och ifrågasätter inte att revisionen kvalitetsmässigt kan bli lika bra - eller till och med bättre – vid s.k. kombiuppdrag. Den avgörande grunden för EBM:s uppfattning i frågan är av principiell natur. Om revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen leder detta oundvikligen till att revisorn vid sin granskning till viss del kommer att ”revidera sig själv”. Det är alltid en viss risk förknippad med en sådan ordning och det är därför som EBM tillstyrker den skärpning av aktiebolagslagens bestämmelser som föreslås i promemorian. Förslaget beträffande aktiebolagslagens bestämmelser om s.k. byråjäv innebär en skärpning av gällande rätt. Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall inte få vara revisor i bolaget. Som framgår av promemorian ställer sig revisorsorganisationerna avvisande till förslaget. Som främsta motiv för den inställningen anför organisationerna att förslaget skulle leda till högre kostnader för mindre företag utan att kvaliteten på revisionen skulle bli bättre.

EBM har förståelse för organisationernas uppfattning och ifrågasätter inte att revisionen kvalitetsmässigt kan bli lika bra - eller till och med bättre – vid s.k. kombiuppdrag. Den avgörande grunden för EBM:s uppfattning i frågan är av principiell natur. Om revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen leder detta oundvikligen till att revisorn vid sin granskning till viss del kommer att ”revidera sig själv”. Det är alltid en viss risk förknippad med en sådan ordning och det är därför som EBM tillstyrker den skärpning av aktiebolagslagens bestämmelser som föreslås i promemorian.

Patent- och registreringsverket (PRV)

I promemorian föreslås att reglerna om s.k. byråjäv skärps till att omfatta all slags bokföring. Förslaget innebär att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett företag vid bokföringen inte skall kunna vara revisor i bolaget.

PRV har visserligen inget att erinra mot att reglerna skärps beträffande bolag som är av allmänt intresse. Enligt PRV:s uppfattning har konsekvenserna av förslaget för små företag på mindre orter inte tillräckligt belysts. PRV menar att om nya strängare regler om s.k. byråjäv införs kommer många företag att behöva anlita annan redovisningsbyrå än den som de anlitar idag. På mindre orter ställer detta till problem för företaget. Det kan inte heller uteslutas att kostnaden för redovisningen och revisionen ökar. Dessa olägenheter kan i sin tur innebära att företaget väljer att själv sköta sin bokföring och upprättandet av årsredovisningen, vilket kan leda till att kvalitén på bokföringen och årsredovisningen blir sämre. PRV ifrågasätter därför om reglerna om byråjäv för privata aktiebolag verkligen bör skärpas. I vart fall bör en eventuell skärpning föregås av en ytterligare analys av konsekvenserna av en sådan åtgärd för de mindre företagen.

Revisorsnämnden

Vad gäller förslaget om en ny avgränsning för byråjäv vill Revisorsnämnden understryka att den nuvarande bestämmelsen ger upphov till besvärliga gränsdragningsproblem. Det är visserligen korrekt som sägs i promemorian att problemen delvis härrör från nämndens numera upphävda föreskrifter om redovisningsjäv (6–9 §§ RNFS 1997:1) samt att det ännu inte har prövats vilken betydelse de nya bestämmelserna i revisorslagen (2001:883) får i detta avseende. Enligt Revisorsnämndens uppfattning finns dock inget som tyder på att pro-

blemen skulle minska vare sig till följd av den nya revisorslagen eller till följd av att föreskrifterna om redovisningsjäv har upphävts. Såvitt myndigheten erfarit tillhandahåller revisionsbranschen fortfarande redovisningstjänster till revisionsklienter i ungefär samma utsträckning och på ungefär samma sätt som före ikraftträdandet av den nya revisorslagen och det samtidiga upphävandet av föreskrifterna om redovisningsjäv.

Revisorsnämnden beslutade vid sitt sammanträde den 17 december 2001 att ovan angivna föreskrifter skulle upphöra att gälla den 1 januari 2002.¹ I FAR:s ”Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet” sägs följande om de upphävda föreskrifterna (FAR:s samlingsvolym 2003, del II, s. 234).

”Dessa bestämmelser upphävdes i samband med den nya revisorslagens tillkomst med hänvisning till att analysmodellen skall tillämpas istället. Ett upphävande av föreskrifterna torde emellertid inte föranleda någon ändring av bitillsvarande tolkning av jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen.”

Med anledning av det ovan återgivna uttalandet vill Revisorsnämnden framhålla att skälet för att upphäva 1997 års föreskrifter inte var begränsat till ikraftträdandet av den nya revisorslagen. Ett annat minst lika tungt vägande skäl var att föreskrifterna om redovisningsjäv ansågs oförenliga med den kommande EG-rekommendationen om revisorers oberoende i EU. Nämnda rekommendation var visserligen inte fastställd när nämnden beslutade om upphävande av 1997 års föreskrifter men det förelåg ett förslag till rekommendation, framtaget inom EU:s revisionskommitté, vilket, såvitt nu är i fråga, hade samma innehåll som den senare fastställda rekommendationen. I konsekvens med nämndens överväganden inför upphävandet av ifrågakvarande föreskrifter ansluter sig Revisorsnämnden nu till den bedömning av byråjävet som redovisas i promemorian.

Det ovan anförda skall naturligtvis inte uppfattas som att gränsdragnings- eller andra tillämpningsproblem skulle utgöra det främsta skälet för det aktuella förslaget. Det främsta skälet är i stället, som Revisorsnämnden ser det, att Sverige skall uppfylla kraven enligt EG-rekommendationen om revisorers oberoende och att detta skall stärka revisorernas opartiskhet och självständighet. Revisorsnämnden vill slutligen framhålla att revisorers oberoende är en fråga av största vikt. Myndigheten vill härvid hänvisa till vad som anfördes i nämndens yttrande över Revisionsbolagsutredningens betänkande (SOU 1999:43), särskilt inledningen av yttrandet samt avsnitt 7.3.3 (Frågan om en begränsning av rådgivningen till revisionsklienter). Nämnda remissyttrande avgavs i augusti 1999. Därefter har frågan om revisorers oberoende, som en följd av den internationella utvecklingen, inte minst den aktuella EG-rekommendationen, fått ännu större betydelse.

¹ Revisorsnämnden beslutade samtidigt att de upphävda föreskrifterna – dvs. (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering – skulle ersättas av föreskrifterna (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet samt föreskrifterna (RNFS 2001:3) om godkännande, auktorisation och registrering. De båda senare föreskrifterna saknar bestämmelser om redovisningsjäv.

Riksskatteverket (RSV)

Enligt förslag i promemorian ska den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen inte kunna vara revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv ska gälla vid revision enligt revisionslagen. Tidigare skrivning i lagtexten var biträda vid grundbokföringen i samma bolag. Genom ändringen kommer en tydligare gräns att sättas upp i förhållande till nuvarande bestämmelse. RSV tillstyrker den föreslagna ändringen.

RSV skulle dock önska att begreppet bokföring definieras i lagtexten eller i författningskommentaren. Normalt förstås med bokföring grundbokföring, huvudbokföring eller upprättande av årsredovisningen. I begreppet bokföring kan emellertid även läggas in exempelvis uppläggning av redovisningssystem, rutiner för hantering av verifikationer och arkiveringsrutiner. I syfte att undvika gränsdragningsproblem anser RSV det som angeläget att det införs en bestämmelse som anger vad som ingår i begreppet bokföring.

Ovannämnda jävsregel tar närmast sikte på att en revisor som finns i samma företag som en person som biträder företaget med bokföringen inte kan vara revisor i nämnda företag. Jäv enligt aktiebolagslagen föreligger däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp, exempelvis en stor revisionsbyrå som i sin tur äger ett antal företag som uteslutande arbetar med bokföringsuppdrag. I en sådan situation ska istället jävsfrågan bedömas utifrån bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet enligt revisorslagen. Detta innebär att jävsfrågan under i övrigt samma förutsättningar kan komma att bedömas utifrån skilda bestämmelser. Enligt RSV:s uppfattning kan det inte anses tillfredsställande att jävsfrågan kan komma att bedömas olika beroende på val av organisation för revision och bokföring. RSV anser därför att frågan om jäv omarbetas för att förebygga sådana problem.

Skattemyndigheten (SKM) i Malmö

SKM är positiv till den föreslagna nya avgränsningen för byråjäv. SKM instämmer i regeringens bedömning att den föreslagna bestämmelsen bör få en positiv effekt för kvaliteten på och tilltron till revisionen, vilket bör medföra att förutsättningarna för en effektivare skattekontroll förbättras. Förslaget innebär att de revisionsföretag som för närvarande tillhandahåller kombiuppdrag framdeles, för att kunna behålla revisionsuppdragen, inte får upprätta revisionsklienternas bokföring. Vilka konsekvenser detta för med sig för revisionsbyråbranschen har SKM svårt att ha någon uppfattning om. Trots detta bör övergångsbestämmelserna enligt SKM:s uppfattning inte vara alltför generösa. En övergångstid på ett år bör kunna vara lämpligt.

Skattemyndigheten (SKM) i Örebro

Nuvarande jävsregler i 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1375) ger uttryck för att den som är revisor i ett bolag inte får biträda vid grundbokföringen i samma bolag. I promemorian lämnas nu förslaget att grundbokföringen ersätts med bokföringen, vilket får som följd att en tydligare gräns sätts upp i förhållande till nuvarande bestämmelse. SKM noterar med tillfredsställelse förändringen men lämnar ändå följande synpunkter:

Ordet ”bokföringen” finns inte närmare definierat varken i förslaget till lagtext eller i författningskommentaren. I författningskommentaren anges visserligen ”...med någon del av bokföringen, vare sig det gäller grundbokföring, huvudbokföring eller upprättande av årsredovisningen.” I begreppet bokföring kan även läggas in exempelvis uppläggning av redovisningssystem, rutiner för hantering av verifikationer och arkiveringsrutiner. I syfte att

undvika gränsdragningsproblem ser SKM det som angeläget att det införs en bestämmelse som anger vad som ingår i begreppet ”bokföringen”.

Den föreslagna jävsregeln tar närmast sikte på att en revisor som finns i samma företag som en person som biträder företaget med bokföringen inte kan vara revisor i nämnda företag. Jäv enligt ABL föreligger däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp. I en sådan situation ska i stället jävsfrågan bedömas utifrån bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet enligt revisorslagen (2001:883). Det innebär att jävsfrågan under i övrigt samma förutsättningar kan komma att bedömas utifrån skilda bestämmelser. Det får som följd att exempelvis en stor revisionsbyrå som i sin tur äger ett antal företag som uteslutande arbetar med bokföringsuppdrag och där revisorn har sin anställning i revisionsbyrå får sin jävssituation bedömd med hjälp av bestämmelserna i revisorslagen medan det för en revisionsbyrå som förutom revisionsuppdrag sysslar med bokföring åt samma klienter enligt de nu föreslagna bestämmelserna inte kan vara revisor i dessa företag. I det första fallet kan en bedömning leda fram till att opartiskheten inte ifrågasätts medan det i det andra fallet är helt klart att revisorn inte får åta sig revisionsuppdraget. SKM anser det inte tillfredsställande att jävsfrågan kan komma att bedömas olika beroende på val av organisation för revision och bokföring. SKM anser därför att jävsfrågan bör lyftas fram tydligare i ABL.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Fakultetsnämndens principiella inställning

Fakultetsnämndens principiella utgångspunkt är att promemorians förslag stärker revisorns oberoende genom att revisorns inblandning i den bild som bolagets redovisning ger minskar. Nämnden delar också promemorians grundsyn på att den svenska associationsrättsliga regleringen bör överensstämma med den europeiska samsyn som kommer till uttryck i det EG-rättsliga regelverket. Trots detta är Fakultetsnämnden för närvarande inte beredd att tillstyrka promemorians förslag.

Det främsta skälet till Fakultetsnämndens inställning är att det finns anledning att ifrågasätta det lämpliga i en gemensam reglering för såväl små som stora revisionsklienter. Detta gäller såväl i fråga om behovet av att överhuvudtaget uppställa revisionskrav på de minsta bolagen som möjligheten att differentiera de yrkesetiska kraven på revisionen och revisorerna vid revision av de mindre bolag som är föremål för lagstadgad revision.¹ Inte minst det faktum att det EG-rättsliga regelverket lämnar utrymme för att uppställa olika krav på olika revisionspliktiga associationer och på revisorer behöriga att revidera dessa, ger vid handen att det föreligger ett behov av att närmare undersöka hur den svenska linjen att inte upprätthålla någon skillnad mellan små och stora bolag, respektive mellan bolag av allmänt intresse och andra bolag förhåller sig i ett europeiskt samsyns- och konkurrensperspektiv.

Av betydelse för bedömningen av de föreslagna åtgärderna är också att behovet att underlätta för små och medelstora bolag av såväl riksdagen som regeringen har utpekats som ett särskilt näringspolitiskt mål.² En konsekvens av promemorians förslag är nämligen att även

¹ Jfr Fakultetsnämndens remissyttrande över betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43, Dnr UFV 1999/1059).

² Se regeringens skrivelse 2003/04:8 och Näringsutskottets betänkande 2002/03:NU1 jfrft med Riksdagsskrivelse 2002/03:74.

de revisorer som reviderar små och medelstora svenska företag tvingas underkasta sig yrkesetiska krav som är avsedda att tillämpas på revisorer som reviderar bolag av allmänt intresse. I ljuset av det sagda framstår det som tveksamt att utan en närmare konsekvensutredning genomföra så ingripande lagändringar som föreslås i promemorian.

Som exempel på möjliga effekter av lagförslaget vill Fakultetsnämnden framhålla följande fall. I promemorian anges att en konsekvens av att den föreslagna jävsbestämmelsen införs är att en revisionsklient som saknar egen kompetens rörande bokföring och redovisning blir tvungen anlita någon annan för att utföra dessa uppgifter. Det ligger, enligt promemorian, närmast till hands att en sådan klient i stället anlitar en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå än den där den valde revisorn är verksam. Detta aktualiserar frågeställningen om hur man skall förhålla sig till den omständigheten att ett revisionsbolag och ett redovisningsbolag härigenom får ett högt antal gemensamma klienter. Revisorsnämnden (RN) har i avgörandena D 1/02 och D 26/02 prövat denna frågeställning. I båda dessa avgöranden bestod revisorns relation till redovisningsbyrån i att revisorn och redovisningsbyrån hade en stor del av klientstocken gemensam.¹ RN, som i båda ärendena prövade oberoendefrågan enligt 1995 års lag om revisorer, gjorde i det tidigare av de två avgörandena följande bedömning.

Då RN:s granskning inleddes handhade [redovisnings]byrån redovisningen åt 260 aktiebolag i vilka A -son var vald revisor. De aktuella klientbolagen utgjorde mer än hälften av A -sons klientstock både till antalet och i fråga om arvodesintäkter. Det förhållandet att en och samma redovisningsbyrå utför redovisning åt en så stor del av en revisors klienter är inte lämpligt ur oberoendesynpunkt. A -son har således härigenom äventyrat sitt oberoende som revisor.

Även om det inte är helt klart hur RN skulle ställa sig till dessa omständigheter vid en tillämpning av 2001 års revisorslag (RevL) så visar uttalandet på att inte heller revisorns relation till en redovisningsbyrå som biträder revisionsklienter med bokföringen och redovisningen är helt okomplicerad i ett oberoendeperspektiv. Oklarheten vad gäller förslagens konsekvenser för små bolag accentueras än mer om man beaktar att RN i fråga om möjligheten för en revisor att förlita sig på det arbete som utförts av en redovisningsbyrå kortfattat angett att ”[d]et förhållandet att A -son överlag i hög utsträckning verkar ha förlitat sig på det arbete som utförts av bokföringsbyråerna inger dock i sig betänkligheter mot bakgrund av att han inte närmare granskat byråernas rutiner”.² Således kan ifrågasättas vilka ökade krav på revisorns insatser och därmed ökade kostnader för revisionsklienterna som promemorians förslag innebär.

Det här givna exemplet visar på att förslaget kan ha vissa effekter för såväl revisionsklienterna som revisorerna på mindre orter där tillgången på nödvändig kompetens är begränsad. Fakultetsnämnden kan för egen del inte överblicka i vilken omfattning detta är ett reellt problem, men vill med exemplet visa att det i varje fall finns skäl att närmare undersöka effekterna av det lämnade förslaget.

¹ I D 1/2 rörde det sig om 260 av 317 av revisorns klienter och i D 26/02 om 30 av 31 klienter.

² D 40/99.

EG:s oberoenderekommendation om oberoendet vid biträde med revisionsklientens räkenskaper och redovisning i förhållande till svensk rätt

Fakultetsnämnden delar som ovan sagts promemorians grundsyn på att den svenska associationsrättsliga regleringen bör överensstämma med den europeiska samsyn som kommer till uttryck i det EG-rättsliga regelverket. Fakultetsnämnden vill därför, med hänvisning bl.a. till de ovan nämnda konkurrenshänsynen, ge sin syn på förhållandet mellan rekommendationens krav och den svenska oberoenderegleringen.

I motsats till den i ABL uppställda jävskatalogen, som bygger på en formell förbudsmodell, utgår oberoenderekommendationen i aktuella delar från att det avgörande för prövningen av om en revisor kan behålla sitt uppdrag i det enskilda fallet är de effekter på oberoendet som hans eller hennes insats får. Härvid har i rekommendationen fastslagits att hotet mot oberoendet alltid är för stort om revisorn genom insatsen får del i beslutsfattandet hos revisionsklienten, något av dess anknutna företag eller ledningen i ett sådant företag.¹ Revisorns insatser bör därför enligt rekommendationen begränsas till att avse utförande av tekniska eller rutinmässiga uppgifter och tillhandahållande av rådgivande information om alternativa standarder och metoder som redovisningskunden kanske vill använda.²

Detta skall dock, enligt den exemplifiering som görs i rekommendationens bilaga B avsnitt 7.2.1, inte utesluta att revisorn utför bl.a. rutinmässiga bokföringsuppgifter. Som exempel på hjälp som revisorn får tillhandahålla nämns i rekommendationen bokföring av transaktioner för vilka revisionsklientens ledning har bestämt lämplig kontoindelning, överföring av konterade transaktioner från ett kontonummer till en kunds huvudbok, överföring av kunden godkända poster till en kunds råbalans eller tillhandahålla vissa databehandlingstjänster.

Vilka ytterligare faktiska åtgärder som är tillåtna med beaktande av rekommendationens krav är således inte givet. Av betydelse är emellertid den principiella utgångspunkten att bedömningen skall göras med utgångspunkt i den effekt som åtgärden får på oberoendet. Detta innebär enligt Fakultetsnämndens mening att det, för det fall man trots allt ytterligare vill begränsa revisorns möjligheter att tillhandahålla redovisningsrådgivning till sina revisionsklienter, finns skäl att aktualisera frågan om på vilket sätt detta lämpligen görs.

Det som är karaktäristiskt med jävsreglerna i 10 kap. ABL är som nämnts att de utpekar vissa situationer i vilka en kvalificerad revisor inte är valbar som revisor. Utmärkande för jävskatalogen i 10 kap. ABL är att den i generella termer anger vissa situationer som alltid innebär ett hinder mot valbarhet. Hänsyn till den faktiska effekten av ett oberoendehot skall således inte tas. Annorlunda förhåller det sig numera med de yrkesetiska kraven på kvalificerade revisorer såsom de framgår av 21 § RevL. Där skall i stället hänsyn tas till den effekt som vissa omständigheter får på revisorns oberoende.

Fakultetsnämnden ifrågasätter sammanfattningsvis om inte de krav som oberoenderekommendationen ställer på revisorns oberoende väl kan rymmas inom den existerande regleringen. Härigenom kan också hänsyn tas till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet, vilket i sin tur lämnar utrymme för hänsynstagande till bl.a. revisionsklientens storlek, kompetens m.m. och därmed till behovet av eventuell framtida regelutveckling.

¹ Rekommendationen bilaga B avsnitt 7.1.

² Rekommendationen avsnitt 7.2.1 och bilaga B avsnitt 7.2.1.

Svenska kommunförbundet

Vikten av revisorns oberoende kan inte nog understrykas. Vi delar därför principiellt promemorians uppfattning om att redovisnings- och revisionstjänster bör hållas åtskilda. Grundprincipen måste enligt vår bedömning vara att säkerhet och oberoende går före rationalitet och ekonomi.

Hur frågan formellt ska regleras kan dock diskuteras. Vi menar att det är viktigt att jävs- och oberoendefrågorna är reglerade på ett ändamålsenligt, tydligt och enkelt sätt. Idag finns jävsbestämmelserna i ABL, medan revisorslagen innehåller regler för hur revisorns oberoende ska säkras i praktiken. Regelverken överlappar varandra, en tydlig rågång finns inte. Det råder dock en betydande gradskillnad i effekter mellan att reglera jävsfrågorna i ABL och att endast låta dessa bli reglerade i revisorslagen, vilket vore ett alternativ. Utifrån våra erfarenheter kan vi inte bedöma vilken lösning som vore mest ändamålsenlig, men vi uppfattar att den idag delvis dubbla regleringen inte är helt lyckad. Vårt förslag är därför att förhållandet mellan de olika associationsrättsliga lagarna och revisorslagen vad gäller oberoende- och jävsfrågor blir föremål för ytterligare utredning och analys.

Så vitt vi känner till förekommer inte s.k. kombiuppdrag i kommunala företag. Vi kan därför inte överblicka förslaget konsekvenser i andra företags- sammanhang, inte heller konsekvenserna för revisionsföretag och redovisningskonsulter vad gäller kompetens och kvalitet, ekonomi och utveckling. Dock har vi förstått att frågorna är komplicerade och varit föremål för många överväganden över tiden. Det handlar om räckvidden av förslagen (gälla alla eller vissa företag?) men kanske ytterst också om det ska råda en allmän revisionsplikt i alla företag. Sammanfattningsvis syns det därför lämpligt att hela detta block blir föremål för ytterligare undersökning och diskussion mellan bolagens företrädare, revisionsföretag och redovisningskonsulter, revisorsorganisationerna, Revisorsnämnden och revisionens intressenter/avnämare.

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv har förståelse för att reglerna om revisorsjäv underkastas en noggrann prövning beträffande s.k. självgranskningshot enligt EG-rekommendationen om revisors oberoende. Dock måste följande beaktas:

Svenskt Näringsliv ifrågasätter om den EG-rekommendation som finns inom det aktuella området skall ges den innebörd som framgår av promemorian. Det rör framförallt innebörden av uttrycket ”tekniska eller rutinmässiga uppgifter”. Det förefaller som om promemorian ger en tolkning av detta uttryck som nödvändigtvis inte är i linje med rekommendationens innehåll.

Vid analysen av förslaget måste också bedömas huruvida s.k. kombiuppdrag leder till sämre kvalitet på revisionen. Svenskt Näringsliv kan inte på grundval av de uppgifter som lämnas i promemorian och heller inte i övrigt anse att denna typ av uppdrag lider av bristande kvalitet. Tvärtom torde det många gånger vara en fördel för kvalitén på uppdraget att en och samma revisionsbyrå kan förekomma både i ett revisionsuppdrag och i ett bokföringsuppdrag. Man utnyttjar den kompetens som finns för att få bästa möjliga kvalitet på redovisning och ekonomisk uppföljning.

Slutligen bör också beaktas vilka kostnader som särskilt de mindre företagen åsamkas till följd av om förslaget genomförs. Promemorians slutsatser härvidlag underskattar dessa

konsekvenser. Det torde inte råda någon tvekan om att de mindre företagen kommer att få en påtagligt högre kostnadsbelastning än tidigare om förslaget genomförs genom att de i många fall måste anlita olika byråer för redovisnings- respektive revisionsuppdraget.

Slutsatsen är därför att den analys som ligger till grund för promemorians ställningstagande kan ifrågasättas när det gäller EG-rekommendationens innehåll, inte ger belägg för att kvalitén på s k kombiuppdrag är dålig samt starkt underskattar kostnadskonsekvenserna för de mindre företagen.

Sammantaget har Svenskt Näringsliv förståelse för att reglerna om revisorsjäv underkastas en noggrann prövning beträffande s.k. självgranskningsshot. Föreningen avstyrker dock att förslaget genomförs på den utredning som nu presenterats. Utredningsunderlaget och konsekvensanalyserna är otillräckliga. Skulle det fortsättningsvis finnas behov av en tydligare gränsdragning när det gäller den av promemorian påtalade risken om hot mot det ”faktiska” respektive ”synbara” oberoendet bör det först prövas om det kan ske inom ramen för revisorsorganisationernas självreglerande verksamhet, där det finns möjlighet att anpassa reglerna till internationella förhållanden.

Svenska Bankföreningen

Bankföreningen tar inte ställning till hur reglerna om revisorsjäv bör vara utformade, men vill understryka betydelsen av att en eventuell ändring inte försvårar för småföretag att få tillgång till såväl revisors- som redovisningstjänster.

Fristående Sparbankers Riksförbund (FSR)

FSR har ovan angivit den särskilda och ibland avgörande betydelse som medlemsbankerna har för kreditgivningen till företag i verksamhetsorter utanför storstäderna. Mot den bakgrunden är vi mycket oroliga för konsekvenserna av förslaget om ny avgränsning av byråjäv. I korthet kan konsekvenserna bli sämre kvalitet och fördyringar för mindre företag. Detta gäller i synnerhet i delar av landet där det finns stora geografiska avstånd och där behovet av att minska utflyttning av företag och befolkning är stort. Flera revisionsbyråer anser att förslaget får stora och vittgående konsekvenser för strukturerna på redovisningsområdet och har signalerat genomgripande förändringar av sina affärsverksamheter om förslaget genomförs. I klartext kan förslaget därför innebära att företag i vissa delar av landet inte till rimliga kostnader erhåller fullgod bokföring eller revision. Promemorian resonerar kring dessa frågor men har inte på ett övertygande sätt motsagt de negativa konsekvenser som kan uppstå genom förslaget. Därigenom tar lagstiftaren på sig ett stort ansvar för att det kan uppkomma nya och inte önskade strukturer inom redovisningsbranschen som idag ingen kan förutse. FSR avstyrker därför promemorians förslag i denna del och föreslår att frågan bereds ytterligare.

Svenska Fondhandlareföreningen

När det gäller s k byråjäv har fondhandlareföreningen inga principiella invändningar mot promemorian. Föreningen vill dock peka på att gränsen mellan revisionssynpunkter och biträde åt ett bolag är svår att dra. Inte minst gäller detta synpunkter/biträde i skattefrågor, vilka i sin tur som bekant har stor effekt på redovisningen. Gränsen för byråjäv får inte

dras så snävt att man inte skall kunna diskutera exempelvis skattefrågor med en revisor, vilken ofta är den enda externa person med sådan insyn i bolaget som gör det möjligt att anlägga rättvisande synpunkter på inte minst beskattningsproblematiken.

Företagarna

Rekommendationens strängare krav har fog för sig för större bolag men knappast för mindre företag där den verksamme och ägaren ofta är samma person. Om de ska införas bör de därför endast gälla för noterade eller publika aktiebolag. Alternativt att lagkravet på revision tas bort för små och medelstora företag.

Företagarna anser att den dubbla regleringen i revisorslagen och bl.a. aktiebolagslagen bör förenklas så att alla regler om revisors oberoende och opartiskhet inklusive jävsregler är i revisorslagen. Dubbla regleringar gör det svårt att förstå vad som gäller för den oinvidige t.ex. småföretagare.

Förslaget innebär att samma företag inte längre kommer att kunna erbjuda sina kunder bokföringstjänster och revision samtidigt. Revisorsnämnden har påpekat att kombiuppdragen i vissa fall har lett till revisorn inte varit tillräckligt noggrann utan har förvillats av sin tilltro till den som bokfört. Från FAR och SRS har påpekats att det kan leda till fördyringar framförallt för småföretag om de s.k. kombiuppdragen inte längre blir tillåtna. Företagarna delar den senare uppfattningen. Naturligtvis innebär det vissa samordningsvinster om samma revisionsbyrå kan erbjuda både hjälp med redovisning och revision. Revisorn känner då den som sköter bokföringen, och gör redovisningen, och kan därmed lättare kommunicera och lita på uppgifter som lämnas utan att behöva göra en extra kontroll mer än som stickprov.

Likaså kan oklarheter och missförstånd lätt klaras ut. Genom att samma revisionsbyrå hanterar både redovisning och revision kan revisorn på ett enkelt sätt få löpande information om företaget. Detta bör öka revisorns insyn och därmed kvalitén på revisionen.

För småföretagare som är köpare av redovisnings- och revisionstjänster så är framförallt kvalitén och priset viktiga. Den effektivitet som finns i produktionen av redovisnings- och revisionstjänster är avgörande för att dessa ska ha rätt kvalité och pris. Den nödvändiga förändring av produktion och paketering som krävs för en ytterligare förbättring av effektiviteten är svårt och olämpligt att lagstifta fram. En korrekt utförd redovisning är en förutsättning för en billig revision. Detta oavsett om redovisning sköts av företaget själv, en redovisningsbyrå eller en revisionsbyrå.

Det bör vara företagen själva som kunder av redovisningstjänster som sätter press på redovisnings- och revisionsbyråer att upprätthålla en god kvalité och lågt pris. Det är de företag som har bra beställarkompetens som kommer att kunna upphandla dessa tjänster på ett sätt som gynnar företagen. Men det kan vara svårt för en småföretagare att märka de skillnader som finns i kvalité och pris mellan olika alternativ.

Det ligger i redovisnings- och revisionsbyråernas eget intresse att tillhandahålla konkurrenskraftiga tjänster. I detta ligger bl.a. att ge redovisningen en hög status och utveckla alternativa arbetsätt. Denna utveckling har en drivkraft i en god konkurrens på marknaden för tjänsterna.

Promemorian har resonemang om att det kommer att bli en ökad konkurrens på marknaden för bokföringstjänster och därmed så kommer också fördyringen inte att bli så stor.

Det kan ifrågasättas om konkurrensen verkligen kommer att öka eller om revisionsbyråerna kommer att välja att renodla verksamheten och säga upp den personal som arbetar med redovisningstjänster. Det kommer i så fall att leda till omstruktureringsproblem och en minskad konkurrens på redovisningsmarkanden. Revisionsbyråer som även utför redovisningstjänster kan välja att istället dela på en klient d.v.s. en revisionsbyrå skulle stå för redovisningen och en annan för revisionen. Detta skapar extra arbete för småföretagen som måste hålla kontakt med två olika uppdragstagare om samma frågor. Denna extra kostnad bör också räknas in i fördyringen.

Ett sätt att minska kostnaderna för små och medelstora företag skulle kunna vara att göra revisionen frivillig. Detta förutsätter att företagarna kan känna full tilltro till den eller de som sköter företagets redovisning. Men banker och andra kreditgivare kommer förmodligen även i fortsättningen att begära någon form av intygande från en opartisk person av att redovisningen är korrekt utförd för att kunna förlita sig på den bild av företagets ekonomiska situation som redovisningen ger.

Lantbrukarnas Riksförbund

I promemorian föreslås en ny avgränsning för byråjäv. Denna innebär att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag (och andra associationsformer som avses i promemorian) vid bokföringen skall inte kunna vara revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv skall gälla vid revision enligt revisionslagen.

Som framförs i promemorian ger en revisors direkta och indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning upphov till hot mot revisorns oberoende. Denna problematik gäller i högsta grad även upprättande av revisionsklientens årsbokslut och årsredovisning.

LRF kan inte se att det är en nackdel ur kvalitetssynvinkel om redovisningstjänsterna utförs av en fristående redovisningsbyrå istället för att revisorn eller dennes anställda skall sköta även detta. Denna ståndpunkt stärks av Revisorsnämndens erfarenhet av frågan. Nämnden synes mena att kvaliteten t.o.m. skulle kunna öka om redovisning och revision sköts av olika subjekt istället för s.k. kombiuppdrag.

LRF anser att så länge revisorskravet alltså gällande är det viktigt att revisionen utförs opartiskt och självständigt. För att oberoendet skall bli trovärdigt krävs jävsregler eller liknande regler. Oberoendet kan ifrågasättas bl.a. om riktigheten i egna eller anställdas råd till revisionsklienten måste prövas inom ramen för revisionsuppdraget. LRF har därför inte något att erinra mot en utvidgning av avgränsningen för byråjäv inom ramen för dagens system och tillstyrker förslaget.

Däremot kan bestämmelsens räckvidd diskuteras. Förslaget synes innebära att hindret att vara revisor endast gäller den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen. Det skall således inte anses föreligga en jävssituation enligt aktiebolagslagen m.fl. lagar enbart av den anledningen att revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp som revisorn. Det anges i promemorian att frågan om en revisor i detta fall kan inneha revisionsuppdraget får istället prövas enligt revisorslagen (sid. 60 ff).

LRF anser att det ur ett jävsperspektiv inte är någon skillnad om den som yrkesmässigt biträder ett bolag vid bokföringen är verksam i samma företag, koncern eller revisionsgrupp som revisorn. Det sätt som revisionsföretagen är organiserade på skall inte påverka jävsbe-

dömningen. I samtliga nämnda fall ger revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning upphov till hot mot revisorns oberoende. Därför bör avgränsningen för byråjävn utsträckas i enlighet härmed. Enligt LRF skulle det vara en fördel om detta kunde klarläggas inom ramen för detta lagstiftningsärende. Det är ovisst om denna brist kan lösas inom ramen för revisorslagen.

LRF anser att allmänt sett är det angeläget att villkoren för de små företagen görs så fördelaktiga som möjligt. Lagstiftaren bör sträva efter att utforma reglerna så att administration m.m. för småföretagen kan hållas på en så låg nivå som möjligt. Detta leder till minskade kostnader för företagen. Ett positivt exempel på ett område där detta synes bli möjligt är de enskilda näringsidkarnas bokföring.

I promemorian diskuteras särskilt konsekvenserna för små företag. Det anges att en ny avgränsning av byråjävn kan leda till i vart fall viss ökning av kostnaderna för bokföring och revision för dessa företag. Detta torde vara aktuellt framför allt i de fall det är fråga om kombiuppdrag.

Oberoende av om årsbokslut eller årsredovisning upprättas eller liknande tjänster utförs av en redovisningsbyrå eller en anställd inom en revisionsbyrå bör kostnaden vara densamma för det enskilda företaget. Eventuell kostnadsökning till följd av att kombiuppdrag inte blir möjliga torde därför hänföras till revisionsarvodet.

Detta aktualiserar frågan om det över huvud taget bör finnas ett krav på att de mindre aktiebolagen skall ha en revisor. I dessa företag är normalt ägare och styrelse samma person. Vidare är i många fall rådgivning inom olika områden mycket viktigare än revision. För de mindre företagen kan därför övervägas andra lösningar än ett bibehållet revisorskrav. Härigenom löses också oberoendeproblematiken för revisorer i de små företagen. LRF förordar därför att nuvarande reglering bör ses över.

FAR

Allmänt om aktiebolagslagen och revisorslagen

FAR föreslår att reglerna om revisorsjävn utmönstras ur aktiebolagslagen.

Aktiebolagslagen innehåller sedan länge en katalog med jävsgrunder för revisorer. Bestämmelserna har formen av kasuistiska förbudsregler ("Den får inte vara revisor som ..."). De uppräknade jävsgrunderna är aktieinnehav, ställning som styrelseledamot eller verkställande direktör, anställning hos bolaget eller hos befattningshavare där, visst biträde vid bokföringen, vissa släktskapsband, samt låneskulder och liknande förpliktelser. Konstruktionen har alla de nackdelar i form av otympligheter och kryphål som är förknippade med detaljerade förbudsregler. Om revisorns makes syskon är styrelseledamot är revisorn t.ex. jävig; är det nämnda syskonets make styrelseledamot är revisorn däremot inte jävig, trots att skillnaden i familjebandens styrka får anses rätt subtil. Jäv grundas inte heller av åtskilliga omständigheter som enligt etablerad god revisorssed utgör hinder för ett revisionsuppdrag: rådgivningsuppdrag av sådan omfattning att revisorn deltar i förvaltningen, ställning som juridiskt ombud, uppdrag att rekrytera ledande befattningshavare till ekonomifunktionen, för att nämna några.

Revisorslagen (2001:883) innehåller i 20–21 §§ dels en regel att en revisor skall utföra uppdrag i revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet, dels en analysmodell för prövning av förekommande hot mot opartiskheten och självständigheten. Om sådana hot

föreligger, gäller en presumtion att uppdraget inte får utföras om inte särskilda omständigheter eller av revisorn vidtagna åtgärder innebär att det saknas anledning att ifrågasätta opartiskheten eller självständigheten. Revisorslagen täcker genom sin konstruktion alla de situationer där det kan ifrågasättas om en revisor bör åta sig ett uppdrag, inklusive situationer som inte kan förutsägas i dag, t.ex. på grund av redovisningsteknikens utveckling. Den är också – i motsats till den föreslagna ändringen – neutral till revisionsbyråernas olika organisationsformer, eftersom den arbetar med begreppet ”revisionsgrupp”, se närmare nedan. Den möjliggör också en internationellt harmoniserad tillämpning, eftersom den i stort överensstämmer med vad som gäller för professionen i andra länder. Revisorslagens analysmodell följer ett mönster som numera är allmänt vedertaget och bl.a. återfinns i Code of Ethics for Professional Accountants från International Federation of Accountants (IFAC), i Principles of Auditor Independence från International Organization of Securities Commissions (IOSCO) och i EG-rekommendationen Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG).

Revisorslagen gäller för alla godkända och auktoriserade revisorer. Endast sådana kan väljas till revisorer i aktiebolag. Revisorer i aktiebolag har därför dubbla legala regelverk som gäller området opartiskhet och självständighet. Regelverken är asymmetriska. Som exempel på det sistnämnda kan nämnas att en av jävsreglerna i aktiebolagslagen gäller det fall då revisorn är ”verksam i samma företag som den” som utför vissa tjänster. Med ”samma företag” kan endast avses den egentliga revisionsbyrån, en tolkning som bekräftas i promemorians författningskommentar till 10 kap. 16 § första stycket 4 på sid. 60. Revisorslagens verkningar avser emellertid hela revisionsgruppen, ett väsentligt vidare begrepp. Konsekvensen blir att olika regler gäller – och att slutsatsen kan bli olika – beroende på om revisorn och uppdragstagaren är anställda i samma juridiska person eller ej, ett förhållande som lagstiftaren aktivt sökte undvika när revisorslagen skrevs.

Reglerna om revisorsjäv bör därför utmönstras ur aktiebolagslagen. Skulle det av något skäl befinnas att revisorslagen 20–21 §§ inte helt täcker de krav som bör ställas på revisorerna, får detta åtgärdas genom ändringar i den lagen.

FAR återkommer nedan till den särskilda frågan om redovisningsjävet, men vill här beröra det totalförbud som EG-rekommendationen uppställer mot redovisningstjänster till företag av allmänt intresse. Då detta främst avser börsbolag, kunde det vid en första anblick synas naturligt att åtminstone ett sådant förbud togs in i aktiebolagslagen. Företag av allmänt intresse torde dock även kunna vara t.ex. mycket stora ekonomiska föreningar. I första hand får regeln i revisorslagens 19 § att en revisor skall iaktta god revisorssed anses leda till att i vart fall godkända och auktoriserade revisorer måste iaktta förbudet. Skulle detta inte anses tillräckligt, lutar FAR närmast åt att även förbudet mot redovisningstjänster till klienter som är företag av allmänt intresse bör tas in i revisorslagen.

FAR är givetvis inte omedveten om att jävsreglerna i ABL har en associationsrättslig status som revisorslagens regler saknar. Om en revisor kommer i konflikt med reglerna i ABL kan, utöver disciplinärt ingripande av Revisorsnämnden, revisorskapet klandras med möjlighet för länsstyrelsen att i sista hand utse en annan revisor. Vid överträdelse av revisorslagen saknas det senare korrektivet. Såvitt FAR har sig bekant är det emellertid ytterst ovanligt att länsstyrelsen utser revisorer på andra grunder än att antingen ingen revisor valts eller en vald revisor inte är godkänd eller auktoriserad revisor. För kvalificerade revisorer torde hotet om disciplinåtgärder ha tillräcklig tyngd.

Skulle det betraktas som oundgängligen nödvändigt att bevara bestämmelser om revisorsjäv i aktiebolagslagen, föreslår FAR att dessa bestämmelser utformas i nära anslutning till revisorslagens analysmodell.

Beredning av lagstiftningsarbetet

FARs ställningstaganden i det följande baseras på antagandet att det är lagstiftarens önskemål att bevara det nuvarande systemet med revisionsplikt även i de minsta aktiebolagen. Detta antagande har stöd i propositionen 1997/98:99 Aktiebolagets organisation, sid. 132–133. Andra jämförbara länder med full revisionsplikt, främst Danmark, Irland och tidigare Storbritannien, tillämpar en jämförelsevis liberal praxis i fråga om revisorers möjlighet att lämna redovisningsbiträde, och om skärpta jävsregler övervägs är det naturligt att revisionspliktens omfattning aktualiseras. En begränsning av revisionsplikten medför emellertid genomgripande konsekvenser och måste föregås av en utredning med noggrann konsekvensanalys. FAR behandlar alltså inte denna möjlighet här.

Bestämmelserna om jäv på grund av biträde med redovisningen torde vara den del av frågorna kring revisorers oberoende som behandlats mest omsorgsfullt i svenskt lagstiftningsarbete. Frågan behandlades inte bara av regeringen utan även av lagrådet när 1975 års aktiebolagslag kom till. Kommerskollegium utfärdade 1977 en anvisning om revisorsjäv efter ett omfattande utredningsarbete tillsammans med revisorsorganisationerna. Sedan Revisorsnämnden 1995 tagit över tillsynsansvaret från Kommerskollegium genomfördes en översyn av anvisningen av en s.k. föreskriftsgrupp, sammansatt av företrädare för Revisorsnämnden, nämndens kansli och revisorsorganisationerna. Översynen föranleddes av den redovisningstekniska utvecklingen, men även lämplighetsfrågorna med utgångspunkt i oberoendekravet behandlades. Översynen resulterade 1998 i en föreskrift, som kom att gälla till ikraftträdandet av den nuvarande revisorslagen den 1 januari 2002, då den upphävdes såsom strukturellt avvikande från revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet.

Att en sådan omsorg lagts ner på arbetet under de senaste tre årtiondena beror givetvis på att regelskrivningen kräver en avvägning mellan vart för sig starka intressen, nämligen att begränsa den administrativa belastningen på de mindre företagen och att säkerställa en tillförlitlig redovisning från dessa företag. Det senare ledet innebär i sin tur en avvägning mellan önskemålet att engagera yrkesrevisorernas kompetens i redovisningen och att möjliggöra en opartisk och självständig revisorsgranskning av denna. Skulle det nu anses finnas skäl att ompröva den praxis som etablerats – och FAR återkommer nedan till att några sådana skäl inte har påvisats – är det ett oavvisligt krav att omprövningen bedrivs med samma omsorg och samma beaktande av relevanta intressen som tidigare skett. I så fall bör en särskild utredare tillsättas, biträdd av experter med kunskaper om revision, redovisning och de små företagens situation.

Det enda skäl som promemorian anför för att nu pröva frågan om redovisningsjävet omfattning är att det i propositionen om aktiebolagets organisation 1997 sades att distinktionen mellan grundbokföring och huvudbokföring hade passerats av den tekniska utvecklingen, men att den då pågående översynen av bokföringsbestämmelserna liksom resultatet av Revisionsbolagsutredningens arbete borde avvaktas. Sedan det konstaterats att dessa arbeten är slutförda, och att en EG-rekommendation om revisorers oberoende givits ut, anför promemorian att det ”mot den nu anförda bakgrunden är ... naturligt att på nytt ta upp frågan om huruvida den nuvarande bestämmelsen om byråjäv i aktiebolagslagen har en ändamålsenlig utformning”.

Problemet med den tekniska utvecklingen beskrivs väl i promemorian. Det sammanhänger med att bokföringen i de flesta bolag är datorbaserad och att verifikationerna i gängse bokföringsprogram registreras och systematiseras vid en och samma tidpunkt. Grund- och huvudbokföring sker alltså i princip samtidigt. Detta problem löstes dock i allt väsentligt genom föreskriftsgruppens arbete, och de ”besvärliga gränsdragningsproblem” som Revisorsnämnden uppges ha upplevt torde ha haft sin rot i att aktiebolagslagens föräldrade jävsbestämmelse kvarstod parallellt med den nya föreskriften. Problemet med den tekniska utvecklingen torde ha lösts slutgiltigt av den nya revisorslagens analysmodell, som blev resultatet av Revisionsbolagsutredningens arbete. Analysmodellen är neutral till tekniska lösningar och kan tillämpas även på situationer som inte nu kan förutses. Förekommande gränsdragningsproblem kan därför enklast elimineras genom att, som FAR föreslagit ovan, jävsbestämmelserna stryks ur aktiebolagslagen.

Tolkningen av EG-rekommendationen

FAR övergår nu till att kommentera innebörden av EG-rekommendationens bestämmelser om upprättande av räkenskaper och redovisning (avsnitt 7.2.1). Frågan behandlas på sid. 57, 2 st. ff. i promemorian. Genom textens placering och formulering är det oklart hurvida den utgör ett fortsatt referat av vad Revisorsnämnden framfört i de föregående styckena, eller den uttrycker departementets eget ställningstagande. FAR utgår här från att den är en del av departementets resonemang bakom förslagen. (FAR noterar att det genomgående i promemorian av allt att döma är Revisorsnämndens kansli som framfört sina åsikter; anmärkningsvärt nog verkar det av Revisorsnämndens protokoll som om nämnden inte alls skulle ha behandlat dessa viktiga frågeställningar. Än mer anmärkningsvärt är att Revisorsnämndens yttrande över den föreliggande promemorian enligt protokollet den 11 september 2003 kommer att beslutas av kansliet och inte av nämnden som sådan, och att yttrandet sålunda inte kommer att avspegla den intressentsammansättning som betraktades som en viktig förutsättning vid nämndens tillkomst 1995.)

De särskilda bestämmelserna i EG-rekommendationen om företag av allmänt intresse – som innebär ett totalt förbud mot redovisningstjänster till sådana företag om de är revisionsklienter – behöver inte kommenteras i sig, då de inte är föremål för några avvikande meningar. Däremot är tanken på sid. 58 att dessa särskilda regler borde tillämpas i alla företag ”då minimikraven i fråga om revisorers oberoende bör vara desamma i samtliga slag av företag” orimlig, eftersom den bygger på ett cirkelresonemang. Särreglerna tillhör ett fåtal avsteg som rekommendationen gör från principen ”en revision är en revision”. Dessa avsteg kan inte i sin tur ta över de regler de utgör undantag från. Med ett sådant resonemang skulle man t.ex. kräva sjuårig rotation av revisorer i små familjeföretag.

Promemorians (eller Revisorsnämndens kanslis) tolkning av rekommendationens text om ”tekniska eller rutinmässiga uppgifter” är extrem och saknar stöd i de diskussioner i EG-kommittén för revisionsfrågor som ledde fram till sluttexten. Enligt rekommendationen måste redovisningstransaktioner och bakomliggande antaganden, t.ex. för värderingssyften, härröra från klienten. Vid bokslutsarbete innebär detta att klienten måste ta ställning till sannolikheten av att olika kundfordringar skall inflyta, livslängden hos anläggningstillgångar, återanskaffningsvärdet för varulager och andra liknande frågor som bygger på affärs-mässiga bedömningar. Biträdet kan översätta dessa antaganden till redovisningstermer (delcreditereserver, avskrivningar, lagervärde) och föra in dem i ett bokslut som baseras på en råbalans, eftersom det arbetet med fog kan betraktas som tekniskt och ofta rutinmässigt. Uttrycken ”teknisk” och ”rutinmässig” innebär ju inte att arbetet måste vara lätt eller kunna utföras av envar; kirurger kan t.ex. utföra rutinmässiga operationer. En teknisk eller rutinmässig verksamhet kan kräva stor yrkesskicklighet; vad den inte kräver är nya och ovanliga

överväganden från fall till fall. FAR vänder sig därför bl.a. mot den vilseledande formuleringen på sid. 56 i promemorian: ”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”. Som framgått av det sagda följer det ingalunda såsom självklart av ett uppdrag som bokslutsbiträde att göra sådana ställningstaganden.

Revisionens kvalitet i kombinerade uppdrag

Enligt promemorian skulle det vara Revisorsnämndens erfarenhet att kvaliteten på den revision som utförs inom ramen för ett kombinerat uppdrag (”kombiuppdrag”) ofta är sämre än kvaliteten på revision som utförs utan att det föreligger något kombiuppdrag. Revisorn i ett kombiuppdrag skulle enligt nämnden ofta förlita sig alltför mycket på den redovisning som upprättats med deltagande av hans eller hennes medarbetare. Revisionen skulle därmed inte få den omfattning och kvalitet den skall ha enligt god revisionssed. FAR tillåter sig emellertid att påpeka att Revisorsnämndens kansli i stort sett saknar kontakt med annan revisionsverksamhet än sådan som av något skäl blir föremål för systematisk uppsökande tillsyn (SUT) eller disciplinära utredningar. Med all respekt för den ostridigt höga allmänna kompetensen hos handläggarna på kansliet har FAR därför svårt att förstå vilken erfarenhet det är som nämnden gör anspråk på.

FAR reagerar särskilt starkt mot de sju disciplinärenden som åberopas till stöd för det generella omdömet om kvaliteten på revisionen i kombiuppdrag i allmänhet. Alla sju ärendena avser nämligen utredningar som gjorts inom ramen för SUT. Sådana utredningar riktas i praktiken uteslutande mot revisorer i vissa riskgrupper som identifierats av nämnden. Fem av de sju ärendena är sålunda, enligt upplysning i besluten, riktade mot revisorer som står utanför yrkesföreningarna FAR och SRS och därför tillhör en av de nämnda riskgrupperna. Självklart kan även revisorer som står utanför yrkesföreningarna utföra revision av hög kvalitet. FAR och SRS ställer emellertid krav på alla sina ledamöter att de med jämna mellanrum underkastar sig kvalitetskontroll som utförs av respektive förening. Det ligger därför i sakens natur att en revisor som är medveten om att den egna kvaliteten är bristfällig avstår från att söka inträde i någon av föreningarna. Eftersom anslutningsgraden i båda föreningarna är hög kommer det nästan med nödvändighet att uppstå en stark statistisk korrelation mellan att utföra revision av bristfällig kvalitet och att stå utanför FAR och SRS.

Om de två återstående ärendena (2000–767 och 2002–1482) sägs att de ingår bland ”vissa kvalificerade revisorer” för vilka Revisorsnämnden undersökt förutsättningarna att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Såvitt FAR har inhämtat, föränleddes ärendet 2000–767 av att revisorn var en godkänd revisor med behörighet från en tid då kvalifikationskraven var väsentligt lägre än nu, medan ärendet 2002–1482 föränleddes av att det hade framkommit uppgifter om att revisorn varit jävig i något fall. Revisorer med behörighet enligt äldre krav och revisorer om vilka det framkommer obestyrkt negativ information kan givetvis utföra revision av hög kvalitet. En stark statistisk korrelation av samma slag som för revisorer utanför FAR och SRS är dock närmast självklar. FAR antar att det inte skulle falla en statlig myndighet in att grunda omdömen om det allmänna nykterhetsläget i riket på observationer från Sergels torg i Stockholm en lördagskväll.

Även av ett annat skäl är de sju åberopade disciplinärendena misslyckade som stöd för kritik mot kombiuppdrag. I sex av de sju fallen tilldelas revisorerna nämligen disciplinära påföljder (ett upphävande och fem varningar) eftersom det visar sig att de har överträtt ABLs nu gällande regler för redovisningsjämv. Att överträdelse av redan gällande förbud medför skadeverkningar är inget argument för att införa nya förbud. I det sjunde fallet (2001–223),

där påföljden stannat vid erinran, står ord mot ord beträffande granskningsinsatsen. Påföljden motiveras inte heller med att granskningen varit otillräcklig, utan med att dokumentationen inte visat vilken granskning som gjorts, något som knappast har att göra med att det var ett kombiuppdrag. Till grunderna för påföljden hör också att revisorn inte anmärkt på bristfälliga upplysningar om orsaken till ändrade avskrivningsprinciper i en årsredovisning; av beslutet förefaller det som om kritiken i det avseendet endast gäller revisorns tolkning av god redovisningssed.

Inget enda av de åberopade exemplen gäller alltså bristfällig revision i ett kombiuppdrag där revisorn iakttar de regler som gäller nu.

Den enda för FAR kända undersökningen av rådgivningstjänsters inverkan på kvaliteten är den som gjordes av Revisionsbolagsutredningen, som faktiskt frågade ett stort antal intressenter om de hade observerat brister i revisionen på grund av att revisorn lämnade andra tjänster (SOU 1999:43 sid. 113–116). Slutsatsen var där en helt annan.

FAR kan inte helt frigöra sig från intrycket att förslaget har influerats, åtminstone indirekt, av de redovisningsskandaler som inträffat under senare år i USA, men som saknar all ansvarighet i de många små och medelstora svenska företag som utnyttjar sina revisorers kompetens till biträde vid redovisningen.

Enligt FARs erfarenhet är det normala förhållandet att reviderade årsredovisningar från kombiuppdrag håller hög kvalitet. Byråns engagemang i redovisningsarbete och bokslut förser revisorn med värdefull information om värderingsproblem och felrisker.

De medarbetare på byrån som handhar redovisningstjänsterna måste vidare efterleva bestämmelserna i rekommendationen ”God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet”, som ställer krav på bl.a. åtgärder för kvalitetskontroll som ger rimlig säkerhet för att brister i kvaliteten på det utförda arbetet och överträdelser av gällande regelverk förhindras eller upptäcks.

Innefattar ett kombiuppdrag biträde med upprättande av självdeklaration, måste byrån ägna väsentligt mer detaljerad uppmärksamhet åt redovisningen, något som också höjer revisionens kvalitet. Slutligen är den egna byråns engagemang i redovisningsarbetet ett incitament för revisorn att utföra en omsorgsfull revision, eftersom ej upptäckta brister faller tillbaka på den egna byrån eller revisionsgruppen.

Den i promemorian framhållna möjligheten för en liten revisionsklient att vända sig till en fristående redovisningsbyrå för biträde med redovisning och bokslut är tyvärr begränsad. FAR och SRS deltog 1993 i bildandet av Stiftelsen för legitimation av redovisningskonsulter, i syfte att befordra framväxten av en kår av välutbildade och seriösa redovisningskonsulter. Stiftelsens arbete har varit berömvärdt, men endast ett begränsat antal redovisningskonsulter har fått legitimation. Eftersom branschen saknar övergripande tillsyn är det därför svårt för de mindre företagen att med tillfredsställande trygghet anlita en fristående redovisningsbyrå.

Organisationen av mindre företags bokföring

I promemorians avsnitt 6.3 på sid. 58 sägs att flertalet av de små företagen sköter sin bokföring på annat sätt än genom att anlita den valda revisorns revisionsbyrå, oftast genom att anlita en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå än den där den valda revisorn är verksam. Det framgår inte varifrån departementet inhämtat denna uppgift, och FAR hävdar med bestämdhet att den är felaktig, i vart fall om man – som fallet är med den föreslag-

na lagändringen – till bokföringen även räknar biträde med upprättande av årsredovisningen. Inte heller är det – med samma definition – sant att företag med fler än åttio anställda normalt sköter all bokföring själva och sålunda inte skulle beröras av den föreslagna ändringen. Den sistnämnda uppgiften framstår i promemorian som lämnad av SRS, men referatet måste i så fall bygga på en missuppfattning. Skulle ändringsförslaget genomföras, handlar det om en radikal förändring av många mindre och medelstora företags sätt att sköta sin bokföring, och särskilt då upprättandet av bokslutet och utformningen av årsredovisningen.

I detta sammanhang vill FAR också framhålla att den föreslagna ändringen enligt sin ordalydelse, som inte motsägs av texten i författningskommentaren, även utesluter sådant biträde med bokslutet som föranleds av iakttagelser som revisorn har gjort vid granskningen (revisionsrådgivning). Sådant biträde behöver i regel inte prövas enligt revisorslagens analysmodell och får anses vara ett naturligt inslag i revisionsuppdraget (prop. 2000/01:146 sid. 62). Även de företag som med promemorians uttryck ”sköter sin bokföring på annat sätt än genom att anlita den valde revisorns revisionsbyrå” skulle alltså tvingas anlita ytterligare en expert om revisorn har invändningar mot ett preliminärt bokslut. FAR förmodar närmast att denna effekt inte har varit avsedd av departementet.

Kostnaderna för redovisning och revision

I promemorian förs ett resonemang av innebörd att den föreslagna lagändringen inte skulle medföra mer än ”en obetydlig ökning av de små företagens kostnader för bokföring och revision”, dels eftersom konkurrensen mellan dem som tillhandahåller bokföringstjänster skulle öka, dels eftersom revisionskostnaderna kan förväntas öka endast ”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”.

Det är oklart för FAR varför konkurrensen mellan dem som tillhandahåller bokföringstjänster skulle öka, om man inte tänker sig att de små företagen i stor utsträckning skulle gå över från att anlita auktoriserade och godkända revisorer och legitimerade redovisningskonsulter för bokföringen till att anlita okvalificerade bokföringsbyråer, en utveckling som allvarligt skulle skada kvaliteten i deras redovisning.

Att revisorn i ett kombiuppdrag delvis grundar sina slutsatser på uppgifter från den som har utfört bokföringsarbetet är förvisso sant; så är det emellertid i alla revisionsuppdrag. Revision består inte i ett mekaniskt avprickande av verifikationer utan i en professionell bedömning av risker och kontroller. Den grundläggande information som inhämtats i bokföringsuppdraget kan i ett kombiuppdrag användas i revisionen, något som medför en avsevärd kostnadssänkning. En parallell situation föreligger t.ex. vid revision av koncernföretag som använder moderbolagets gemensamma ekonomiavdelning för bokföringen.

Rekrytering och kompetensutveckling på redovisningsområdet

FAR vill slutligen redovisa några överväganden om revisionsbyråbranschens framtida kompetensutveckling. Det är av central betydelse för hela näringslivet att branschen liksom hittills kan rekrytera medarbetare med hög kompetens och utveckla medarbetarnas kompetens. En bransch där företagen reducerats till kontrollorgan i inskränkt bemärkelse utan möjlighet till konstruktiv rådgivning till sina klienter kommer inte att utöva den attraktion på de bästa ekonomerna som den nu har. Bilden kompliceras dessutom av att det skulle skapa en miljö som väsentligt avviker från vad som gäller i andra länder, något som skulle försvåra internationell kompetensutveckling. Detta kommer att få negativa effekter på revisionens kvalitet, bl.a. eftersom redovisningskompetens med nödvändigt djup delvis måste

ha grund i rådgivning. Revisionsbyråbranschen har vidare traditionellt en roll som plantskola för ekonomichefer och andra redovisningsekonomer i företagen, och det skulle få allvarliga konsekvenser även för tillgången på den allmänna redovisningskompetensen i näringslivet om denna källa till resurser sinade.

Svenska Revisorsamfundet (SRS)

Revisorsamfundet SRS delar uppfattningen, som framförs i promemorian, att den nuvarande regeln om byråjäv behöver ses över till följd av den tekniska utvecklingen. Detta förhållande är en viktig förklaring till de gränsdragningsproblem som onekligen har förelegat. Däremot har inte i sig tillämpningen av Revisorsnämndens numera upphävda föreskrifter om redovisningsjäv föranlett några särskilda tillämpningsproblem. Vi avstyrker däremot att den föreslagna lagändringen genomförs.

Frågan om revisionsbyråers tillhandahållande av redovisningstjänster innebär en avvägning mellan olika intressen. Ett starkt sådant intresse är företagets och dess intressenters behov av att kunna utnyttja den kompetens som revisorer och hans/hennes medarbetare besitter i redovisningsfrågor för att säkerställa en korrekt redovisning och ekonomisk uppföljning i mindre företag. Mot detta får ställas de önskemål som ibland framförs om enhetliga och strikta regler om oberoende. Det är anmärkningsvärt att promemorian inte innehåller några avvägningar mellan dessa intressen. Detta särskilt mot bakgrund av att frågan har varit aktuell i åtskilliga utredningar allt sedan den nuvarande aktiebolagslagstiftningen utformades i början av 70-talet. Senast berördes frågan av revisionsbolagsutredningen. Utredningen genomförde bl.a. en omfattande kartläggning av olika intressentgrupperingars uppfattning om dels revisorers oberoende, dels de mindre företagens behov av rådgivning. Den bild som utredningen tecknar visar entydigt att det dels inte förelåg några kvalitetsbrister i revisionen till följd av att revisionsbyråer tillhandahåller både rådgivnings- och revisionstjänster, dels att revisorers rådgivningstjänster är viktiga särskilt för de mindre företagen och då inte minst för att begränsa företagets administrativa kostnader (SOU 1999:43 s 113 ff). Vi återkommer nedan till de iakttagelser om kvalitetsbrister som åberopas i promemorian.

När kravet på revision i alla aktiebolag infördes i Sverige betonades starkt att motivet för detta inte enbart var att revisorer skulle utföra revision utan också att säkerställa att revisorernas kompetens kom företagen till del i form av ekonomisk rådgivning. En väsentlig del består av rådgivning i redovisningsfrågor. Revisorer har en mycket viktig uppgift för att se till att redovisningen fungerar tillfredsställande i små och medelstora företag. Äldre studier visar att det finns ett klart positivt samband mellan kvalificerade revisorers arbete och redovisningsstandarden i företagen¹.

Om förslaget genomförs kommer en effekt att bli att företag istället kommer att anlita fristående redovisningsbyråer för biträde med deklaraions- och redovisningstjänster. Mot denna bakgrund finns det särskilt anledning att undersöka vilka effekter det kommer att få för företagen och olika intressenter med en sådan förändring. En viktig sådan aspekt är påverkan på redovisningsstandarden. Det kan konstateras att det finns ett mycket stort antal redovisningsbyråer i Sverige och att det inte finns något system för kvalitetssäkring eller tillsyn över dessa. Frågan om kvaliteten i redovisningsbyråers arbete kartlades av utredning-

¹ Kedner, Gösta, Företagskonkurser, Statens Industriverk: Utredningar SIND 1975:2

en om kontroll av redovisningskonsulter. Från utredningens överväganden kan följande citeras:

Av de uppgifter som utredningen har inhämtat och som redovisats i avsnitten 2.3 och 2.4 har utredningen emellertid fått den bestämda uppfattningen att olika slag av kvalitativa brister är tämligen vanligt förekommande, främst i det arbete som utförs på små redovisningsbyråer utan kvalificerade revisorer och i all synnerhet om man i redovisningskonsulternas arbete inbegriper mer kvalificerat arbete såsom ekonomisk rådgivning åt företagen i form av budgets och analyser. Även om man inskränker sig till de allvarigare kvalitativa brister på redovisnings- och skatteområdet som med skäl kan benämnas missförhållanden förefaller sådana brister förekomma i en sådan utsträckning att de på flera håll på myndighetsidan ses som ett allvarligt problem. (SOU 1989:59 s 55)

Oss veterligen har någon motsvarande studie inte gjorts senare. Vissa åtgärder har också genomförts för att höja kvaliteten bland fristående redovisningskonsulter, främst genom tillskapande av institutet legitimering av redovisningskonsulter. Det måste dock konstateras antalet legitimerade konsulter endast uppgår till ca 500 vilket motsvarar några procent av alla redovisningskonsulter. Olika branschorganisationer har därutöver infört krav på viss aktualitetsutbildning, inte heller denna omfattar hela branschen. Samtidigt är utvecklingen på redovisningsområdet mycket snabb vilket bl.a. ökat komplexiteten i redovisningsnorgivningen avsevärt. Kompetenskraven på redovisningskonsulter har höjts betydligt och ännu högre krav kommer att ställas i framtiden till följd av den kompletterande normgivning som nu håller på att införas. Revisorerers erfarenhet är att alltför många redovisningskonsulter inte är uppdaterade på utvecklingen inom redovisningsområdet och därför har frekvensen av allvarliga kvalitativa brister på redovisningsområdet ökat under de senaste åren. Den enskilde företagaren saknar i regel helt möjlighet att bedöma redovisningskonsultens kompetens. Faran är därför överhängande att redovisningsstandarden kommer att sjunka i många mindre företag om förslaget genomförs.

Kvalitet i kombinerade uppdrag

Som vi tidigare anfört och som refereras i promemorian leder kombinerade redovisnings- och redovisningsuppdrag generellt till högre kvalitet på revisionen än vad som annars hade varit fallet. Revisionsforskning visar att den vanligaste orsaken till fel i en revisionsberättelse är hänförlig till individuella transaktioner snarare än rutiner såsom komplexitet i underliggande transaktioner, graden av bedömning som ligger bakom värdering samt omfattningen av ovanliga och komplicerade transaktioner. Ju större kunskap som finns inom revisionsteamet om dessa transaktioner desto större är sannolikheten för att fel upptäcks¹.

Handhas redovisningsuppdraget inom revisionsbyrån finns en mycket stor kunskap om enskilda transaktioner vilket bidrar till att minska risken för felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen väsentligt. Revisorsnämnden har enligt promemorian invänt mot detta och menat att revisorn kan erhålla samma information om en fristående redovisningsbyrå handhar bokföringen. Det avgörande är emellertid inte vad revisorn kan få utan vad revisorn faktiskt får för information. Den informationsöverföring som Revisorsnämnden säger kan ske sker emellertid inte i verkligheten. Tvärtom är kunskapen om enskilda redovisningstransaktioner ofta lägre när en redovisningsbyrå medverkar än när företaget självt upprättar redovisningen. Detta hänger bland annat samman med att mer av granskningen sker som

¹ Se t.ex. Ruud, Flemming T. Extern revisors risiko- og vesentlighetsvurderinger, artikkelserie i Revisjon og Regnskap nr 3, 4, 6 och 7 1990 samt nr 3/1991

granskning av intern kontroll och att många redovisningskonsulter ser påpekanden från revisorer som kritik av det egna arbetet och därför t.o.m. undanhåller information. Om redovisningsuppdragen handläggs av en fristående redovisningsbyrå sker dessutom mer av granskningen enligt god revisionssed genom granskning av intern kontroll som från den utgångspunkt som här är aktuell är en mindre effektiv granskningsmetod.

Vidare åberopas Revisorsnämndens erfarenhet att kvaliteten ofta är sämre på den revision som utförs i ett kombinerat uppdrag än den som utförs om det inte föreligger något kombinerat uppdrag. Om så är fallet kan Revisorsamfundet SRS instämma i att det är ett skäl för att regelverket behöver ses över. Revisorsnämndens uppfattning motsägs dock av den kartläggning som revisionsbolagsutredningen genomförde (se ovan).

Frågan är dock om det utifrån de erfarenheter som Revisorsnämnden redovisar går att dra några slutsatser om kvaliteten på revision generellt i kombinerade uppdrag. Detta sammanhänger i sin tur med det faktum att Revisorsnämndens urval på vilket slutsatser baserat tenderar att bli negativt och därför inte ger någon rättvisande bild av förhållandena inom branschen. Flertalet av de fall som är relevanta i detta sammanhang har sitt ursprung i systematisk uppföljande tillsyn (SUT), övriga i anmälningar i tillsynsärenden. Den största gruppen som omfattas av SUT är revisorer som står utanför FAR och Revisorsamfundet SRS, i denna grupp ingår bland annat granskning av revisorer som lämnat organisationerna till följd av att de inte uppfyller kraven på godkänd kvalitetskontroll. Andra urvalskriterier för SUT har varit grupper där det funnits risker för att kvaliteten i revisionen är bristfällig, t.ex. tidigare iakttagelser i andra tillsynsärenden. Det är därför inte särskilt överraskande att brister i kvaliteten upptäcks vid denna granskning. Det går emellertid inte att utifrån denna granskning att dra några generella slutsatser om kvaliteten i det arbete som utförs bland andra revisorer. Detta kan vara en förklaring till att revisionsbolagsutredningen och Revisorsnämnden drar olika slutsatser.

Revisorsnämndens erfarenheter måste rimligen baseras på iakttagelser i tillsynsärenden och systematiskt uppföljande tillsyn och skall därför komma till uttryck i beslut i tillsynsärenden. Revisorsamfundet SRS har därför genomfört en undersökning av beslut i tillsynsärenden under perioden 1/7 1998 till 30/6 2003 för att undersöka hur kvaliteten förhåller sig¹. Genomgången omfattar totalt 229 tillsynsärenden, brister i revisionen konstaterades i 169 av dessa tillsynsärenden. Såvitt kan utläsas ur tillsynsärendena biträdde revisionsbyrån med redovisningstjänster i 15 % av dessa fall. Det bör dock understrykas att resultatet endast säger något om kvaliteten på revisionen inte om sambandet mellan det kombinerade uppdraget och brister i revisionen. Brister i revisionen är i 85 % av tillsynsärendena hänförliga till något annat förhållande än att revisionsbyrån medverkat vid upprättande av redovisningstjänster.

I påståendet att revisionen är sämre ligger en jämförelse med ett annat förhållande, nämligen när redovisningen upprättas av någon annan än revisionsbyrån. I detta sammanhang är det särskilt intressant att jämföra frekvensen av brister med de fall när en fristående redo-

¹ Urvalet omfattar alla refererade tillsynsärenden i böckerna Revisorsnämndens praxis samt för tid därefter av ärenden refererade i Revisorns Nyhetsbrev samt protokoll från nämndsammanträden. Detta innebär att i kartläggningen ingår endast en del av de beslut i tillsynsärenden som fattats av nämndens ordförande eller kanslichef/direktör. Utifrån de beslut vi tagit del av påverkar detta emellertid inte slutsatserna vad gäller brister i revisionsarbete. Vidare ingår inte beslut där ett ärende avskrivits. Tidsperioden har valts för att dels ge ett tillräckligt underlag för slutsatser, dels innefatta all systematiskt uppföljande tillsyn. De slutsatser som redovisas påverkas dock inte i något väsentligt avseende om en längre eller kortare period studeras.

visningsbyrå tillhandahåller redovisningstjänsterna. Det kan då konstateras att 29 % av bristerna är hänförliga till uppdrag där en fristående redovisningsbyrå medverkat. Detta innebär i sin tur att frekvensen brister i revisionen således är dubbelt så hög när redovisningsbyråer har biträtt med redovisningstjänster jämfört med de kombinerade uppdragen. Det kan också konstateras att den vanligaste orsaken till brister i revisionen varken har med revisionsbyråns eller en fristående redovisningsbyrås medverkan med redovisningstjänster. Vad som nu redovisats styrker den syn som vi tidigare redovisat och motsäger Revisorsnämndens uppfattning.

Bristerna sägs bestå i att revisorn i ett kombinerat uppdrag förlitar sig ofta, enligt Revisorsnämnden, alltför mycket på den redovisning som upprättats av sina medarbetare. I all revision ligger att revisorn i viss utsträckning måste förlita sig på uppgifter från någon annan. Det avgörande är, som mycket riktigt framhålls, att revisorn inte alltför mycket förlitar sig på uppgifterna. Vi har därför även undersökt hur vanligt det är att revisorn alltför mycket förlitar sig på uppgifter från någon annan (oavsett eventuella brister i revisionen). I det undersökta materialet ingår 61 tillsynsärenden där detta är fallet. I 10 % av fallen har revisorn förlitat sig för mycket på uppgifter från revisionsbyrån i kombinerade uppdrag. Detta måste dock sättas i relation till att revisorn i 49 % av fallen förlitat sig för mycket på uppgifter som är hänförliga till den redovisningsbyrå som biträtt företaget med redovisningstjänster. Övriga fall (41 %) avser förlitan på uppgifter från någon annan konsult som företaget anlitat eller personer inom företagsledningen. Inte heller slutsatsen att revisorn förlitar sig för mycket på uppgifter från medarbetare vid revisionsbyrån har därför stöd i det bakomliggande materialet.

Det mest intressanta förhållandet är, enligt vår uppfattning, i vilken mån förlitan på uppgifter har lett till brister i revisionen. Totalt har vi identifierat 59 sådana fall (total population), av särskilt intresse här är de 40 fall när revisorn förlitat sig på uppgifter från någon annan är personer inom företaget. Det kan då konstateras att 13 % av dessa fall är hänförliga kombinerade uppdrag (8 % av totalpopulationen). Hela 73 % är emellertid hänförliga till fall när en fristående redovisningsbyrå har upprättat redovisningen (49 % av total population).

Sammanfattningsvis kan man av denna genomgång dra slutsatsen att det förekommer minst brister i revision i de undersökta grupperna när en revisionsbyrå handhar både redovisning och revision (kombinerade uppdrag). Dessutom är det ett betydligt större problem att revisorn förlitar sig på arbete utfört av en fristående redovisningsbyrå i sin revision än att revisorn förlitar sig på en annan medarbetare vid revisionsbyrån. Av samtliga de fall där brister i revisionen beror på att revisorn förlitat sig på någon annan istället för att göra en självständig revision svarar de kombinerade uppdragen endast för 8 % av fallen, detta kan jämföras med förlitan av uppgifter från en fristående redovisningsbyrå som svarar för 49 % av fallen.

Genomgången av tillsynsärenden visar att det inte finns stöd för argumentet att kvaliteten på revision är sämre i kombinerade uppdrag. Genomgången ger tvärtom stöd för motsatsen, den grupp där det förekommer minst brister i revisionen är i de kombinerade uppdragen. Dessutom visar undersökningen entydigt att risken för bristande kvalitet är störst när revisorn förlitar sig på arbete utfört av en fristående redovisningsbyrå. Genomförs förslaget kommer det att bli än vanligare att revisorn kommer att tvingas att förlita sig på uppgifter från fristående redovisningsbyråer.

Vad slutligen gäller de sju ärenden som promemorian refererar till bör här endast tilläggas att samtliga avser SUT-ärenden. Ett av ärendena avser för övrigt, såvitt framgår av beslutet inte ett kombinerat uppdrag, utan ett uppdrag där redovisningen upprättats av en fristående

redovisningsbyrå, i detta fall en annan revisionsbyrå (2000-744). Mer anmärkningsvärt är för övrigt att i sex av de sju fallen tilldelas revisorerna disciplinära påföljder för bland annat överträdelse av jävsreglerna i aktiebolagslagen. Att revisorer inte följt de regler som i vart fall gällt från 1975 är i sig allvarligt. Detta problem kan emellertid inte lösas med nya regler utan med bättre kontroll om gällande regler efterlevs. På goda grunder anser vi därför att inget av de återopade ärendena utgör exempel på brister i revision i ett kombinerat uppdrag inom ramen för de regler som gällt sedan lång tid tillbaka.

Även från andra utgångspunkter är det naturligt att kvaliteten på redovisningen i de kombinerade uppdragen håller en hög kvalitet. För att säkerställa en hög kvalitet måste revisorer som är medlemmar i revisorsorganisationerna följa rekommendationen ”God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet”. I denna ställs bland annat krav på byråintern kvalitetskontroll som syftar till att förhindra och upptäcka brister i arbetet och överträdelse av gällande regelverk. Även på rent affärsmässiga grunder måste revisionsbyrån tillhandahålla arbete med hög kvalitet. Vad som nu sagts innebär i praktiken att väsentlighetsnivån och toleransnivån för fel är lägre i ett kombinerat uppdrag än i ett fristående revisionsuppdrag som utförs enligt god revisionssed.

I betänkandet berörs inte effekterna ur kvalitets- och oberoendesynpunkt om förslaget genomförs. Som utvecklas nedan under konsekvensanalys är en sannolik utveckling att många mindre och medelstora revisionsbyråer kommer att avveckla redovisningsverksamheten vilket skapar ett stort antal mycket små revisionsbyråer som får en stor andel av sina revisionsuppdrag från ett fåtal redovisningsbyråer. Dessa byråer kommer att ha begränsade personella resurser, ofta bara en eller ett fåtal personer. Samtidigt måste de åta sig ett relativt stort antal uppdrag för att få beläggning. Denna ekvation kan mycket väl gå ut över kvaliteten i revisionen både genom att byrån inte har resurser att fullgöra revision enligt god sed och att byrån inte förmår att investera tillräckligt i kompetens och ny teknik. Problemen kommer att accentuera med införandet av Revisionsstandard i Sverige eftersom den ställer än högre krav på närvaro och administrativa resurser för att fullgöra olika granskningsmoment. De problem som vi nu beskrivit belyses på ett utmärkt sätt i tillsyns-ärenden från Revisorsnämnden. I ett ärende (2002:638) var revisorn ensam anställd i revisionsbyrån och samarbetade med en redovisningsbyrå som upprättade redovisning för 30 av hennes 31 revisionsklienter. Hon deltog inte i lagerinventeringar med hänsyn till personalbrist. Revisorsnämnden konstaterade i beslutet att hon äventyrat sitt oberoende som revisor och att resursbrist aldrig kan vara skäl att underlåta att genomföra erforderliga granskningsåtgärder.

Till detta kommer risken att revisorer blir beroende av redovisningsbyråer och därmed kan uppfattas vara försiktiga med att kritisera brister inom redovisningsbyrån. Detta är i sig ett oberoendeproblem. En utveckling där allt mer av redovisningen tillhandahålls av fristående redovisningsbyråer skapar även andra oberoendeproblem. Det kan förväntas, särskilt i att en revisor kan komma att ha en förhållandevis stor del av sina uppdrag genom en och samma redovisningsbyrå, både att en betydande del av byråns arvodesintäkter genereras via en redovisningsbyrå och att ett nära samarbete genererar s.k. vänskapshot. Med fog kan ifrågasättas om inte ett genomförande av förslaget innebär att ett oberoendeproblem byts ut mot flera andra allvarliga oberoendeproblem.

Det är redan idag ett problem att redovisningsbyråer försöker upphandla revision för sina klienters räkning. Målet för redovisningsbyrån är att upphandla revision till lägsta möjliga kostnad, något som kan innebära en risk för lägre kvalitet på tillhandahållna revisionstjänster. Exempel finns när även välrenommerade redovisningsbyråer upphandlar 100-tals revisionsuppdrag från en byrå till ett styckpris där det starkt kan ifrågasättas om det är möjligt

att utföra tillräckliga revisionsinsatser i de enskilda revisionsuppdragen. Detta innebär även en betydande risk för sämre kvalitet i revisionen. Här kan tilläggas att redan den omständighet att revisorer arbetar med en högre väsentlighetsnivå i rena revisionsuppdrag än i kombinerade uppdrag kommer att leda till att färre fel i årsredovisningarna upptäcks. Undersökningar som Revisorsamfundet SRS genomfört bland SRS medlemmar visar att det är vanligare med fel i årsredovisningar som upprättas av fristående redovisningsbyråer än av revisionsbyråer, vilket bl.a. sammanhänger med att redovisningsbyråer inte anses vara lika uppdaterade med nyheter på redovisningsområdet¹.

EU:s rekommendation om oberoende

Revisorsamfundet SRS instämmer i att EG:s rekommendation om revisorers oberoende är en viktig faktor att ta hänsyn till vid utformningen av nya regler. I formellt avseende utgör rekommendationen minimiregler och Sverige kan därför utan att bryta mot ordalydelsen införa särregler som är strängare än vad som följer av rekommendationen. En helt annan fråga är om detta är lämpligt.

I preambeln framhålls att syftet med rekommendationen är att den bör tolkas och tillämpas enhetligt. Vidare framgår att avsikten är att bygga vidare för att utveckla gemensamma normer för oberoende. I EU:s strategi för reglering av revisorsprofessionen (Reinforcing the Statutory audit in the European Union) framgår att detta kan komma att ske genom ändring av det åttonde bolagsrättsliga direktivet varför Sverige inom några år kan bli tvingad att anpassa regelverket till gemensamma regler. Hårtill kommer att införande av särregler endast försvårar fullbordandet av den inre marknaden och dessutom försvagar en europeisk position i pågående förhandlingar om global harmonisering av regler. Det framstår som anmärkningsvärt att Sverige som i andra sammanhang framhåller vikten av att undanröja handelshinder och skapa en effektiv inre marknad vill bidra till att skapa hinder för att fullborda den inre marknaden inom revisionsområdet.

En viktig princip i rekommendationen om oberoende är att beakta de små och medelstora företagens behov. Detta kommer bland annat till uttryck i valet av ett principbaserat regelverk, i det uttryckliga kravet på en avvägning mellan förväntade kostnader och fördelar av olika skyddsåtgärder och särskilt höga krav på revisorers oberoende i vissa avseenden vid revision i företag av allmänt intresse. Redovisningstjänster är ett, men inte det enda, område där dessa skillnader kommer till uttryck i rekommendationen. Förslaget innebär en anpassning för de små och medelstora företag till de regler som gäller för börsnoterade bolag i EU:s rekommendation. Motivet för detta är att minimikraven i fråga om oberoende bör vara detsamma i samtliga slag av företag (jfr prop 2000/01:146 s 65). I propositionen framhålls emellertid att ”särskilt höga krav måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag”. Enligt vår mening är särregler för börsnoterade bolag väl förenliga med det ställningstagande som gjordes i den anförda propositionen. Dessutom framstår det som rimligt att anta att ställningstagandet bör ses i relation till den analys av förslagets effekter för små och medelstora företag, i vart fall gjorde revisionsbolagsutredningen en sådan koppling (SOU 1999:43 s 130 f). Efter att EU genomför skillnader i regelverket är det i vart fall naturligt att genomföra en sådan åtskillnad även i Sverige. Dessutom är Sverige ett av de länder inom EU som har längst gående krav på revisionsplikt i mindre företag. Det framstår således som mycket naturligt att Sverige bör använda sig av det utrymme för särregler för stora företag som finns i rekommendationen.

¹ Undersökningen omfattar både byråer med kombinerade revisionsuppdrag och sådan med enbart revisionsuppdrag. Båda grupperna anger liknande felfrekvens.

För förslaget görs vidare gällande att rekommendationen innebär att någon som är verksam vid revisionsbyrån inte får medverka vid bl.a. upprättande av årsbokslut eller årsredovisning, som stöd för denna uppfattning åberopas avsnitt B 7.2.1. i rekommendationens bilaga. Enligt vår mening kan emellertid inte bilagan tolkas på detta sätt. Tvärtom framgår av den förklarande texten närmast stöd för att medverka vid upprättande av årsbokslut eller årsredovisning är vanligt förekommande:

Revisorn (inbegripet revisionsbolaget, nätverket eller deras anställda) kan vara involverad i olika utsträckning i upprättandet av räkenskaperna och redovisningen. I ena änden av skalan kan revisorn upprätta grundbokföring, sköta bokföringen och upprätta redovisningen samt utföra lagstadgad revision av denna redovisning. I andra fall hjälper revisorn sin revisionsklient att upprätta redovisningen på basis av råbalansen eller beräkna bokslutsposterna (periodiseringar, osäkra fordringar, avskrivningar etc.)... Trots att ledningen alltid har ansvaret för redovisningens utformning är det sist och slutligen ovanligt att en uppsättning redovisningshandlingar ges ut där revisorn inte har haft något som helst att göra med utformningen eller sammanställningen.

Revisionsklienten och dess ledning måste ansvara för redovisningen och upprättandet av räkenskaperna. Revisorns skyddsåtgärder måste åtminstone garantera att vid hjälp med bokföring härrör redovisningstransaktioner och bakomliggande antaganden (t.ex. för värderingssyften) ifrån klienten. Dessutom bör revisorn inte vara involverad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner eller antaganden.

Revisorns hjälp bör därför begränsas till att endast utföra tekniska eller rutinmässiga uppgifter och tillhandahålla rådgivande information om alternativa standarder och metoder som redovisningskunden kanske vill använda. (anm. understrykningar är gjorda av oss).

I den följande texten exemplifieras vad som avses med tekniska eller rutinmässiga uppgifter respektive tillhandahålla rådgivande information. Ingenstans i denna uppräknings framgång att revisorn inte kan biträda med upprättande av bokslut eller årsredovisning. Tvärtom framgår att det inte utgör ett hot mot revisorns oberoende att medverka till att föra in godkända uppgifter till en kunds råbalans vilket är ett led i bokslutsarbetet. Vidare framgår klart att revisorn får ge råd om tillämpliga redovisningsrekommendationer eller värderingsmetoder utan att detta utgör ett hot mot revisorns oberoende. Detta måste rimligen tolkas som att motåtgärder inte behöver vidtas i dessa fall. I andra fall som innefattar mer långtgående biträde kan motåtgärder behöva vidtas. I dessa fall bör medverkan begränsas till att tekniska eller rutinmässiga uppgifter eller tillhandahålla rådgivande information.

Avgörande är därför vad som avses med tekniska eller rutinmässiga uppgifter. Detta framgår inte klart av rekommendationen. Enligt vad vi inhämtat bl.a. genom underhandskontakter med kommissionen är syftet att beskriva att resultatet av redovisningsbiträdet skall bli likartat oavsett vem, som har de nödvändiga kvalifikationerna, som utför arbetet. I detta ligger inte nödvändigtvis att arbetsuppgifterna måste vara enkla. För en erfaren redovisare kan även mer komplicerade redovisningsfrågor vara av rutinmässig karaktär och resultatet blir detsamma oavsett vem som utför arbetet. Huvuddelen av de bokslutsfrågor som uppkommer är av teknisk karaktär. Det överordnade syftet är att revisorn eller någon medarbetare till revisorn inte får delta i klientens beslutsfattande, vilket innefattar t.ex. värderingsantaganden. Det ligger i sakens natur att det endast är klienten som kan fatta beslut i denna typ av frågor. Enligt vår erfarenhet sker så idag även om ställningstagandena kan växa fram i en process där revisorn eller annan medarbetare kan bidra med rådgivande information om vilka faktorer som kan påverka ställningstagandet.

Den tolkning som görs av övriga i bokföringen ingående moment är enligt vår mening felaktig. Ytterligare stöd för denna uppfattning finns i ställningstaganden bland lagstiftare i andra länder. Här kan erinras om att nya regler, baserat på rekommendationen, nyligen införts i Danmark. Enligt propositionen innebär förslaget inga förändringar i möjligheterna att tillhandahålla kombinerade uppdrag i mindre företag.

Slutligen vill vi här endast kort hänvisa till IFAC:s nya etikregler för revisorer. Under de närmaste åren kan det förväntas att dessa regler kommer att få genomslag på världsnivå. En del av reglerna i kapitel 8 handlar om redovisningstjänster. I likhet med EG:s rekommendation framhålls att tillhandahållande av andra tjänster än revision kan framkalla egenintresse- eller självgranskningshot om revisorn fattar beslut för klientens räkning (8.156). Beträffande redovisningstjänster till en icke noterad revisionsklient sägs att en revisionsbyrå kan tillhandahålla tekniska och rutinmässiga redovisningstjänster, detta exemplifieras bl.a. med att bokföra transaktioner där revisionsklienten godkänt eller bestämt lämpliga kontoklassificeringar samt införa poster som godkänts av klienten i råbalansen och upprätta redovisning baserat på information i råbalansen (bokslutsarbete), hot mot oberoendet reduceras genom motåtgärder t.ex. arbetsfördelning och godkännande av enskilda transaktioner från klienten (8.167).

Konsekvenser av förslaget

Det kan konstateras att konsekvensutredningen är bristfälligt underbyggd och mer bygger på antaganden än på fakta. De kompletterande undersökningar som Revisorsamfundet SRS genomfört bland medlemmarna efter det att promemorian lades fram visar att ungefär hälften av de mindre företagen upprättar sin löpande och systematiska bokföring i huvudsak själva. När det gäller bokslutsarbete är det endast vart tionde företag som upprättar bokslut själva, andelen som upprättar årsredovisning själva ligger ännu lägre. När det gäller biträde med bokslutsarbete är ungefär hälften av uppdragen kombinerade uppdrag. För årsredovisningar ligger andelen ännu högre vilket sammanhänger med att ett antal redovisningsbyråer inte anser sig ha den kompetens som krävs för att upprätta årsredovisning. I ett avseende har de lämnade uppgifterna missuppfattats i promemorians konsekvensanalys. Enligt vår uppfattning går det ofta en gräns kring 10 anställda när företag själva börjar bygga upp en administration som svarar för bokföring. I bokföring innefattar vi då kronologisk och systematisk bokföring. Andra redovisningstjänster såsom upprättande av bokslut och årsredovisningar ingår inte och det är vanligt att företag i denna storleksordning anlitar externt biträde med dessa tjänster. Vidare bör det framhållas att det knappast är ett alternativ för mer än enstaka företag att själva utföra all redovisning.

Konsekvensen av förslaget blir därför att ett mycket stort antal mindre företag tvingas anlita ett annat företag för biträde med redovisningstjänster. De flesta företag saknar förmåga att själva utvärdera kvaliteten på tillhandahållna redovisningstjänster. En konsekvens av förslaget och den ojämna kvalitet som råder bland redovisningsbyråer är att ett antal företag kommer att anlita redovisningskonsulter som gör ett undermåligt arbete. I förslaget har överhuvudtaget inte belysts vad detta kan föra med sig i form av ökad frekvens av bokföringsbrott, annan ekonomisk brottslighet, felaktiga underlag för beskattning, för låga skat- tedebiteringar, konkurser och liknande. Som framgår av den utredning som utredningen om kontroll av redovisningskonsulter genomförde är detta nämligen några av konsekvenserna av bristfällig kvalitet hos redovisningskonsulter.

Vidare görs gällande att det ”inte finns anledning att tro att de små företagens kostnader för bokföring ökar”. Det synes som om denna tro grundas på förväntan om ökad konkurrens. Detta resonemang synes bygga på att kapaciteten att tillhandahålla redovisningstjäns-

ter är oförändrad eller ökande till följd av ändrade marknadsförutsättningar. Som vi senare kommer att utveckla finns det en del som talar för att konkurrensen istället kommer att minska, till följd av att färre aktörer kommer att arbeta med redovisningstjänster. Det finns också en risk för att de som kommer till redovisningsmarknaden kommer att finnas i det segment där kvaliteten generellt är lägst.

Beträffande revisionskostnaderna antas i promemorian att dessa kommer att öka något men bara i den mån revisorerna inte har utfört någon självständig granskning utan förlitar sig på uppgifter från dem som utfört bokföringsarbetet. Som framgått ovan avser detta ett mindre antal fall. Vi menar att antagandet kan vara både rätt och fel. Risken är ju inte obetydlig för att de som förlitar sig på arbete inom revisionsbyrån istället förlitar sig på arbete utfört av redovisningsbyrån och i så fall behöver ju inte kostnaden påverkas. En sådan utveckling leder emellertid inte till den avsedda kvalitetshöjningen av revisionen, tvärtom kan en sådan utveckling istället leda till en sänkning av kvaliteten.

En betydligt intressantare och svårare analys är att uppskatta kostnadsaspekterna för flertalet fall när revision faktiskt utförs enligt god revisionssed i kombinerade uppdrag jämfört med att företaget anlitar en fristående redovisningsbyrå. Denna analys innehåller variabler som var för sig kan leda både till sänkta och ökade kostnader. Några av dessa variabler är:

- Kostnader för informationsinsamling: En betydande effektivisering i kombinerade uppdrag ligger i att i information som senare behövs i revisionen kan samlas in, förberedas och dokumenteras på ett sätt som innebär tids- och därmed väsentliga kostnadsbesparingar i revisionsarbetet. Till viss del innebär detta en utvidgning av redovisningsarbetet, bortfaller detta moment kan kostnaden för redovisning minska samtidigt som revisionskostnaderna ökar.
- Tillkommande granskningsinsatser när redovisning upprättas av en fristående redovisningsbyrå. Ytterligare granskningsinsatser av system för intern kontroll. Härtill kommer granskning av rutiner m.m. i en fristående redovisningsbyrå som innebär ökade kostnader för revisionen när en fristående redovisningsbyrå anlitas (jämför RS 402 Revision av företag som anlitar servicebyrå).
- Minskning av kostnader till följd av att revisionsbyråer har hållit en högre kvalitetsnivå både på redovisning och revision än vad som krävs enligt god sed.
- Risk för att upprättande av bokslut och årsredovisning senareläggs till följd av arbetsbelastning hos redovisningsbyråer, vilket i sin tur medför ytterligare granskningsinsatser (jämför RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut).
- Den möjlighet som kan ligga i att vissa redovisningsbyråer kan tillhandahålla redovisningstjänster billigare, bl.a. till följd av lägre krav på intern kvalitetskontroll och utbildning av redovisningsmedarbetare.
- Ökade kostnader för att korrigera fel som kan uppstå om redovisningsbyrån håller en lägre kvalitet än vad revisionsbyrån gjorde.
- Prispåverkan av förändrade konkurrensförhållanden.

Sammantaget är det svårt att beräkna nettoeffekterna av dessa olika variabler. Vi har låtit göra en kostnadsberäkning av samma uppdrag utifrån de två olika förutsättningarna kombinerade uppdrag och fristående redovisningsbyrå. När redovisningsbyrån håller samma kvalitet som revisionsbyrån uppskattar vi att den genomsnittliga nettoökningen av företa-

gens kostnader normalt ligger mellan 10 och 20 % årligen. Om kvaliteten på redovisningsbyråns tjänster är lägre kommer revisionskostnaderna att öka ytterligare. De beräkningar vi gjort indikerar att ökningen ligger på minst 25 % och ofta det dubbla eller ännu mer. Härtill kommer engångskostnader i samband med byte av redovisningskonsult.

I promemorian antas att revisionsbyråer kommer att fortsätta att tillhandahålla redovisningstjänster på samma sätt som idag, med den skillnaden att man kommer att agera som en fristående redovisningsbyrå. Vi vill emellertid peka på att även andra utvecklingsmöjligheter är minst lika sannolika.

Förutom redovisningstjänsterna kommer även biträde med t.ex. olika skattefrågor och annan rådgivning att beröras av förslaget. Effekterna kan därför bli mycket större för byråerna än vad enbart bortfallet av redovisningstjänster motiverar. En högst tänkbar utveckling kan därför bli att ett antal revisorer väljer att avveckla revisionsdelen istället. Undersökningar som vi genomfört indikerar att 1/3-del av alla revisorer som idag har kombinerade uppdrag överväger att minska eller att sluta med revision om förslaget genomförs. Särskilt allvarligt är att de yngre revisorerna är överrepresenterade i denna grupp. Ett sådant beslut kan motiveras även på andra grunder. Hit hör t.ex. att begränsa den risk som ligger i att politiska beslut radikalt påverkar förutsättningarna att utöva yrket, t.ex. en ev. framtida omprövning av reglerna om revisionsplikt. Många uppfattar dessutom att revisorers egen risk-exponering är alltför hög, både vad gäller krav som ställs upp i tillsynsärenden och skades-tåndskrav. En effekt kan därför mycket väl bli att antalet revisorer minskar betydligt.

En annan möjlighet är att revisionsdelen knoppas av och de två företagen drivs vidare var för sig. I vart fall flertalet mindre byråer överväger att vidta denna åtgärd. Revisionsdelen kommer i så fall att bli den mindre delen. För en byrå som idag har ca 10 anställda kan proportionerna mycket väl bli att två arbetar vidare med revision och övriga med redovisning. Undersökningar som vi genomfört kring mindre revisionsbyråers planer visar att ett genomförande av förslaget kan förväntas leda till en minskning av antalet sysselsatta med ca 1/3-del i detta byråsegment. Detta motsvarar över 90 % av de som arbetar med redovisning idag. Ovan har vi beskrivit de problem detta kan föra med sig ur kvalitets- och oberoendesynpunkt. Förslaget får emellertid även effekter ur branschsynpunkt genom att det kommer att bli en än tydligare polarisering av branschen med en stor mängd mycket små revisionsbyråer och ett fåtal mycket stora byråer. Denna utveckling kommer att framförallt att gå ut över mindre och medelstora revisionsbyråer. En sådan utveckling innebär också problem för branschen genom att det blir allt färre som kommer att kunna avsätta resurser för att utveckla t.ex. hjälpmedel för revision i mindre företag.

Den sannolika utveckling som vi nu beskrivit kommer att leda till en ytterligare koncentration av redovisnings- och revisionsmarknaden vilket i sig är negativt ur konkurrenssynpunkt. Dessutom kommer den att försvåra uppbyggnaden av nya byråer som därmed kan konkurrera med lite större byråer och därmed ytterligare konservera branschstrukturen. Störst effekt kan denna utveckling förväntas få för de medelstora och lite större företag där konkurrensen påtagligt kommer att minska genom att det kommer att finnas färre aktörer som har tillräckliga resurser för att åta sig dessa revisionsuppdrag. Det kan inte uteslutas att denna utveckling leder till kostnadsökningar även för denna kategori företag.

En annan aspekt av denna utveckling är att den framtida rekryteringen till revisorsyrket kan påverkas negativt. Detta kan bli en följd av att antalet lämpliga arbetsuppgifter för yngre medarbetare begränsas särskilt på de mindre byråerna, den inslussning i yrket som idag sker genom att yngre medarbetare arbetar både med revision och redovisning kommer att minska i omfattning. Härtill kommer att en utveckling där revisorer blir allt mer kontrollerande

utan möjlighet till rådgivning kan leda till att vissa kategorier inte längre kommer att söka sig till revisorsyrket.

Konsultuppdrag är också viktiga för revisorers kompetensutveckling. Även om inte revisorer är engagerade i fullgörandet av själva redovisningsuppdragen medför tillhandahållande av redovisningsuppdrag inom byrån att revisorer tidigt måste sätta sig in i nya redovisningsregler och får kunskap om redovisningsproblem som kan utnyttjas i andra revisionsuppdrag.

Förslaget kan därutöver förväntas leda till friställningar från ett antal byråer eftersom efterfrågan på redovisningstjänster minskar i vart fall övergångsvis. Det är en mycket stor andel kvinnor bland de medarbetare som arbetar med redovisningsuppdrag inom revisionsbyråer. Många av dem har lång erfarenhet och befinner sig därmed i åldersintervallet över 50 år.

Slutligen vill vi bara kort beröra förslagets effekter för bekämpning av den ekonomiska brottsligheten, en aspekt som inte alls berörs i betänkandet. Som framgått ovan finns det en betydande risk att förslaget leder till en sänkning av redovisningsstandarden i företagen. Härtill kommer att förslaget leder till en inskränkning av den anmälningsskyldighet som revisorer har vid misstänkt ekonomisk brottslighet. Enligt nu gällande regler omfattar denna även rådgivningsdelen av revisionsuppdrag. Denna del kommer helt att bortfalla om förslaget genomförs.

Tänkbara lösningar

Inledningsvis framhöll vi att den nuvarande regleringen behöver ses över, samtidigt som vi avstyrkte förslaget på de grunder som utvecklats ovan. Vår uppfattning är att frågor kring ”redovisningsjämv” är så väsentliga att det går att anföra starka skäl för att de alltfjämt bör komma till uttryck i lagtext. Enligt vår mening finns det två andra lämpliga vägar för att reglera frågan i lagstiftning.

Den ena är att utmönstra jävsreglerna helt ur aktiebolagslagen och istället reglera dessa frågor i revisorslagen. Ett starkt motiv för detta är att en sådan ordning stämmer bättre systematiskt både med reglerna i revisorslagen och pågående arbete inom EU. Eftersom endast kvalificerade revisorer får utföra revision i aktiebolag synes en sådan ändring få begränsade effekter i övrigt.

Den andra lösningen är att behålla jävsregeln men utforma den på ett sätt som närmare ansluter till syftet med regleringen och EU:s rekommendation. En sådan regel skulle i så fall ta sikte på att revisorn inte får medverka i klientens beslutsfattande i redovisningsfrågor. När det gäller systematisk och kronologisk bokföring fanns det en regel som hade detta syfte i Revisorsnämndens numera upphävda föreskrifter. Följande krav ställdes upp för att någon inom revisionsorganet skulle kunna biträda med bokföringstjänster:

1. samtliga affärshändelser är dokumenterade med verifikationer som uppfyller kraven i 5 § bokföringslagen (1976:125),
2. revisionsklienten genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och
3. revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art.

Bestämmelsen skulle för att bli heltäckande behöva kompletteras med ytterligare regler om att revisorn inte får delta i beslut om antaganden som ligger till grund för värdering, val av

alternativa redovisningsmetoder och liknande. Nackdelen med denna lösning är att en bestämmelse med nödvändighet måste bli relativt detaljerad. Den stora fördelen är att den tar sikte på de moment som är känsliga ur oberoendesynpunkt.

En annan möjlighet är att slå fast en generell regel som tar sikte på beslutsfattande överhuvudtaget. En sådan regel finns i EG:s oberoenderekommendation och innebär att revisorn eller någon annan varken får fatta beslut eller delta i beslutsfattande för revisionsklientens i samband med tillhandahållandet av en annan tjänst än revision.

Vi menar att det finns anledning att pröva om en ny jävsregel kan utformas enligt något av de två alternativ som vi skisserat ovan.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

Frågan är gammal, men har på senare tid fått ökad uppmärksamhet, och blivit ett tillägg till en mera omfattande uppdrags- och oberoendebedömning inom revisorskåren. En EG-rekommendation om revisorns oberoende har dock ytterligare skärpt jävsfrågornas aktualitet. Där uttalas tydligt att den kan inte vara revisor i ett företag med allmänt intresse, som arbetar på samma revisionsföretag som den som deltar i upprättande av redovisningen, oavsett vilken karaktär detta arbete har. Då uppenbara avgränsningsproblem skulle uppstå att bedöma vilka företag som har och inte har allmänt intresse föreslås i förslaget att jävsreglerna skärps, så att den inte kan vara revisor, som är verksam inom samma företag som den som biträder ett företag med bokföring och redovisning.

SRF anser att revisionsprocessen i många fall är en viktig del av ett företags kontroll och ägarstyrning. En förutsättning är dock att ägarna och styrelsen är olika personer, samt att revisionen kan göras helt oberoende av den underliggande redovisningen. Det är därför viktigt att ABL skärper synen på vem som får göra vad inom redovisning och revision. Dock bör ett mera detaljerat uttalande ske av var gränsen går, till exempel om en byråkedja kan innehålla revisionsuppdraget samtidigt som en del av företagets redovisning sköts av ett annat geografiskt kontor tillhörande samma byråkedja. Sådana frågor är viktiga, då flera mindre byråer blivit uppköpta av byråkedjor på senare tid, och denna utveckling kan antas fortsätta.

SRF tillstyrker förslaget, och anser att det är viktigt att lyfta fram jävsfrågan tydligt i ABL.

Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund (SBRF)

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund, SBRF har sedan början av 1980-talet drivit frågan om en total separation mellan revision och redovisning. SBRF har hävdat, och hävdar, att blandade uppdrag så gott som alltid någon gång drabbas av jävskonflikt och att enda sättet att helt undvika dessa och diskussioner om jäv eller inte jäv är en total separation.

Vad gäller förslaget om revisorsjäv och vissa redovisningstjänster i 10 kap 16 § bör punkt 4 kompletteras med att omfatta även verksam i samma koncern eller revisionsgrupp. Skälet för denna komplettering är att det eftersträfvade revisorsoberoendet inte bör kunna kringgås genom olika bolagsbildningar.

Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund (SBRF)

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF ställer sig helt bakom förslaget, dock med det tillägg som redovisas under "förslag till lagtext" ovan.

Sveriges Advokatsamfund

Som Advokatsamfundet tidigare framhållit utgör utgångspunkten för revisorernas rätt att lämna fristående rådgivning till sina revisionsklienter vad som kan anses vara förenligt med det som utgör revisorsrollens kärna, den opartiska oberoende granskningen av ett företags förvaltning.

Samfundet anser att utredningens förslag om en ny avgränsning för byråjäv har goda skäl för sig. Förslaget är emellertid inte tillräckligt långtgående och tydliggörande. Samfundet anser härvid att det är olyckligt att begreppet företag i 10 kap. 16 § ABL inte omfattar koncern och revisionsgrupp.

För att säkerställa att principen om en opartisk, oberoende granskning är tillräckligt tydlig bör jäv enligt ABL inte endast föreligga i förhållande till revisor verksam i samma företag, utan även i förhållande till revisor verksam inom samma revisionsgrupp som detta begrepp definieras i revisorslagen.

Näringslivets Regelnämnd (NNR)

NNR finner att förslaget sannolikt i mycket stor utsträckning kommer att påverka strukturen i redovisnings- och revisionsbranschen genom förslagets förbud mot s.k. kombiuppdrag. Indirekt kommer många företag att beröras av förslaget. Promemorian ger en mycket knapphändig beskrivning av de förväntade konsekvenserna för berörda företag. NNR anser att det måste genomföras en betydligt djupare konsekvensanalys av förslaget innan beslut fattas i ärendet. Ett förslag som berör så många av Sveriges företag kan inte beskrivas i svepande ordalag utan betydligt mer fakta måste redovisas i ett ärende av denna karaktär.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Den ekonomiska information som publika bolag lämnar är av avgörande betydelse för ett fungerande näringsliv och aktieägarna måste kunna sätta sin tillit till informationen. Om revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen uppstår ett självgranskningshot. Inte minst för att styrka allmänhetens förtroendet för den finansiella marknaden är det av yttersta vikt att understryka revisorernas roll som oberoende granskare. För att undanröja självgranskningshotet och stärka revisorns roll instämmer Aktiespararna med Justitiedepartementets förslag om att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt bistår bolaget med dess bokföring inte skall kunna vara bolagets revisor.

Beträffande marknadsnoterade bolag tillstyrker Aktiespararna förslaget om att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen inte skall kunna vara revisor i bolaget. Då onoterade bolag faller utanför vårt verksamhetsområde avstår Aktiespararna från att lämna synpunkter avseende dessa.

Stockholmsbörsen AB

Stockholmsbörsen AB har inbjudits att lämna synpunkter på promemorian Några frågor om revision. Flertalet av de förslag som tas upp i promemorian är frågor som inte direkt faller under Stockholmsbörsens verksamhetsområde. Börsen inskränker därför sitt yttrande till att enbart omfatta följande synpunkt.

I rådande marknadsläge är det väsentligt att det ställs höga krav på revisorerna i de noterade bolagen när det gäller oberoende, opartiskhet och självständighet. Stockholmsbörsen anser därför att det är av stor betydelse att de föreslagna förändringarna i fråga om kombinationsuppdrag och revisorsjäv blir väl analyserade och förankrade på hela marknaden innan de genomförs. Detta bland annat för att säkerställa att det inte genomförs förändringar som ger ökade kostnader för bolagen utan att motsvarande förbättringar med avseende på oberoende, opartiskhet, självständighet och eventuella följder för informationskvaliteten kan identifieras.

Lindebergs Grant Thornton (LGT)

Förslaget stärker inte kvaliteten vare sig i revisionen eller redovisningen för berörda företag.

Förslagets konsekvensbeskrivningar saknar erforderlig förankring i verkligheten.

Förslaget kommer att försvåra revisionsföretagens möjligheter att förebygga fel och brister i informationsgivningen till företagets externa intressenter såsom skattemyndigheter, kreditgivare och leverantörer.

LGT har rutiner och metoder för hantering av oberoendeproblematiken i enlighet med den s.k analysmodellen som är den i branschen etablerade metoden.

Förslaget ligger inte i linje med regeringens i andra sammanhang uttalade ambition att förbättra villkoren för små företag.

LGT avstyrker den föreslagna lagändringen.

Om regeringen efter avslutad remissomgång likväl överväger att genomföra förslaget måste förslagets konsekvenser utredas och analyseras på ett mer genomgripande sätt. I denna process bör även frågan om revisionsplikten för mindre företag prövas.

LGT: s motivering till yttrande över Justitiedepartementets promemoria ”Några frågor om revision”

Bakgrund

Revisionsbyråbranschen har sedan länge byggt upp en struktur för att kunna hantera såväl redovisnings- som revisionstjänster inom en och samma organisation. Skälet till detta är bl. a. att utveckla och utnyttja den kompetens som byggs upp inom dessa olika discipliner på ett effektivt sätt. Allt i syfte att erbjuda klienterna tjänster av hög kvalitet. Som en konsekvens av detta håller också årsredovisningar och deklARATIONER i allmänhet en hög nivå även för de minsta företagen. Mot bakgrund av den alltmer komplicerade lagstiftningen och de alltfler utfärdade rekommendationerna inom redovisningsområdet, är det väsentligt att dessa kvaliteter upprätthålls även i framtiden.

LGT är den av de större svenska revisionsbyråerna som har den mest uttalade fokuseringen på ägarledda företag. Revisionsbyrån består av ett trettiootal kontor över hela landet och antalet anställda uppgår till drygt 600. Av våra ca: 17 000 klienter är huvuddelen inom kategorin små och medelstora företag. Majoriteten av dessa företag tillämpar Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd och vägledningar och faller under BFN:s definition av små företag. Så gott som samtliga av dessa klienter efterfrågar såväl revisions- som redovisningstjänster i varierande grad. LGT har därmed stor erfarenhet av att arbeta med s.k. kombiuppdrag. LGT:s huvudmål är och har alltid varit att medverka till att våra klienters bokföring och skattedeclarationer håller en så hög kvalitet som möjligt. Detta sker genom att kombinera god revision med förebyggande åtgärder såsom assistans och rådgivning. För att lyckas i denna föresats krävs att vi har ett regelverk som är rimligt och verklighetsanpassat utan att för den skull göra avkall på kraven på oberoende, saklighet och objektivitet. Vår uppfattning är att lagstiftaren hittills haft samma inställning och därför bejakat en rådgivande insats från revisorerna med uppdrag i de mindre företagen.

I förslaget i rubricerad promemoria om ändringar i aktiebolagslagen rörande ”revisorsjäva och vissa redovisningstjänster” upplever vi dock en ändrad inställning från lagstiftarens sida. En inställning som vi finner svårbegriplig och delvis bristfälligt underbyggd. Enligt vår uppfattning finns ingen grund för de föreslagna lagändringarna vare sig i EG-rekommendationen om revisorers oberoende eller i hanteringen av redovisningstjänster i vår dagliga verksamhet.

Förslagen till ändring beträffande redovisningsjäva

Den föreslagna förändringen innebär i korthet att hantering av s.k. kombiuppdrag skall förbjudas. Som skäl för detta anges, dels att dessa uppdrag inte är förenliga med kraven på oberoende för revisorer dels, att det, enligt Revisorsnämnden, ofta är sämre kvalitet på den revision som utförs inom ramen för ett kombiuppdrag än den revision som utförs på övriga uppdrag.

Vi instämmer inte i något av ovanstående påståenden och kommer nedan att utveckla skälen till detta.

Kombiuppdrag kan, enligt vår uppfattning, mycket väl vara förenliga med kraven på revisorers oberoende så länge det inte är frågan om företag av allmänt intresse. Enligt vår mening är en stor del av de redovisningstjänster som lämnas i ett kombiuppdrag för ett mindre eller medelstort företag av sådan teknisk eller mekanisk karaktär att de kan lämnas av revisionsföretagen utan att strida mot EG rekommendationen om revisorers oberoende.

Enligt bokföringslagen omfattar redovisningen grundbokföring (löpande bokföring) och huvudbokföring (systematisk bokföring). Av lagen framgår även att bokföringsskyldigheten medför att den löpande bokföringen skall avslutas med ett årsbokslut och i förekommande fall en årsredovisning. Enligt vår uppfattning bör reglerna för revisorsorganets medverkan vara olika för företag av allmänt intresse och andra företag.

Intressentkretsen i det mindre ägarledda företaget ser inte ut som den i ett publikt företag. Det stora publika företagets primära intressenter återfinns i allmänhet på kapitalmarknaden. För dessa intressenter är den information som publiceras i årsredovisningar och delårsrapporter av vital betydelse. Utformningen av årsredovisningen är därför en strategisk process som innehåller många ställningstaganden beträffande exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar. Dessutom innehåller årsredovisningen i det publika företaget framtidsbedömningar, affärsstrategier och annan marknadskommunikation som är av väsentlig betydelse för kapitalmarknaden.

I det mindre ägarledda företaget är de väsentligaste externa intressenterna i allmänhet skattemyndigheten samt banker, övriga kreditinstitut och leverantörer. För de små företagen har därför årsredovisningen inte samma strategiska betydelse. De avgörande besluten om värderingar och periodiseringar mm fattas istället i samband med upprättande av bokslut och inkomstskattedeklaration. Årsredovisningen blir mer en formalitet och arbetet med att upprätta årsredovisningen blir därmed ett arbete av teknisk och mekanisk natur, vilket främst handlar om presentation och särredovisning enligt starkt formbundna regler. Regelverket förändras dock ständigt vilket ställer höga krav på utbildning och fortbildning för de som skall tillämpa detsamma. Detta har medfört att huvuddelen av våra klienter har valt att låta oss upprätta årsredovisningarna på basis av fastställda bokslut. Vi kan dessutom notera att sedan årsredovisningslagen trädde i kraft har även allt fler fristående redovisningsbyråer valt att stoppa sitt arbete vid bokslutet och överlåta biträdet med framtagande av årsredovisning till oss. Enligt vår mening finns det, mot denna bakgrund, ingenting som talar för att ett förbud för revisionsbyrån att biträda med upprättande av årsredovisningar på revisionsuppdrag i små och medelstora företag skulle höja redovisningens kvalitet. Tvärtom finns välgrundande farhågor för att årsredovisningarnas kvalitet skulle försämrans.

LGT menar därför att biträde med upprättande av årsredovisning för företag som inte är av allmänt intresse, inte skall omfattas av byråjäv så länge det handlar om biträde av teknisk och mekanisk natur.

När det gäller boksluten för de små och medelstora företagen är inslagen av ställningstaganden beträffande exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar mer påtagliga. Oberoendeproblemen går dock att lösa med hjälp av en ändamålsenlig organisation och ändamålsenliga rutiner. Inom LGT har vi organiserat verksamheten på ett sådant sätt att de medarbetare som arbetar med bokslut och årsredovisning för en dialog med klienten så att denne kan fatta riktiga beslut om bokslutets och årsredovisningens utformning. Den valde revisorn eller dennes medarbetare är inte inblandade i denna process. Detta tillsammans med en formaliserad användning av analysmodellen ger, enligt vår bedömning, ett fullt tillräckligt skydd för revisorns oberoende.

LGT menar därför att biträde med upprättande av bokslut för företag som inte är av allmänt intresse inte skall omfattas av byråjäv så länge alla bedömningar och ställningstaganden avseende exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar m.m. görs av företaget.

När det gäller registreringen av affärshändelser i kronologisk och systematisk ordning torde karaktären av tekniskt och mekaniskt arbete vara uppenbar. Vi noterar att denna åsikt delas av Justitiedepartementet men, av rädsla för gränsdragningsproblem, väljer departementet att föreslå att även denna verksamhet omfattas av byråjävet.

Vid en tillämpning av byråjävet enligt LGT:s förslag ovan faller dock gränsdragningsproblemet till stora delar.

LGT menar därför att registrering av affärshändelser i kronologisk och systematisk ordning för företag som inte är av allmänt intresse, inte skall omfattas av byråjävet.

Påståendet att revisionen i kombiuppdrag skulle vara av lägre kvalitet än revisionen i renodlade revisionsuppdrag finner vi vara ytterst förvånande. Vår erfarenhet är att kraven på en korrekt redovisning i allmänhet är högre i ett kombiuppdrag än i ett renodlat revisionsuppdrag. Detta beror på att kvalitetsmålen i ett redovisningsuppdrag är betydligt hårdare än i ett revisionsuppdrag. I ett redovisningsuppdrag är kvalitetsmålet ”noll fel”, medan god revisionssed innebär att finna de fel som är av sådan betydelse att de skulle kunna påverka en

extern läsares bedömning av företagets resultat och ekonomiska ställning. Revisionen i ett kombiuppdrag innefattar även en kvalitetskontroll av det genomförda redovisningsuppdraget. Detta underlättas väsentligt av god kännedom om kunskapsnivån hos den personal som utfört redovisningsuppdraget. Revisionsinsatsen är därmed mer omfattande i ett kombiuppdrag än i ett renodlat revisionsuppdrag. Vår erfarenhet är därför att kvaliteten på revisionen i ett kombiuppdrag snarare är högre än vad som är fallet i ett uppdrag som inte är ett kombiuppdrag. En starkt bidragande orsak till detta är att revisorn kan överblicka hela processen.

Konsekvenser av föreslagen lagändring

Justitiedepartementet menar att det inte finns anledning att tro att den föreslagna lagändringen innebär att de små företagens kostnader för bokföring skulle öka. Vidare anges i promemorian att konsekvenserna för revisionsföretagen och den del av deras personal som arbetar med bokföringstjänster blir begränsade.

Vi har mycket svårt att se vad dessa bedömningar grundar sig på.

Enligt vår mening är det närmast en självklarhet att ett förbud mot kombiuppdrag medför ökade kostnader för företagen. Antingen måste företagen själva skaffa sig ökad kompetens på redovisningsområdet, vilket knappast kan ske utan tillkommande kostnader, eller så måste ytterligare en extern redovisnings- eller revisionsbyrå anlitas vilket skapar dubbla kostnader för hantering, kommunikation och riskpremier m.m.

Justitiedepartementets påstående att flertalet små företag redan i dag sköter sin bokföring på annat sätt än genom det revisionsföretag där den valde revisorn verkar, stämmer inte med vår erfarenhet. Den absoluta huvuddelen av de små företagen erhåller idag betydande redovisningshjälp från det revisionsföretag där den valde revisorn är verksam. Detta gäller även om grundbokföringen sköts av företaget.

Påståendet att konsekvenserna för revisionsföretagen och den del av deras personal som arbetar med bokföringstjänster blir begränsade finner vi vara näst intill obegripligt. Oavsett om revisionsbranschen väljer att möta den föreslagna lagändringen med bilaterala avtal om klientutbyte mellan byråer eller via uppdelning i fristående revisions- och redovisningsbyråer, kommer självfallet mycket tid och möda att krävas innan de nya organisationerna och constellationerna är på plats. Saken underlättas inte av att det många gånger är samma personer som arbetar med redovisning och revision (dock inte på samma uppdrag). Detta är en medveten strategi för att upprätthålla kompetensen på revisionspersonalen. Utan regelbunden praktisk övning i exempelvis koncernredovisning går det inte att upprätthålla kompetensen för att granska koncernredovisningar och utan praktisk erfarenhet i att upprätta företagsdeklarationer går det inte att revidera bokslutens skatteposter. Justitiedepartementet menar visserligen att det inte är något som hindrar att revisionsföretagen även fortsättningsvis erbjuder bokföringstjänster men då till företag som inte är revisionsklienter. De förändringar i marknad och affärsmodeller som blir följden av ett sådant agerande är dock långt ifrån begränsade.

Konsekvensbeskrivningarna saknar därmed, enligt vår mening, erforderlig förankring i verkligheten och behöver därför utredas ytterligare. I det sammanhanget bör även frågan om revisionsplikt för mindre företag prövas. Då denna fråga inte är aktuell i föreliggande promemoria väljer vi dock att inte kommenterar den vidare i detta yttrande.

Den allt överskuggande frågan är dock inte vilka konsekvenser som förslaget till lagändring får för revisionsbranschen utan i vad mån förslaget verkligen leder till önskad effekt.

Syftet med de föreslagna lagändringarna är bl.a. att ”stärka kvaliteten hos och tilltron till den lagstadgade revisionen”. Enligt vår mening är detta ett i och för sig vällovligt syfte men det måste samordnas med syftet att stärka kvaliteten på företagens redovisning. En revision som inte bidrar till det sistnämnda syftet har ringa eller inget egenvärde.

Enligt vår bedömning leder förslaget inte till vare sig förbättrad revision eller förbättrad redovisning hos företagen. Förslaget leder heller inte till några andra mervärden varför LGT avstyrker föreslagen ändring av aktiebolagslagen 10 kap 16§.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC)

ÖPwC delar i grunden de ställningstaganden och motiveringar, som framgår av FARs remissvar.

Ett väl fungerande näringsliv förutsätter tillförlitlig extern ekonomisk information från företagen och en revision av hög kvalitet.

Förslaget avseende redovisningsjäv ökar inte kvaliteten hos och tilltron till revisionen. Förslaget tillför inte heller något mervärde

- för företagens externa intressenter, såsom skattemyndigheter, kreditgivare, leverantörer, m.fl., eftersom det inte leder till en bättre kvalitet på företagens externa ekonomiska information, utan tvärtom medför en inte oväsentlig risk för sämre kvalitet och ökad tidsåtgång innan den ekonomiska informationen kan offentliggöras,
- för de små och medelstora företagen och deras ägare, eftersom dessa blir tvungna att anlita flera rådgivare, vilket medför ett betydande merarbete, mera krångel och högre kostnader för att bibehålla samma kvalitetsnivå på den ekonomiska informationen som den har i dag,
- för revisionsbranschen, eftersom det redan finns väl fungerande regler och rutiner för att säkerställa förtroendet för revisionen i form av revisorslagens principbaserade analysmodell för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet samt interna och externa kvalitetskontrollsystem.

ÖPwC avstyrker därför förslaget avseende redovisningsjäv.

Om regeringen efter avslutad remissomgång fortfarande överväger att genomföra förslaget, anser ÖPwC att det först måste tillsättas en särskild utredning med uppgift att förutsättningslöst och med stor omsorg analysera och överväga alla aspekter av redovisningsjävet inklusive revisionsplikten i små och medelstora företag.

För Sverige och svenskt näringsliv är EU-kommissionens strävan efter att åstadkomma en europeisk harmonisering av reglerna för revision och revisorer av stor betydelse. I fråga om revisorers opartiskhet och självständighet har kommissionen valt att ställa strängare krav på företag av allmänt intresse, i första hand noterade bolag, än på andra företag. Det finns goda skäl för detta och det vore djupt olyckligt om Sverige skulle gå sin egen väg och välja att sätta kraven för de mindre företagen på samma nivå som för noterade företag.

Allmänt

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC) tillhandahåller revision och revisionsnära tjänster i samarbete med PricewaterhouseCoopers-firmor över hela världen. Detta sker i kon-

kurrens med såväl andra globala revisionsföretag som nationella företag. Mot den bakgrunden är ÖPwC en stark tillskyndare av inte bara europeisk utan även global harmonisering av reglerna för revision och revisorer.

Ett väl fungerande näringsliv förutsätter en tillförlitlig extern ekonomisk information från företagen. Kreditgivarna behöver underlag för sina beslut om krediter till företag, skattemyndigheter för taxering av företagens inkomster, kunder och leverantörer för att kunna bedöma ställning och resultat hos de företag man gör affärer med, etc.

För att vara tillförlitlig krävs att informationen i alla väsentliga avseenden är korrekt, och att den presenteras tillräckligt snabbt. Den lagstadgade revisionens funktion är att granska den ekonomiska informationen, i första hand företagets års- och koncernredovisningar, och därmed skapa förtroende för den.

Promemorians förslag avseende redovisningsjämv

För att kunna dra rätt slutsatser om vilka konsekvenser förslaget kan komma att medföra, om det genomförs, går det inte att bryta ut frågan om redovisningsjämv med några kortfattade motiveringar på det sätt som gjorts i promemorian. Frågan måste sättas in i ett större sammanhang och hänsyn tas till den verklighet i vilken de små och medelstora företagen verkar och till hur samspelet mellan företagen och revisorer/externa rådgivare fungerar i praktiken.

ÖbrlängsPricewaterhouseCoopers

ÖPwC är Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning med kontor på drygt 130 orter och 3 000 medarbetare. Omsättningen uppgår till ca 2,7 miljarder kronor. De 49 000 klienterna utgörs av såväl globala företag, svenska storföretag och organisationer som mindre, främst lokala, företag samt den offentliga sektorn. Den helt övervägande delen av dessa klienter utgörs av små och medelstora bolag för vilka ÖPwC utför både revision och i varierande grad redovisningstjänster inom de ramar som följer av nu gällande jävsregler samt lämnar råd i skattefrågor och biträde vid upprättande av deklaration. ÖPwC är således den revisionsbyrå som torde ha störst erfarenhet av utförandet av s.k. kombiuppdrag (uppdrag där revisionsbyrån biträder en revisionsklient med redovisningstjänster) till Sveriges småföretagare.

Nuläge

Enligt ÖPwC:s erfarenhet fungerar det nuvarande systemet bra för att säkerställa - förutom en tillförlitlig redovisning - hög kvalitet i revisionen samt revisorns opartiskhet och självständighet genom tillämpning av den s.k. analysmodellen och obligatoriska kvalitetskontroller. Det har också goda förutsättningar att fungera bra i framtiden.

Hittillsvarande praxis

Sedan slutet av 1970-talet har, på basis av aktiebolagslagen (ABL) och revisorsföreskrifterna, en praxis utvecklats och etablerats i Sverige som innebär att klienten svarar för de inledande faserna i grundbokföringen och att revisionsbyrån, genom personal som inte ingår i revisionsteamet eller är överordnad revisorn, kan svara för återstoden fram till färdig årsredovisning, under förutsättning att klienten fattar alla beslut och tar ansvar för helheten. Revisorn och dennes medarbetare får därutöver i viss omfattning lämna råd avseende redovisningen (grundbokföring, huvudbokföring och bokslut/årsredovisning) till klienten och i förekommande fall till redovisningskonsulten, oavsett om konsulten är verksam i samma byrå som revisorn eller i en fristående byrå.

Fördelar med revisorns rådgivande roll

Som regeringen själv framhållit i propositionen Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (2000/01:146; s. 53) är det för företagen värdefullt att revisionen och det övriga biträdet kan samlas hos en och samma person. Den valde revisorn är många gånger, på grund av sin kompetens och den kunskap som han eller hon har om företaget och dess verksamhet, väl skickad att biträda företaget med rådgivning. För företaget kan det därför innebära en kostnadsbesparing att vända sig till revisorn för att få råd. För ett företag i glesbygd finns det ibland inte några realistiska alternativ till den rådgivning som företagets egen revisor kan ge.

Från revisionssynpunkt finns det fördelar med att revisorn biträder företaget med annat än ren revisionsverksamhet. Genom de löpande kontakter med företaget som sådant biträde innebär, förbättras revisorns kännedom om företaget. Detta ger revisorn större möjligheter att identifiera problem i företaget och bättre insikter om var riskerna för fel i redovisning, förvaltning m.m. finns. (Se prop. 2000/01:146; s. 52-53.) Fördelarna med detta framstår än tydligare om man beaktar att revision inte är en standardtjänst, utan en tjänst som anpassas efter förhållandena i varje enskilt klientföretag. Ju mer kunskap revisorn har om företaget och dess verksamhet, desto bättre förutsättningar att uppnå revisionsmålen.

Att revisorn biträder företaget med annat än ren revisionsverksamhet ger också större möjligheter att på ett tidigare stadium upptäcka och ingripa mot ekonomisk brottslighet i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 38-40 §§ ABL.

Till detta kommer att också revisionens intressenter – aktieägare, borgenärer, de anställda och det allmänna – har ett intresse av att företagen får kompetent rådgivning från någon med nära insyn i företagets förhållanden. Sålunda underströk Svenska Bankföreningen, vid remissförfarandet av förslaget till nu gällande revisorslag, värdet från bankernas perspektiv av att revisorerna kan ge råd till företagen även på områden som inte omfattas av den egentliga revisionen. (Se prop. 2000/01:146; s. 53.)

Nya revisorslagen

Genom införandet av revisorslagen den 1 januari 2002 har Sverige, i likhet med EU, valt ett principbaserat sätt att hantera oberoendefrågor (den s.k. analysmodellen), i stället för att införa detaljerade förbudsregler. Detta har gjorts mot bakgrund av bl.a. de positiva effekterna från revisionssynpunkt och företagets behov av kompetent rådgivning samt nödvändigheten av att hålla företagets kostnader nere.

I samband med införandet av revisorslagen upphävde RN föreskrifterna om redovisningsjämv medan jävsreglerna i ABL kvarstod oförändrade. Som en följd härav har FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS lämnat sina respektive ledamöter vägledning om hur ABL och analysmodellen fortsättningsvis bör tolkas och tillämpas avseende redovisningsjämv. Vägledningarnas slutsatser ligger i linje med dittillsvarande praxis.

ÖPwC:s interna åtgärder

På denna grund har ÖPwC fastställt ett internt regelverk, vilket ligger i linje med de gamla föreskrifterna och Revisorsnämndens (RN) hittillsvarande praxis och uppfyller alltså ABLs nuvarande krav. Reglerna innebär bl.a. att tydlig åtskillnad görs mellan revision och redovisningsbiträde samt att allt praktiskt biträde med bokföringen och rådgivning kring bokföringen sköts av redovisningspersonal medan revisorn och dennes medarbetare endast till-

handahåller revisionsrådgivning och – i begränsad omfattning – annan revisionsnära rådgivning avseende bokföringen.

Analysmodellen ger revisorn möjlighet att visa att t.ex. ett självgranskningsshot har reducerats till acceptabel nivå genom interna eller externa motåtgärder. Enligt ÖPwCs mening utgör

- fastställandet i sig av ÖPwC:s interna regelverk,
- dess innehåll med bl.a. tydlig åtskillnad mellan bokföringsbiträde och revision,
- anpassning av tekniska hjälpmedel så att analysmodellen blir en integrerad och obligatorisk del av byråns datorbaserade revisionsprogram samt att hög effektivitet uppnås i gränssnittet mellan redovisningsarbete och revisionsarbete,
- interna utbildnings- och informationsinsatser,
- interna och externa kvalitetskontrollsystem där efterlevnaden av regelverket och kvaliteten på utfört arbete följs upp,

sådana motåtgärder att en välinformerad tredje man inte har anledning att ifrågasätta vår professionella vilja och förmåga att utföra revisionen med opartiskhet och självständighet.

ÖPwC har med utgångspunkt i ABL, det interna regelverket och god revisionssed infört sådana rutiner och hjälpmedel i kombiuppdrag att hög kostnadseffektivitet uppnås samtidigt som båda tjänsterna, revision och redovisning, kan utföras med integritet, objektivitet och hög kvalitet samt, såvitt avser revisionen, med bibehållen opartiskhet och självständighet.

Inslaget av redovisningstjänster i ÖPwC:s nuvarande kombiuppdrag

De revisionsklienter som anlitar ÖPwC kan i detta sammanhang delas in i följande huvudgrupper:

- 1.1 Klienter som väljer att sköta den inledande grundbokföringen enligt de minimikrav som följer av nuvarande jävsregler och anlitar ÖPwC som biträde för återstoden av arbetet fram till färdig årsredovisning.
- 1.2 Klienter som väljer att sköta den löpande bokföringen fram till färdig råbalans och anlitar ÖPwC som biträde för återstoden av arbetet fram till färdig årsredovisning.
- 2.1 Klienter som väljer att sköta delar av bokföringen själva och anlitar en från ÖPwC fristående redovisningskonsult för återstoden av arbetet fram till färdig årsredovisning.
- 2.2 Klienter som väljer att anlita en fristående redovisningskonsult för allt bokföringsarbete fram till färdig årsredovisning.
- 3 Klienter som väljer att sköta hela bokföringen själva fram till färdig årsredovisning.

I grupp 1 och 3 biträder ÖPwC regelmässigt sina klienter med skatterådgivning och upprättande av deklaration.

Även i grupp 2 och 3 där en fristående redovisningskonsult anlitas eller där klienten i princip har kompetens att sköta redovisningen själv, anlitas ÖPwC regelmässigt för rådgivning

kring redovisningen. ÖPwC biträder således vid bokföringen även där fristående redovisningskonsulter är inblandade, och även med skatterådgivning. Påståendet i promemorian (s. 58) att företag med fler än åtta-tio anställda normalt sköter all bokföring själva och således inte berörs av den föreslagna ändringen stämmer inte överens med ÖPwC:s erfarenhet.

Förväntade negativa konsekvenser av promemorians förslag grundat på ÖPwC:s erfarenhet

En konsekvens av förslaget är att små och medelstora företag som redan i dag sköter i princip hela bokföringen själva, måste anlita en fristående redovisningskonsult eller en annan revisionsbyrå för att tillgodose det behov av rådgivning som regelmässigt finns. Detta kommer att medföra mera krångel, ökad tidsutdräkt för att färdigställa den ekonomiska informationen och högre kostnader för de mindre företagen.

Konsekvenserna för ÖPwC:s verksamhet blir lägre effektivitet i gränssnittet mellan redovisningsarbetet och revisionsarbetet, ökade revisionsinsatser för att bibehålla nuvarande höga kvalitet på revisionen, försvårad rekrytering och kunskapsutveckling av medarbetare och därmed av framtidens revisorer.

Slutsats

För ÖPwC:s del råder det inte någon tvekan om att de negativa effekterna av förslaget överväger eventuella positiva effekter. Om förslaget genomförs kommer intressenterna inte att få bättre och mera trovärdig extern ekonomisk information från företagen. Det kommer i stället att krävas mera arbete, längre tid och högre kostnader för att bibehålla den standard som den ekonomiska informationen har i dag.

Om regeringen trots dessa negativa konsekvenser ändå skulle överväga att genomföra förslaget bör ett slutligt beslut härom föregås av en särskild utredning som förutsättningslöst får analysera och överväga alla konsekvenser av en lagändring. Härigenom säkerställs att ett ändringsbeslut fattas på ett tillfredsställande underlag.

Eftersom kombinationen revisionsplikt i alla aktiebolag och en strikt jävsregel enligt förslaget skulle bli unik för Sverige och redan därigenom framstå som onödigt betungande för de svenska småföretagen, bör en sådan utredning också omfatta frågan om revisionsplikten för mindre aktiebolag.

Tekniska synpunkter

Den föreslagna lagändringen kan uppfattas så att även biträde vid bokföringen i form av revisionsrådgivning skulle bli förbjudet. ÖPwC utgår från att detta inte har varit departementets avsikt.

I promemorian påpekas i författningskommentaren (s. 60-61) att den föreslagna jävsbestämmelsen i ABL endast hindrar den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen att vara revisor. Jäv enligt ABL skulle alltså inte föreligga om revisorn är verksam i annat företag i samma koncern eller revisionsgrupp. Frågan om en revisor i den sistnämnda situationen kan inneha revisionsuppdraget får i stället prövas enligt revisorslagen, dvs. med tillämpning av analysmodellen.

Att göra en sådan åtskillnad mellan det företag där revisorn är verksam och andra företag i samma koncern eller revisionsgrupp strider mot det sedan lång tid etablerade synsättet att det inte skall vara möjligt att kringgå jävsreglerna i ABL genom organisatoriska lösningar, men ligger i och för sig i linje med analysmodellen. I detta sammanhang framstår emellertid en sådan lösning inte som önskvärd eller lämplig från kompetenssynpunkt och affärsmässig

synpunkt, eftersom den skulle bl.a. avsevärt försvåra möjligheterna att ge unga blivande revisorer den praktiska erfarenhet av redovisningsarbete som är nödvändig för att de skall kunna utföra revision av hög kvalitet.

Carl Hemström, professor emeritus i civilrätt

I aktiebolagslagen behandlas publika och privata aktiebolag lika vad gäller revision. Detta är av särskilt intresse vad gäller spørsmålet huruvida den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall kunna vara revisor i bolaget. I promemorian besvaras denna fråga med nej oavsett det aktuella bolagets storlek och betydelse. I anledning härav ber jag att få framföra följande.

Jag har mycket länge intresserat mig för frågan i vad mån revisionsbyråerna bör få hjälpa sina klienter med deras bokföringsproblem. Från att från början ha varit helt negativt inställd till detta har jag med tiden kommit att få den motsatta uppfattningen. Skälet härtill är att bokföringen upplevs som mycket svår av flertalet mindre företagare och att de därför behöver kvalificerad hjälp med denna. Revisionsbyråernas hjälp har lett till att standarden på bokföringen blivit mycket bättre än den tidigare var. Det är enligt min uppfattning långt bättre att de mindre företagen får sakkunnig hjälp med sina bokföringsproblem än att deras bokföring revideras av auktoriserade och godkända revisorer. Det nu sagda leder enligt min uppfattning till att den nya avgränsningen för byråjäv inte bör omfatta de mindre företagen. Men fråga är om inte Sverige borde generellt släppa revisorstvånget för mindre företag. Detta skulle ligga i linje med den i politiska sammanhang uttalade målsättningen att underlätta för de mindre företagen. Det skulle dessutom göra dem starkare i konkurrensen med utländska företag.

6 Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har inkommit med svar: Riksrevisionen, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Jönköping, Brottsförebyggande rådet, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Kammarkollegiet, Konkurrensverket, Patent- och registreringsverket, Revisorsnämnden, Rikspolisstyrelsen, Riksskatteverket, Riksåklagaren, Länsstyrelsen i Stockholms län, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Svenska kommunförbundet, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fristående Sparbankers Riksförbund, Finansbolagens förening, Svenska Fondhandlareföreningen, Företagarnas Riksorganisation, FöretagarFörbundet, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Regelnämnd, Sveriges Aktiesparares Riksförbund – Aktiespararna, Stockholmsbörsen AB, Lindebergs Grant Thornton, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Carl Hemström professor emeritus i civilrätt och Föreningen Stiftelser i samverkan.

Fondbolagens förening, Svensk Handel, Sveriges Försäkringsförbund samt Internrevisorernas förening har beretts tillfälle att yttra sig men har avstått från det.