

Lagrådsremiss

Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 januari 2009

Beatrice Ask

Jacob Aspegren
(Justitiedepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag till hur EU:s direktiv om revisorer och revision ska genomföras i Sverige. Genomförandet föreslås ske genom ändringar i bl.a. revisorslagen (2001:883) och aktiebolagslagen (2005:551). Ett syfte med förslagen är att stärka allmänhetens förtroende för den lagstadgade revisionen.

Det föreslås att företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska ha ett revisionsutskott med uppgift att bereda styrelsens arbete med kontrollen av företagets finansiella rapporter. Det läggs också fram förslag till ändrade bestämmelser om val och entledigande av revisorn.

I lagrådsremissen föreslås vidare nya eller ändrade bestämmelser av näringsrättslig karaktär om bl.a. tillsynen över revisorer, revisorers oberoende, registrering och godkännande av revisorer från andra stater.

I lagrådsremissen behandlas också frågan om några lagändringar är nödvändiga i fråga om revisorer med anledning av EU:s direktiv om erkännande av yrkeskvalifikationer. I den delen lämnas inte något förslag.

Slutligen föreslås att revisorn i en stiftelse ska ha möjlighet att lämna sitt uppdrag utan att en ny revisor har utsetts.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2009.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	20
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	24
2.4	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	31
2.5	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).....	34
2.6	Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713).....	36
2.7	Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619).....	40
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	44
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.....	48
2.10	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	49
3	Ärendet och dess beredning.....	50
4	Bakgrund.....	51
4.1	Det svenska regelverket om revisorer och revision.....	51
4.2	EG-regler om revisorer och revision.....	52
4.2.1	EG-direktiven.....	52
4.2.2	Ett nytt åttonde bolagsrättsligt direktiv – harmonisering och stärkt tillsyn.....	53
5	Allmänna utgångspunkter.....	54
5.1	Harmonisering, minimireglering och regelförenkling.....	54
5.2	Direktivets tillämpningsområde m.m.....	56
5.3	EG-direktivet om erkännande av yrkeskvalifi- kationer.....	57
6	Företag av allmänt intresse.....	58
7	Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande.....	60
7.1	Godkännande av revisorer och revisionsföretag.....	60
7.2	Utbildningskrav m.m.....	67
7.3	Godkännande av revisorer från andra medlemsstater.....	69
7.4	Svenska revisorer med verksamhet utomlands.....	69
8	Registrering.....	70
9	Revisorns oberoende.....	71
9.1	Yrkesetiska regler.....	71
9.2	Opertiskhet och självständighet.....	72

9.3	Tystnadsplikt och upplysningsplikt	78
9.4	Revisionsarvoden	79
9.5	En rapport som ger insyn i vissa revisionsföretags verksamhet	81
9.6	Revisorsrotation och befattningar hos revisionsklienten.....	82
10	Revisionsstandarder, koncernrevision och revisionsberättelse	86
10.1	Revisionsstandarder.....	86
10.2	Koncernrevision	87
10.3	Revisionsberättelsen	89
11	Kvalitetskontroll.....	90
12	Disciplinära åtgärder m.m.....	94
13	Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan.....	96
14	Val och entledigande av revisorn	101
14.1	Upphörande av revisorsuppdrag i stiftelser	101
14.2	Saklig grund för entledigande	103
15	Revisionsutskott.....	107
16	Internationella aspekter	117
16.1	Godkännande av revisorer från tredjeländer.....	117
16.2	Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer	118
16.3	Samarbete med tillsynsorgan i tredjeländer.....	122
17	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	125
18	Förslagets konsekvenser.....	128
18.1	Konsekvenser för Revisorsnämnden	128
18.2	Konsekvenser för Bolagsverket och länsstyrelserna	129
18.3	Konsekvenser för revisorer och revisionsföretag	129
18.4	Konsekvenser för revisionsklienterna	130
19	Författningskommentar	131
19.1	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)	131
19.2	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	151
19.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	159
19.4	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)	163
19.5	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	165
19.6	Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713).....	166
19.7	Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	169
19.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	172

19.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.....	174
19.10	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	175
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56).....	177
Bilaga 2	Lagförslagen i betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56).....	182
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser avseende betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56).....	219
Bilaga 4	Lagförslag i betänkandena Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79) och Enklare redovisning (SOU 2008:67) i aktuella delar.....	220
Bilaga 5	Lagförslag i utdraget ur utkast till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.....	222
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanser avseende utdraget ur utkast till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.....	223
Bilaga 7	Förteckning över remissinstanser avseende utkastet till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.....	224
Bilaga 8	Lagförslag i promemorian Vissa frågor i stiftelselagen, m.m. (Ds 2007:7) i aktuella delar.....	225
Bilaga 9	Förteckning över de remissinstanser avseende promemorian Vissa frågor i stiftelselagen, m.m. (Ds 2007:7).....	227
Bilaga 10	Förteckning över de remissinstanser avseende utkastet till lagrådsremissen Stiftelser – frågor om registrering och tillsyn, m.m.	228

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i revisorslagen (2001:883),
2. lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551),
3. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
4. lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220),
5. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
6. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713),
7. lag om ändring i sparbankslagen (1987:619),
8. lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
9. lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
10. lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om revisorslagen (2001:883) dels att 1–4, 6–8, 11, 13–16, 21, 23, 26, 28, 30, 32, 34, 35 och 40 §§ samt rubriken närmast före 28 § ska ha följande lydelse, dels att rubriken närmast före 28 § ska sättas närmast före 27 b §, dels att det i lagen ska införas åtta nya paragrafer, 16 a, 16 b, 22 a, 27 a–c, 28 a och 31 a §§, samt närmast före 16 a, 16 b och 27 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

- | | |
|--|---|
| 1. Revisorsnämnden (3 §), | |
| 2. godkännande och auktorisation av revisorer (4–7 §§), | |
| 3. revisionsföretag (8–12 §§), | |
| 4. registrering av revisionsbolag (13–16 §§), | 4. registrering av revisionsbolag och revisorer från tredjeland (13–16 b §§), |
| 5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §), | |
| 6. giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering (18 §), | |
| 7. revisorns skyldigheter (19–27 §§), | 8. kvalitetskontroll (27 a §), |
| 8. uppgiftsskyldighet m.m. (28–31 §§), | 9. uppgiftslämnande m.m. (27 b–31 a §§), |
| 9. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), samt | 10. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), och |
| 10. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§). | 11. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§). |

2 §

I denna lag avses med

- | | |
|--|---|
| 1. <i>revisor</i> : en godkänd eller auktoriserad revisor, | |
| 2. <i>godkänd revisor</i> : en revisor som har godkänts enligt 4 §, | |
| 3. <i>auktoriserad revisor</i> : en revisor som har auktoriserats enligt 5 §, | |
| 4. <i>revisionsföretag</i> : en <i>enskild näringsidkare</i> som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar <i>sådan verksamhet</i> i, | 4. <i>revisionsföretag</i> :
a) en <i>revisor</i> som utövar revisionsverksamhet som <i>enskild näringsidkare</i> ,
b) ett enkelt bolag med <i>annan revisor</i> , handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar <i>revi-</i> |

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

sionsverksamhet i, eller

c) ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i,

5. registrerat revisionsbolag: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

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

6. revisor från tredjeland: någon som har registrerats enligt 16 b §,

7. nätverk: en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,

b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,

c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,

d) har en gemensam affärsstrategi,

e) använder ett gemensamt namn, eller

f) i betydande omfattning har gemensam personal,

7. revisionsverksamhet:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

8. revisionsverksamhet:

a) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,

9. EES: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

10. tredjeland: en stat utanför EES.

3 §

Revisorsnämnden *skall*

Revisorsnämnden *ska*

1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,

2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt

2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland, samt

4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsned utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

4 §²

En godkänd revisor *skall*

En godkänd revisor *ska*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

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

2. vara bosatt i Sverige, i en annan stat inom *EES* eller i Schweiz,

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

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

5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och

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

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

6 §³

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller i Schweiz, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES* eller i Schweiz, och

Det som sägs i första stycket gäller även den som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har godkänts enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där.

² Senaste lydelse 2001:884.

³ Senaste lydelse 2001:884.

7 §⁴

Det krav på högre revisors-examen som ställs upp i 5 § *skall* anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller i Schweiz, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Det krav på högre revisors-examen som ställs upp i 5 § *ska* anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES* eller i Schweiz, och

Det som sägs i första stycket gäller även den som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i ett annat tredjeländ än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där.

8 §⁵

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

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

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast som enskild näringsidkare *eller i ett annat revisionsföretag*.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden tillåta att en revisor utövar revisionsverksamhet i ett annat tredjeländ än Schweiz trots att villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

11 §

En revisor får utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande *tre* villkor är uppfyllda:

1. Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.
2. Bolaget ägs av revisorer.

En revisor får utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande *fyra* villkor är uppfyllda:

2. Bolaget ägs av revisorer *eller ett eller flera registrerade revisionsbolag*.

⁴ Senaste lydelse 2001:884.

⁵ Senaste lydelse 2001:884.

3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Vid tillämpningen av första stycket 2 *skall* med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktieföretag som uppfyller följande tre villkor (*ägarbolag*):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av andra ägarbolag.

2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än

a) revisionsverksamhet,

b) verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet eller

c) ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag.

3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Trots vad som sägs i första och andra styckena får revisionsverksamhet också bedrivas enligt de villkor för registrerade revisionsbolag som föreskrivs i 13 och 14 §§.

Vad som sägs i första stycket 3 och andra stycket 3 avser inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

4. Bolaget är redbart och i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet i.

Vid tillämpningen av första stycket 2 *ska* med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktieföretag som uppfyller följande tre villkor (*ägarbolag*):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av ett eller flera registrerade revisionsbolag eller andra ägarbolag.

Trots vad som sägs i första och andra styckena får revisionsverksamhet också bedrivas enligt de villkor för registrerade revisionsbolag som föreskrivs i 13–16 §§.

13 §

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

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

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

14 §

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

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

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

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

3. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

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

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

1. *Aktier i bolaget* med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av revisorer *eller ett eller flera registrerade revisionsbolag.*

2. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

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

15 §

Vid tillämpningen av 14 § andra stycket 1 *skall* med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast *tre fjärdedelar av aktierna* med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Vid tillämpningen av 14 § andra stycket 2 skall med direkt ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera bolag som inte utövar någon annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband

Vid tillämpningen av 14 § andra stycket 1 *ska* med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast *aktier* med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

med revisionsverksamhet, ägande av revisionsföretag eller ägande av bolag av samma slag.

Trots bestämmelserna i första och andra styckena får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst tre fjärdedelar av aktierna i bolaget.

Trots bestämmelserna i första stycket får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst tre fjärdedelar av röstetalet i bolaget.

16 §

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från villkoren i 14 § andra stycket om vem som får äga aktier i bolaget och om styrelsens sammansättning. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock alltid utgöras av revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma revisorer eller ägarbolag enligt 11 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från villkoren i 14 § andra stycket 1 och 2. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna ska dock alltid utgöras av revisorer och mer än hälften av röstetalet ska alltid tillkomma revisorer, registrerade revisionsbolag eller ägarbolag enligt 11 § andra stycket.

Fysiska personer och företag från andra stater inom EES

16 a §

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket, 15 § och 16 § ska med revisor jämföras annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och andra stycket 1, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket 1 och 16 § ska med registrerat revisionsbolag jämföras företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Registrering av revisorer från tredjeland

16 b §

En fysisk person eller ett företag från ett tredjeland får registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

21 §

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

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

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

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

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

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

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

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

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

22 a §

En revisor som har ett revisionsuppdrag i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska årligen upprätta en rapport om sin verksamhet. Revisorn ska hålla rapporten tillgänglig på sin eller revisionsföretagets webbplats inom tre månader efter

*utgången av varje räkenskapsår.
Rapporten ska vara undertecknad
av revisorn.*

23 §

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

Bestämmelserna i 20–22 a §§
gäller i tillämpliga delar även ett
registrerat revisionsbolag. *En rap-
port enligt 22 a § ska vara under-
tecknad av en behörig företrädare
för revisionsbolaget.*

26 §

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

I det allmännas verksamhet till-
lämpas i stället bestämmelserna i
sekretesslagen (1980:100).

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

I det allmännas verksamhet till-
lämpas i stället bestämmelserna i
27 b och 27 c §§ samt i sekretess-
lagen (1980:100).

Kvalitetskontroll

27 a §

*Revisorer och registrerade revi-
sionsbolag ska minst vart sjätte år
vara föremål för en oberoende
kvalitetskontroll. En revisor eller
ett registrerat revisionsbolag som
har revisionsuppdrag i ett eller
flera företag, vars överlåtbara
värdepapper är upptagna till
handel på en reglerad marknad
eller på en motsvarande marknad
utanför EES, ska dock vara före-
mål för kontroll minst vart tredje
år.*

*En revisor från tredjeland ska
vara föremål för sådan kontroll
som sägs i första stycket, om revis-
orn inte redan har varit föremål
för likvärdig kontroll i hemlandet.*

Uppgiftslämnande m.m.

27 b §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES eller i Schweiz, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden. De får inte lämnas till behörig myndighet i Schweiz, såvida inte sådana garantier som avses i 27 c § första stycket 2 har lämnats.

27 c §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett annat tredjeland än Schweiz, om utlämnandet är förenligt med personuppgiftslagen (1998:204) och om

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

2. tillräckliga garantier har lämnats för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag,

3. Europeiska gemenskapernas kommission har beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande

av rådets direktiv 84/253/EEG⁶,
och

4. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden.

28 §

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

Revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. Detsamma gäller vid tillsyn som Revisorsnämnden utför på begäran av en behörig myndighet i en annan stat.

28 a §

Revisorer eller registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i moderföretag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Det som sägs i första stycket gäller inte, om någon omständighet som inte beror på revisorn eller det registrerade revisionsbolaget utgör hinder mot att få tillgång till dokumentationen.

30 §

Ingår ett revisionsföretag i en revisionsgrupp, skall företaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i

ett revisionsföretag i ett nätverk, ska företaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i nätverket. Om

⁶ EUT L 157, 9.6.2006, s.87 (Celex 32006L0043).

gruppen. Om *gruppens* sammansättning ändras, *skall* företaget anmäla ändringen till nämnden.

Underrättelser enligt första stycket *skall* lämnas utan dröjsmål.

nätverkets sammansättning ändras, *ska* företaget anmäla ändringen till nämnden.

Underrättelser enligt första stycket *ska* lämnas utan dröjsmål.

Skyldigheten att lämna underrättelser gäller inte för sådana revisionsföretag som avses i 2 § 4 c.

31 a §

Revisorsnämnden får i ett ärende enligt denna lag begära att en behörig myndighet i en annan stat inom EES ska biträda nämnden.

32 §

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

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

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

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

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

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

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

34 §

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag. Vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation *skall* i stället avse upphävande av registrering.

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag *och revisorer från tredjeländ.* Vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation *ska* i stället avse upphävande av registr-

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, *skall* registreringen upphävas.

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, *skall* bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering *skall* gälla omedelbart.

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

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

ering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, *ska* registreringen upphävas. *Detsamma gäller i fråga om en revisor från tredjeland, om kraven för registrering enligt 16 b § inte längre är uppfyllda.*

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, *ska* bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. *Detsamma gäller för en revisor från tredjeland.*

35 §

I stället för att upphäva ett godkännande, en auktorisation eller en registrering får Revisorsnämnden ge revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeland tid att vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsnämnden pröva enligt 32–34 §§ om godkännandet, auktorisationen eller registreringens ska upphävas.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering *ska* gälla omedelbart.

40 §

Revisorsnämnden *ska* föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 22 a § tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

3. Vid tillämpning av 27 a § första stycket andra meningen, ska kvalitetskontroll av revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland anses ha genomförts vid ikraftträdandet.

4. Bestämmelserna i 28 a § tillämpas första gången för sådan dokumentation som avser det räkenskapsår för moderföretaget som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

5. Bestämmelserna i 32 § i sin nya lydelse tillämpas även såvitt avser disciplinåtgärder på grund av åtgärder eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande.

6. För beslut om straffavgift som har fattats före ikraftträdandet gäller 35 § andra stycket i sin äldre lydelse.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) dels att 9 kap. 19, 22 och 36 §§ samt rubriken närmast före 9 kap. 22 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sju nya paragrafer, 8 kap. 49 a, 49 b och 50 a §§ samt 9 kap. 6 a, 6 b, 21 a och 23 a §§, samt närmast före 8 kap. 49 a och 50 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

Revisionsutskott

49 a §

I ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 49 b §, och

2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

49 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

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

5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

Hinder mot att vara styrelseledamot m.m. för tidigare revisor i vissa publika aktiebolag

50 a §

Den som har varit revisor i ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i bolaget, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

9 kap.

6 a §

Revisorn ska, utöver vad som följer av 6 §, rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 8 kap. 49 a § andra stycket ska revisorn i stället rapportera till styrelsen.

6 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständ-

ighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit bolaget.

I fall som avses i 8 kap. 49 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

19 §

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel *skall* tillämpas på den huvudansvarige:

17 och 18 §§ om jäv,

40 § om närvaro vid bolagsstämma och
47 och 48 §§ om registrering.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel *ska* tillämpas på den huvudansvarige:

21 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen,

21 a §

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

Den som har varit revisor i bolaget under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Avgång i förtid

Avgång och entledigande i förtid

22 §

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

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller

2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

23 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

36 §

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 8 kap. 49 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 8 kap. 50 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 9 kap. 21 a § första stycket från den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen om ekonomiska föreningar (1987:667)

dels att 8 kap. 3, 8 och 13 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 6 kap. 4 a, 7 och 7 a §§ samt 8 kap. 8 a, 10 a och 10 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 a §

Den som har varit revisor i en ekonomisk förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i föreningen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

7 §²

I en ekonomisk förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av föreningen. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Föreningen får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 7 a §, och

2. uppfyller det krav som anges i

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

första stycket tredje meningen.

7 a §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka föreningens finansiella rapportering,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i föreningens interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

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

5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.

8 kap.

3 §³

Revisorer som inte är auktoriserade eller godkända *skall* vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i särskilda fall tillåter annat. Vad som sagts nu gäller dock inte, om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna *skall* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med

Revisorer som inte är auktoriserade eller godkända *ska* vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i särskilda fall tillåter annat. Vad som sagts nu gäller dock inte, om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med

² Tidigare 6 kap. 7 § upphävd genom lag (1999:1094).

³ Senaste lydelse 2001:886.

hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 7 och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör utses minst en av moderföreningens revisorer, om det kan ske.

hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 7, 8 a och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

8 §⁴

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

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

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

Registreringsmyndigheten *skall*

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*

2. den som har utsett *revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt andra stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

Registreringsmyndigheten *ska*

⁴ Senaste lydelse 2003:693.

översända en avskrift av anmälningen till Skatteverket.

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

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

översända en avskrift av anmälningen till Skatteverket.

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

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

Upphör en revisors uppdrag i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

8 a §

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

Den som har varit revisor i föreningen under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

10 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i föreningens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

10 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba

förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit föreningen.

I fall som avses i 6 kap. 7 § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

13 §⁵

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

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

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har hand-

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

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

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har hand-

⁵ Senaste lydelse 2002:389.

at i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, *skall* det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen *skall* även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

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

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

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

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

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

at i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, *ska* det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen *ska* även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

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

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

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

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

Om anmälan har gjorts enligt 8 § fjärde eller sjätte stycket, *ska revisorn* till revisionsberättelsen foga *en* avskrift av anmälningen. *Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 8 § sjätte stycket ska fogas till revisionsberättelsen.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 6 kap. 4 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 6 kap. 7 § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 8 kap. 8 a § första stycket från den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om stiftelselagen (1994:1220) dels att 4 kap. 7 § samt 11 kap. 2 och 4 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 4 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

7 §²

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

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

Ett uppdrag som revisor upphör,
1. om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller henne,

2. om revisorn entledigas på saklig grund av någon som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att göra det, eller

3. när en ny revisor har utsetts.

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

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

Om ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, ska revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Detsamma gäller om ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han eller hon har utfört under den

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

² Senaste lydelse 1999:1106.

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

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

del av löpande räkenskapsår som *uppdraget* har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan *ska* överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

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

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta tillsynsmyndigheten om skälet till detta.

7 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts eller om bestämmelserna i 6 § hindrar honom eller henne från att vara revisor, ska den som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att utse och entlediga revisor vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

11 kap.

2 §³

För en insamlingsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§, 6 § första stycket första meningen och 9 §,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §,
7 § första–fjärde styckena, 8–7 § första–tredje styckena, 7 a–
14 §§, 15 § första och andra styck- 14 §§, 15 § första och andra styck-
ena samt 16 §, ena samt 16 §,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första–tredje styckena samt 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande):
samtliga bestämmelser,

³ Senaste lydelse 2008:86.

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,
8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,
9 kap. (tillsyn m.m.): 1–9, 11 och 12 §§, samt
10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

En insamlingsstiftelses namn ska innehålla ordet insamlingsstiftelse.

En insamlingsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Bestämmelserna i 1 kap. 5–5 b §§, 6 § första stycket, 2–10 kap. samt andra stycket i denna paragraf gäller inte i fråga om insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

4 §⁴

För en kollektivavtalsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§, 6 § första stycket första meningen och 9 §,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §,
7 § första–tredje styckena och 8–7 § första och andra styckena samt
16 §§, 7 a–16 §§,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första stycket 1–4, andra och tredje styckena och 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

9 kap. (tillsyn m.m.): 1 och 2 §§, 3 § andra stycket, 5 § första stycket 1, 6 § första och andra styckena, 7 och 8 §§, 10 § andra stycket och 11 och 12 §§, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

Utän hinder av bestämmelserna i 6 kap. får stiftarna och stiftelsen genom skriftlig överenskommelse ändra eller upphäva stiftelseförordnandet. Vad som anges i 2–10 kap. om föreskrifter i ett stiftelseförordnande ska i fråga om en kollektivavtalsstiftelse gälla även föreskrifter för stiftelsen som har meddelats genom en sådan överenskommelse.

En kollektivavtalsstiftelses namn ska innehålla ordet kollektivavtalsstiftelse.

Vid tillämpning av 4 kap. 15 § ska en kollektivavtalsstiftelse behandlas som en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

En kollektivavtalsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

⁴ Senaste lydelse 2008:86.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om revisionslagen (1999:1079) dels att 22 och 32 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 23 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

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

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

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

Föreslagen lydelse

22 §

Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller

2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra*.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör *trots att en ny revisor inte utses*, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller

2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra*.

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

23 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

32 §

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om försäkringsrörelselagen (1982:713)² dels att 10 kap. 3 och 6 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 8 kap. 4 a, 8 a och 8 b §§ samt 10 kap. 6 a, 8 a och 8 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

4 a §

Den som har varit revisor i ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i bolaget, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

8 a §

I ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 8 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i*

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

² Lagen omtryckt 1995:1567.

första stycket tredje meningen.

8 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

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

5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

10 kap.

3 §³

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i ett försäkringsbolag.

Den som är i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna *skall* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5, 8 a och 13 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Revisorerna *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5, 6 a, 8 a och 13 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

³ Senaste lydelse 2001:928.

Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.

6 §⁴

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

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

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

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

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. *revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*

2. *den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

En anmälan enligt andra stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

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

6 a §

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

Den som har varit revisor i bolaget under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen,

⁴ Senaste lydelse 1991:1767.

om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

8 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

8 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit bolaget.

I fall som avses i 8 kap. 8 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.
 2. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.
 3. Bestämmelserna i 8 kap. 8 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.
 4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 10 kap. 6 a § första stycket från den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

2.7 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om sparbankslagen (1987:619)² dels att 4 a kap. 3 och 6 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 3 kap. 3 a, 4 a och 4 b §§ samt 4 a kap. 1 a, 9 a och 9 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 a §

Den som har varit revisor i en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i banken, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

4 a §

I en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i*

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

² Lagen omtryckt 1996:1005.

första stycket tredje meningen.

4 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bankens finansiella rapportering,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

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

5. biträda vid upprättandet av förslag till sparbanksstämmans beslut om revisorsval.

4 a kap.

1 a §

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

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

3 §³

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en sparbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en sparbank.

En revisor *skall* ha den insikt i En revisor *ska* ha den insikt i

³ Senaste lydelse 2004:304.

och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5 § om jäv, i 19 § om rätt att närvara på stämma och i 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen, i 5 § om jäv, i 19 § om rätt att närvara på stämma och i 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

6 §⁴

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

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

Ett uppdrag som revisor i en sparbank upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller

2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

⁴ Senaste lydelse 2004:304.

se. En kopia av anmälan *skall* lämnas till sparbankens styrelse.

se. En kopia av anmälan *ska* lämnas till sparbankens styrelse.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

9 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i sparbankens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

9 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit banken.

I fall som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 3 kap. 3 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 3 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie sparbanksstämma som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 4 a kap. 1 a § första stycket från den första ordinarie sparbanksstämma som hålls efter ikraftträdandet.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen (1995:1570) om medlemsbanker

dels att 7 a kap. 3 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 6 kap. 3 a, 4 a och 4 b §§ samt 7 a kap. 1 a, 9 a och 9 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

3 a §

Den som har varit revisor i en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i banken, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

4 a §

I en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i*

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

första stycket tredje meningen.

4 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bankens finansiella rapportering,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

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

5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.

7 a kap.

1 a §

Uppdraget som revisor för en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla högst sju år i följd.

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

3 §²

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en medlemsbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en medlemsbank.

En revisor *skall* ha den insikt i En revisor *ska* ha den insikt i

² Senaste lydelse 2004:318.

och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5 § om jäv, 19 § om rätt att närvara på stämma och 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om *rapporterings-skydd* tillämpas på den huvudansvarige.

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

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

och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i *1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen*, 5 § om jäv, 19 § om rätt att närvara på stämma och 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om *rapporterings-skyldighet* tillämpas på den huvudansvarige.

6 §³

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om

1. *revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*

2. *den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

³ Senaste lydelse 2004:318.

En kopia av anmälan *skall* lämnas till medlemsbankens styrelse.

En kopia av anmälan *ska* lämnas till medlemsbankens styrelse.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

9 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i medlemsbankens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

9 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit banken.

I fall som avses i 6 kap. 4 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.
 2. Bestämmelserna i 6 kap. 3 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.
 3. Bestämmelserna i 6 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.
 4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 7 a kap. 1 a § första stycket från den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

dels att 16 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 16 kap. 11 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för en emittent som har Sverige som hemmedlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Särskilda bestämmelser om emittenter som inte har säte i en stat inom EES finns i 11 §.

En emittent som inte har Sverige som hemmedlemsstat *skall*, om emittentens överlåtbara värdepapper efter ansökan av emittenten är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, offentliggöra regelbunden finansiell information i enlighet med den offentliga reglering i emittentens hemmedlemsstat inom EES som följer av öppenhetsdirektivet.

Särskilda bestämmelser om emittenter som inte har säte i en stat inom EES finns i 11 och 11 a §§.

En emittent som inte har Sverige som hemmedlemsstat *ska*, om emittentens överlåtbara värdepapper efter ansökan av emittenten är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, offentliggöra regelbunden finansiell information i enlighet med den offentliga reglering i emittentens hemmedlemsstat inom EES som följer av öppenhetsdirektivet.

11 a §

Om en emittent som inte har säte i en stat inom EES anlitar en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland för granskning av års- eller koncernredovisning, ska den som anlitas vara registrerad enligt 16 b § revisorslagen (2001:883).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

2.10 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs¹ att 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

21 §²

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *skall* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser *andra uppdrag än revisionsuppdraget*.

I *sådana* aktiebolag och handelsbolag som är större företag *ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser *revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

² Senaste lydelse 1999:1112.

3 Ärendet och dess beredning

Inom EU antogs år 2006 ett direktiv med civilrättsliga och näringsrättsliga bestämmelser om revisorer och revision (nedan benämnt direktivet eller revisorsdirektivet).¹ Direktivet skulle ha varit genomfört i nationell rätt den 29 juni 2008.

Regeringen beslutade den 7 september 2006 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att bl.a. lämna förslag till hur direktivet ska genomföras i svensk rätt (dir. 2006:96). I uppdraget ingick även att ta ställning till huruvida direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer² föranleder några genomförandeåtgärder beträffande revisorer. Utredningen antog namnet Utredningen om revisorer och revision (Ju 2006:11). I september 2007 överlämnade utredningen delbetänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56). Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Dess lagförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Ju2007/7932/L1). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*.

Vad beträffar frågan om redovisning av vissa revisionsarvoden (avsnitt 9.4) har såväl Utredningen om revisorer och revision i slutbetänkandet Revisorns skadeståndsansvar (SOU 2008:79) som Utredningen om enklare redovisning (Ju2007:07) i delbetänkandet Enklare redovisning (SOU 2008:67) lämnat lagförslag (lagstiftningsärendena Ju/2008/5460/L1 och Ju/2008/7651/L1). Lagförslagen finns i *bilaga 4*. Beredningsunderlaget i denna del har kompletterats genom att ett utdrag ur ett utkast till lagrådsremiss har remitterats för synpunkter. Förslaget till lagtext i utdraget finns i *bilaga 5*. Remissinstanserna framgår av *bilaga 6*. De synpunkter som lämnades finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

För att komplettera beredningsunderlaget har i december 2008 ett utkast till lagrådsremiss upprättats och remitterats för synpunkter. Remissinstanserna framgår av *bilaga 7*. Utkastet till lagrådsremiss samt lämnade synpunkter finns tillgängliga i lagstiftningsärendet. Synpunkterna rör väsentligen revisionsutskott, upprättandet av rapporter om vissa revisionsföretags verksamhet samt entledigandet av revisorer. De redovisas i samband med behandlingen av dessa frågor (avsnitt 9.5, 14.2 och 15).

I denna lagrådsremiss behandlas de förslag som har lagts fram i betänkandet och i utkastet till lagrådsremiss.

I lagrådsremissen behandlas även frågan om möjligheten för revisorer i stiftelser att frånträda sina uppdrag. En sakkunnig person har biträtt Justitiedepartementet med att se över bl.a. denna fråga i stiftelselagen (1994:1220). Arbetet har redovisats i promemorian Vissa frågor i stiftelselagen, m.m. (Ds 2007:7). Promemorians lagförslag i den del som

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 26 april 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 30.9.2005, s. 22, Celex 32005L0036).

behandlas i denna lagrådsremiss finns i *bilaga 8*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 9*. En sammanställning av remissyttrandena finns i lagstiftningsärendet (Ju2007/2275/L1). För att komplettera beredningsunderlaget har i juni 2008 ett utkast till lagrådsremiss upprättats och remitterats för synpunkter. Remissinstanserna framgår av *bilaga 10*. Utkastet till lagrådsremiss och lämnade synpunkter finns tillgängliga i lagstiftningsärendet. I propositionen Stiftelser – frågor om registrering och tillsyn (prop. 2008/09:84), m.m. har övriga förslag i promemorian behandlats.

4 Bakgrund

4.1 Det svenska regelverket om revisorer och revision

I revisionslagen (1999:1079) finns bestämmelser om revision. Någon definition av begreppet revision finns emellertid inte i lagen. Innebörden av begreppet framgår i stället av de bestämmelser i revisionslagen (se t.ex. 5 §) och de associationsrättsliga lagar i vilka revisorns uppgifter regleras (se t.ex. 9 kap. 3 § aktiebolagslagen [2005:551]).

I 2 § 7 revisorslagen (2001:883) finns en definition av revisionsverksamhet. Med revisionsverksamhet avses en granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. Även rådgivning eller annat biträde som för- anleds av iakttagelser vid granskningen omfattas.

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

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

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

I revisorslagen behandlas godkännande och auktorisation av revisorer, revisionsföretag, registrering av revisionsbolag, revisorns skyldigheter, disciplinära åtgärder m.m. I lagen finns också bestämmelser om Revis-

orsnämnden. Lagen kompletteras av förordningen (1995:665) om revisorer samt av Revisorsnämndens föreskrifter.

De nu nämnda författningarna innehåller grundläggande regler för revision och revisorer. Det finns också en betydande mängd kompletterande normer. I lagarna kommer detta till uttryck genom hänvisningar till god revisionssed och god revisorssed.

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

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

Revisorsnämnden ansvarar enligt 3 § första stycket 4 revisorslagen för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. De föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden som Revisorsnämnden meddelar har därför särskild betydelse när en fråga om innebörden av god revisionssed och god revisorssed prövas. Av betydelse i detta avseende är också de rekommendationer, standarder och uttalanden som branschorganisationen FAR SRS utarbetar, liksom direktiv och rekommendationer som utarbetats inom EU samt standarder som har antagits av internationella organisationer. Revisorsnämnden har tolkningsföreträde såvitt avser innebörden av god revisionssed och god revisorssed (jfr prop. 2000/01:146 s. 87 f.). Ytterst bestäms innebörden av dessa begrepp av domstol.

4.2 EG-regler om revisorer och revision

4.2.1 EG-direktiven

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

- Rådets direktiv av den 28 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (*fjärde bolagsrättsliga direktivet*).³
- Rådets direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (*sjunde bolagsrättsliga direktivet*).⁴
- Rådets direktiv av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (*åttonde bolagsrättsliga direktivet*; se vidare avsnitt 4.2.2).⁵
- Rådets direktiv av den 21 december 1989 om krav på offentlighet i filialer som har öppnats i en medlemsstat av vissa typer av

³ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex 31978L0660).

⁴ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Celex 31983L0349).

⁵ Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (EGT L 126, 12.5.1984, Celex 71984L0253).

bolag som lyder under lagstiftningen i en annan stat (*elfte bolagsrättsliga direktivet*).⁶

- Rådets direktiv av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (*bankredovisningsdirektivet*).⁷
- Rådets direktiv av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (*försäkringsredovisningsdirektivet*).⁸

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

Direktiven har ändrats vid flera tillfällen. Av intresse är också att Europaparlamentet och rådet har antagit en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (*IAS-förordningen*).⁹

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

- Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2008 om extern kvalitetssäkring av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som granskar företag av allmänt intresse (*rekommendationen om kvalitetskontroll*).¹⁰
- Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002, Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (*oberoenderekommendationen*).¹¹

4.2.2 Ett nytt åttonde bolagsrättsligt direktiv – harmonisering och stärkt tillsyn

Det direktiv som nu är föremål för genomförande ersätter 1984 års bolagsrättsliga direktiv. Direktivet innebär vidare ändring av vissa bestämmelser i de fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktiven samt i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven.

⁶ Rådets direktiv 89/666/EEG av den 21 december 1989 om krav på offentlighet i filialer som har öppnats i en medlemsstat av vissa typer av bolag som lyder under lagstiftningen i en annan stat (EGT L 395, 30.12.1989, s. 36, Celex 31989L0666).

⁷ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1, Celex 31986L0635).

⁸ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 7, Celex 31991L0674).

⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, 11.9.2002, s. 1, Celex 32002R1606).

¹⁰ Kommissionens rekommendation 2008/362/EG av den 6 maj 2008 om extern kvalitetssäkring av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som granskar företag av allmänt intresse (EUT L 120, 7.5.2008, s. 20, Celex 32008H0362).

¹¹ Kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (EGT L 191, 19.7.2002, s. 22, Celex 32002H0590).

Direktivet är ett resultat av den process som inleddes år 1995 mot mer harmoniserade regler om lagstadgad revision inom EU. Generellt gäller dock att en medlemsstat får föreskriva strängare regler än direktivet.

Direktivet ska ses mot bakgrund av de företagsskandaler som ägde rum för några år sedan. Direktivet syftar till att återupprätta konsumenters och investerarens förtroende på marknaderna, men det ska också stärka aktieägares rättigheter, förbättra investeringssäkerheten, förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft och garantera den inre marknadens fördelar.

I direktivet anges att vissa företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott som kommunicerar direkt med revisorn. Direktivet innehåller också regler om revisorernas åtaganden och fastställer vilka etiska principer som ska gälla för dem. Revisorns opartiskhet och självständighet ska garanteras, bl.a. genom regler om revisorsrotation och förbud mot verksamhet som är oförenlig med revisionen. Vidare ska samarbetet mellan olika myndigheter utökas.

EG-kommissionen har möjlighet att besluta om föreskrifter rörande tillämpningen av vissa bestämmelser i direktivet. Med stöd av artikel 48 i direktivet har kommissionen inrättat en genomförandekommitté för revisionsfrågor (the Audit Regulatory Committee, AuRC). Kommittén är sammansatt av representanter för medlemsstaterna och har till uppgift att biträda kommissionen dels vid antagande av tillämpningsföreskrifter, dels i andra frågor om revisorer och revision.

Som ett led i genomförandet av direktivet när det gäller den offentliga tillsynen inrättade kommissionen år 2005 en expertgrupp med namnet Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer (European Group of Auditors' Oversight Bodies, EGAOB). Expertgruppen har bl.a. till uppgift att underlätta samarbetet mellan medlemsstaternas tillsynsorgan. Sverige representeras i expertgruppen av Revisorsnämnden.

5 Allmänna utgångspunkter

5.1 Harmonisering, minimireglering och regelförenkling

Regeringens bedömning: Utformningen av de bestämmelser som Sverige inför med anledning av direktivet bör ansluta nära till direktivet och till hur andra medlemsstater genomför detta. Mer ingripande eller strängare regler än vad direktivet kräver bör om möjligt undvikas. Möjligheterna till undantag från administrativt betungande bestämmelser bör utnyttjas i hög utsträckning.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens (se betänkandet s. 91 f.)

Remissinstanserna: Det stora flertalet remissinstanser, däribland *Nutek*, *Svenskt Näringsliv*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*, *Svenska Bankföreningen*, *Finansbolagens Förening* och *Fondbolagens Förening*, har instämt i eller inte haft något att invända mot utredningens bedömning. *Revisorsnämnden* har ifrågasatt denna gener-

ella utgångspunkt och menat att prövningen av på vilket sätt direktivet bör genomföras i stället bör ske för varje regel för sig.

Skälen för regeringens bedömning: De krav som direktivet ställer på kvalificerade revisorer och lagstadgad revision utgör inskränkningar i den etableringsfrihet som följer av artikel 43 i EG-fördraget. Sådana inskränkningar, som utgör skyddsåtgärder till förmån för bl.a. företagens ägare, borgenärer och andra som kommer i kontakt med företagen, görs i syfte att skyddsåtgärderna ska vara likvärdiga inom gemenskapen. Viss-erligen ger direktivet möjligheter för medlemsstaterna att i ett flertal avseenden tillämpa strängare krav än vad direktivet påbjuder. Likväl syftar direktivet till en långtgående harmonisering mellan medlemsstaternas krav på lagstadgad revision.

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

Enligt regeringens mening är det angeläget att i så stor utsträckning som möjligt ta till vara de positiva effekter som är förknippade med harmoniseringen av kraven på lagstadgad revision. Många medlemsstater avser också att undvika strängare regleringar än vad som följer av direktivet. Detta talar för att ett genomförande av direktivet genom en minimireglering bäst främjar en harmonisering mellan svensk rätt och övriga medlemsstaters motsvarande bestämmelser. En sådan ståndpunkt överensstämmer också med den hållning som Sverige tidigare har intagit på redovisningsområdet och som har inneburit att Sverige har eftersträvat att genomföra direktiv på ett sätt som förhållandevis nära ansluter till deras utformning och ordalydelse.

I linje med det nu sagda ligger också det arbete med regelförenkling för företagen som inletts inom EU och i Sverige. EU-kommissionen har föreslagit att företagens administrativa kostnader ska minskas med 25 procent fram till år 2012 (En strategisk översyn av programmet ”Bättre lagstiftning” inom Europeiska unionen, KOM[2006]689 slutlig). Europeiska rådet betonade vid sitt möte i mars 2007 att kraftfulla gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna är nödvändiga för att minska de administrativa bördorna, ge de europeiska företagen möjlighet att bli mer konkurrenskraftiga och stimulera Europas ekonomi. Rådet enades om att ställa sig bakom kommissionens förslag.

Regeringen har för sin del antagit målsättningen att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minskas med 25 procent till utgången av år 2010 (se skr. 2007/08:131). Bestämmelserna om revision är högt prioriterade i detta arbete. I syfte att underlätta för revisorer och företagen är det angeläget att undvika nya åligganden för revisorer och reviderade företag, om inte EG-rätten kräver detta eller det annars finns starka skäl för det.

Som flera remissinstanser är inne på finns det mot den angivna bakgrunden anledning att ta tillvara de möjligheter som direktivet ger när det

gäller minimireglering och undantag från direktivets bestämmelser. Frågan om vilken närmare utformning som enskilda bestämmelser i ljuset av det sagda bör ges behandlas i det följande.

5.2 Direktivets tillämpningsområde m.m.

Regeringens bedömning: Vid genomförandet av direktivet bör någon skillnad inte göras mellan revisorers uppdrag att utföra räkenskapsrevision och deras uppdrag att utföra förvaltningsrevision.

De nuvarande regler i revisorslagen som avser Schweiz bör även fortsättningsvis omfatta detta land. I övrigt bör revisorer och revisionsföretag från Schweiz jämföras med revisorer och revisionsföretag från stater utanför EES.

Utredningens bedömning och förslag: Utredningen föreslår att revisorer och revisionsföretag från Schweiz inte längre ska behandlas på samma sätt som revisorer och revisionsföretag från stater inom EES. Utredningens bedömning överensstämmer i övrigt huvudsakligen med regeringens bedömning (se betänkandet s. 93 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har instämt i eller inte haft något att invända mot utredningens bedömning och förslag.

Skälen för regeringens bedömning: Direktivet omfattar enbart ”lagstadgad” revision. Med detta avses revision av årsbokslut eller koncernredovisning, dvs. vad som i Sverige brukar benämnas räkenskapsrevision. Enligt svenska associationsrättsliga regler ska revisorn, förutom att utföra räkenskapsrevision, även granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, s.k. förvaltningsrevision. Utredningen föreslår i betänkandet Avskaffande av revisionsplikt för små företag (SOU 2008:32) att bestämmelserna om förvaltningsrevision ska upphävas (se avsnitt 10.1).

Även vissa andra uppgifter ska utföras av en revisor, t.ex. utfärdande av yttranden om apportegendom och yttranden vid emissioner och fusioner samt granskning av en kontrollbalansräkning.

Förvaltningsrevision och vissa andra lagstadgade granskningsuppgifter faller alltså utanför direktivets bestämmelser om lagstadgad revision. Enligt den svenska regleringen ska ändå dessa uppdrag, på motsvarande sätt som vid räkenskapsrevision, utföras av i Sverige kvalificerade revisorer eller registrerade revisionsbolag. Några EG-rättsliga hinder mot denna ordning finns inte (jfr EG-domstolens dom den 20 maj 1992 i mål nr C-106/91). Regeringen delar utredningens bedömning att direktivet så långt möjligt bör genomföras med denna utgångspunkt.

Revisorslagen jämföras i flera avseenden Schweiz med andra EES-länder. Det gäller kravet på godkända och auktoriserade revisorers bosättning (4 och 5 §§), möjligheten för utländska revisorer att godkännas eller auktoriseras i Sverige (6 och 7 §§) samt möjligheten att låta en svensk revisor utöva revisionsverksamhet utomlands (8 §). Samtliga dessa bestämmelser gäller revisorer som är fysiska personer. De är en konsekvens av ett bilateralt avtal mellan EU, dess medlemsstater och Schweiz om bl.a. fri rörlighet för personer (jfr prop. 2000/01:55 s. 73 och

79). Avtalet innebär att Schweiz i vissa avseenden omfattas av EU-samarbetet såvitt avser fri rörlighet för personer. Vissa direktiv som innehåller sådana regler tillämpas av Schweiz i enlighet med det bilaterala avtalet.

Revisorsdirektivet riktar sig till samtliga medlemsstater i EU. Till följd av artikel 77 i EES-avtalet är direktivet dessutom tillämpligt i Island, Liechtenstein och Norge. Regeringens bedömning är att direktivet dock inte omfattas av samarbetsavtalet med Schweiz. Regeringen instämmer därför i utredningens slutsats, att revisorsdirektivet inte föranleder några genomförandeåtgärder i fråga om Schweiz. Detta överensstämmer med den lösning som har valts i bl.a. Danmark. För det fall det fortsatta samarbetet mellan EU och Schweiz skulle medföra att Schweiz helt eller delvis anpassar sin lagstiftning till revisorsdirektivets regler, får regeringen återkomma med de förslag till ändringar av de svenska reglerna som detta kan föranleda.

5.3 EG-direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer

Regeringens bedömning: Direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer bör inte medföra några lagändringar rörande revisorsyrket.

Utredningens bedömning: Utredningen tar inte uttryckligen ställning i frågan (jfr betänkandet s. 94).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte berört frågan.

Bakgrund: Inom EG antogs 2005 ett direktiv om erkännande av yrkeskvalifikationer.¹² Direktivet skulle vara genomfört i nationell rätt den 20 oktober 2007. Dess syfte är att bidra till att avskaffa hindren för fri rörlighet för personer och tjänster mellan medlemsstaterna, i detta fall genom att de ska ömsesidigt erkänna behörighet att tillhandahålla tjänster på grund av examina och annan yrkesutbildning. För medlemsstaternas medborgare innebär detta en rätt att utöva ett yrke, som egenföretagare eller som anställd, i en annan medlemsstat än den där de har skaffat sig sina yrkeskvalifikationer. Direktivet, som gäller för stater inom EES samt Schweiz, ersätter en rad tidigare direktiv med liknande syfte. Bestämmelserna skiljer sig i vissa avseenden från reglerna i revisorsdirektivet.

Skälen för regeringens bedömning: Revisorsdirektivet innehåller särskilda bestämmelser om lagstadgad revision och om revisorer som utför sådan revision. Enligt regeringens mening gäller de mer allmänna bestämmelserna i yrkeskvalifikationsdirektivet inte i den mån de strider mot eller överlappar revisorsdirektivet (jfr skäl 42 och artikel 2.3 i yrkeskvalifikationsdirektivet). Jfr bestämmelserna om anordnandet av lämplighetsprov för kvalificerade revisorer från andra medlemsstater i artikel 14 i revisorsdirektivet och motsvarande allmänna bestämmelser i artikel 14 i yrkeskvalifikationsdirektivet.

Vidare bör revisorsdirektivet ges företräde när det gäller förvaltningsrevision och andra granskningsuppdrag som enligt lag ska utföras av en kvalificerad revisor. Dessa tjänster ligger sakligt sett så nära räken-

¹² Se not avsnitt 3.

skapsrevisionen att de inte lämpligen bör särskiljas. De krav som ställs på revisorer och lagstadgad revision till följd av revisorsdirektivet bör således gälla även för andra uppgifter som enligt lag är förbehållna kvalificerade revisorer, t.ex. förvaltningsrevision och andra lagstadgade granskningsuppdrag (jfr t.ex. 13 kap. 8 § aktiebolagslagen).

Som utredningen anmärker har förhållandet mellan revisorsdirektivet och yrkeskvalifikationsdirektivet in i det längsta varit föremål för överväganden inom kommissionen. Regeringens uppfattning – att revisorsdirektivet, men inte yrkeskvalifikationsdirektivet, gäller för kvalificerade revisorer – delas av många andra medlemsstater.

Revisorer kan utöva andra tjänster än de som följer av lag. Det gäller t.ex. skatterådgivning och redovisningstjänster. Några bestämmelser om tillhandahållandet av sådana tjänster finns inte i Sverige. Det finns inte några hinder för t.ex. en dansk revisor att ge skatterådgivning till ett svenskt revisionspliktigt företag, eller för en tysk revisorsassistent att delta i revisionsteamet som utför revision av ett svenskt aktiebolag. Yrkeskvalifikationsdirektivet saknar relevans för sådana icke reglerade tjänster som en revisor tillhandahåller. Några lagstiftningsåtgärder med anledning av detta är inte motiverade.

6 Företag av allmänt intresse

<p>Regeringens bedömning: Begreppet företag av allmänt intresse bör inte definieras i lag.</p>

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning i fråga om vilka företag som, vid genomförandet av direktivet, ska anses vara av allmänt intresse (se betänkandet s. 116). Enligt utredningen bör dock en uttrycklig definition av begreppet företag av allmänt intresse tas in i revisorslagen.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag att ta in en definition i lagen. Flertalet remissinstanser har heller inte haft några invändningar mot den föreslagna definitionens innebörd. *Revisorsnämnden* har dock förespråkat att kretsen företag, med tillämpning av ett storlekskriterium, utökas med bl.a. företag som har att göra med samhällets infrastruktur, företag noterade vid andra handelsplatser än börser, statliga och kommunala företag samt företag med många anställda. Flera andra myndigheter, bl.a. *Skatteverket* och *Konkurrensverket*, har varit inne på samma linje. *Finansinspektionen* har anfört att gruppen av företag som ska anses vara av allmänt intresse bör utvidgas med börs- och clearingföretag, värdepappersföretag, fondbolag samt publika aktiebolag. Enligt *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* bör frågan om statliga och kommunala företag ska anses vara av allmänt intresse övervägas vidare. *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* har anfört att även företag som är noterade vid en s.k. MTF bör anses vara av allmänt intresse.

Skälen för regeringens bedömning: I direktivet definieras ett företag av allmänt intresse med utgångspunkt i hänvisningar till tre andra EG-direktiv (se artikel 2.13). Det rör sig om

1. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktivet om marknader för finansiella instrument ("MiFID")¹³,
2. kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktivet om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut¹⁴, och
3. försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i det s.k. försäkringsredovisningsdirektivet¹⁵.

Dessa tre typer av företag omfattas av direktivets obligatoriska tillämpningsområde för bestämmelser som gäller i fråga om företag av allmänt intresse.

Som framgår av betänkandet innebär det, för svenska förhållanden, att följande företag omfattas:

- a) Företag vars överlåtbara värdepapper – bl.a. aktier, obligationer och andra skuldförbindelser samt warrant och andra derivat – är upptagna till handel på en reglerad marknad.
- b) Företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.
- c) Värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.
- d) Företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag.
- e) Företag som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkring.
- f) Företag som har tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar.

Enligt bestämmelserna får medlemsstaterna föreskriva att även andra företag ska vara företag av allmänt intresse, t.ex. företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda. Av intresse är vidare att det i skäl 23 till direktivet står att företag av allmänt intresse har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt, varför striktare krav bör gälla för lagstadgad revision av deras årsbokslut eller sammanställda redovisning.

Direktivet innehåller särskilda bestämmelser om revision av företag av allmänt intresse. Det gäller revisionsutskott (se avsnitt 15), opartiskhet och självständighet (avsnitt 9.2), revisorsrotation (avsnitt 9.6), årliga rapporter om öppenhet och insyn på webbplatser (avsnitt 9.5) samt

¹³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG (EUT L 114, 27.4.2006, s. 60, Celex 32006L0031).

¹⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut (EGT L 126, 26.5.2000, s. 1, Celex 32000L0012).

¹⁵ Se not avsnitt 4.2.1.

kvalitetskontroll (avsnitt 11). Sammantaget innebär dessa bestämmelser att företag av allmänt intresse, och deras revisorer, åläggs att följa ingående krav som syftar till att revisionen av samhällsviktiga företag ska vara av särskilt hög kvalitet. Typiskt sett torde det vara fråga om administrativt betungande krav som är framtagna med noterade företag i åtanke.

Utredningen föreslår att en definition av begreppet företag av allmänt intresse, motsvarande direktivets obligatoriska definition, ska tas in i revisorslagen. Detta har mött invändningar från flera remissinstanser, som pekat på att det finns flera andra typer av företag som också borde anses vara av allmänt intresse. *Finansinspektionen* har t.ex. anfört att börs- och clearingföretag ska anses vara av allmänt intresse. *Revisorsnämnden* m.fl. har pekat på betydelsen för det allmänna av statliga och kommunala företag.

Regeringen delar utredningens uppfattning i sak i fråga om vilka företag som med utgångspunkt i svenska förhållanden ska omfattas av direktivets obligatoriska definition av företag allmänt intresse och därmed träffas av direktivets i vissa avseenden strängare bestämmelser för sådana företag. Enligt regeringens bedömning bör dock begreppet inte definieras i lag. I utredningens lagförslag i övrigt används det endast i fråga om ett förslag till ändring av revisorslagens bestämmelser om opartiskhet och självständighet (jfr den möjlighet till undantag för andra företag än sådana vars överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad som finns i artikel 39). Som framgår av avsnitt 9.2 ställer regeringen sig emellertid inte bakom det förslaget. Den föreslagna definitionen skulle därmed inte komma till användning vare sig i revisorslagen eller i någon annan lagstiftning.

7 Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

7.1 Godkännande av revisorer och revisionsföretag

Regeringens förslag: En revisor ska få bedriva verksamhet i ett aktieföretag eller ett handelsbolag endast om bolaget är redbart och i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet i.

Revisorer och revisionsföretag från andra länder inom EES ska jämföras med svenska revisorer och registrerade revisionsbolag såvitt gäller bl.a. ägande och ledning av registrerade revisionsbolag och ägarbolag.

Ett registrerat revisionsbolag ska även kunna ägas av ett annat registrerat revisionsbolag.

Kravet på att de som äger en minoritet av aktierna i ett registrerat revisionsbolag ska vara yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag inom samma revisionsgrupp slopas.

Revisorsnämnden ges möjlighet att utfärda ett föreläggande om rättelse innan nämnden beslutar att upphäva ett godkännande eller auktorisation som revisor eller en registrering som revisionsbolag.

Regeringens bedömning: Svensk rätt uppfyller direktivets krav på vilka revisorer och revisionsföretag som får utföra lagstadgad revision. Detsamma gäller direktivets krav på att det ska finnas behöriga myndigheter eller yrkesorganisationer som ansvarar för godkännandet av revisorer och revisionsföretag.

Svensk rätt är förenlig med kravet på att endast fysiska personer med gott anseende får godkännas eller auktoriseras som revisorer.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår dock inte några bestämmelser om att ett registrerat revisionsbolag också ska kunna ägas av andra registrerade revisionsbolag. Utredningen föreslår inte heller några ändringar i revisorslagens bestämmelser om s.k. ägarbolag. Vidare har utredningen inte föreslagit några ändringar när det gäller Revisorsnämndens skyldighet att underrätta utländska myndigheter om upphävda godkännanden eller auktorisationer. Utredningen föreslår att Revisorsnämnden ska ha en uttrycklig möjlighet att ge en revisor eller ett registrerat revisionsbolag tid att vidta rättelse också innan ett beslut om en mindre ingripande påföljd än upphävande av godkännande eller en auktorisation fattas (se betänkandet s. 131 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning. *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *FAR SRS* har dock ansett att det mer ingående bör analyseras om det finns behov av att ha mer än en revisorskategori. Vidare har *Revisorsnämnden* ansett att lagens krav på s.k. ägarbolag behöver ses över samt att bestämmelserna i revisorsförordningen om nämndens skyldighet att underrätta utländska myndigheter om upphävda godkännanden eller auktorisationer bör utvidgas till att omfatta även de fall då godkännandet eller auktorisationen upphävs på annan grund än en disciplinär grund.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Kravet på godkännande av revisorer

Enligt artikel 3.1 i direktivet ska lagstadgad revision utföras endast av revisorer eller revisionsföretag, som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen. Med lagstadgad revision förstås enligt artikel 2.1 revision av årsredovisning ("årsbokslut" enligt direktivets terminologi) eller koncernredovisning ("sammanställd redovisning" enligt direktivets terminologi), i den mån detta föreskrivs i gemenskapslagstiftningen.

Jämfört med 1984 års revisorsdirektiv innebär artikel 3.1 inte någon ändring i sak (jfr artikel 2.1 första meningen i 1984 års direktiv).

I svensk rätt uppställs krav på att revisionen i de svenska företag som omfattas av gemenskapsrättsliga regler om revision ska företas av revisorer eller revisionsföretag som på ett eller annat sätt har kvalificerats för detta genom beslut av Revisorsnämnden. Det svenska regelverket uppfyller därmed det allmänna kravet i artikel 3.1 på att den lagstadgade

revisionen får utföras endast av de revisorer eller revisionsföretag som har godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.

Det förhållandet att det i Sverige finns mer än en kategori av kvalificerade revisorer (auktoriserade, godkända utan revisorsexamen och godkända med revisorexamen) innebär, som utredningen konstaterar, inte något problem i detta avseende. En annan sak är att det, oberoende av direktivets innehåll, kan finnas anledning att överväga behovet av att ha flera revisorskategorier. *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *FAR SRS* har efterlyst en närmare analys i den delen. Regeringen avser att återkomma till frågan i samband med att utredningens slutbetänkande behandlas.

I artikel 3.2 föreskrivs att varje medlemsstat ska utse behöriga myndigheter eller yrkesorganisationer som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag. I Sverige har Revisorsnämnden, som är en statlig myndighet, denna uppgift. Sverige uppfyller därmed också artikel 3.2.

Villkor för godkännande av ett revisionsföretag

Artikel 3.4 behandlar i fyra punkter (a–d) förutsättningarna för registrering av revisionsföretag. Artikelns har en motsvarighet i artikel 2 b i 1984 års revisorsdirektiv. Den nya bestämmelsen innebär dock ändringar i flera avseenden. I det följande kommer artikelns olika delar att behandlas närmare.

Krav på de personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning

Punkten a innebär att revisorer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretag måste dels uppfylla vissa krav i fråga om bl.a. anseende och utbildning, dels vara godkända (med svensk terminologi godkända eller auktoriserade) i den medlemsstat där revisionsföretaget ska registreras.

När det gäller det senare ledet kan det konstateras att det i svensk rätt visserligen inte finns något uttryckligt krav på att ett revisionsbolag får registreras endast om bolaget utför lagstadgad revision med kvalificerade revisorer. Av det svenska regelverket följer emellertid att ett revisionsbolag får utföra lagstadgad revision endast genom sådana revisorer. Enligt 17 § revisorslagen ska sålunda ett registrerat revisionsbolag, för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet, utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om det krävs i lag eller annan författning.

Eftersom den huvudansvarige enligt 17 § revisorslagen i vart fall ska vara godkänd revisor, tillgodoses också kravet på att den person som utför den lagstadgade revisionen uppfyller kraven på gott anseende, utbildning m.m. enligt artiklarna 4 och 6–12 (se vidare nedan).

Det är vanligt att ett revisionsbolag anlitar en person som inte är godkänd eller auktoriserad revisor för att bistå vid den lagstadgade revisionen. Direktivet hindrar inte detta så länge det finns huvudansvariga revis-

orer som är godkända eller auktoriserade. Så ska, som framgått ovan, alltid vara fallet.

Ägande av revisionsföretag

Punkten b ställer krav på att majoriteten av rösträtterna i ett revisionsföretag ska innehas av kvalificerade revisorer eller revisionsföretag. Bestämmelsen innebär flera nyheter i förhållande till 1984 års revisorsdirektiv. Enligt det nya direktivet ska majoriteten av rösträtterna i ett revisionsföretag innehas, såvida de inte innehas av revisorer som minst uppfyller villkoren om gott anseende, utbildning m.m., av ett revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat. Tidigare hade medlemsstaterna en möjlighet att bestämma om det ägande företaget skulle vara godkänt i den staten. Det nu uppställda kravet avser godkännande av revisionsföretag i någon av medlemsstaterna.

Enligt 8 § revisorslagen får en godkänd eller auktoriserad revisor utöva revisionsverksamhet som enskild näringsidkare, i ett enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag. Av 11 § framgår att en förutsättning för att en godkänd eller auktoriserad revisor ska få utföra revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller aktiebolag är att bolaget direkt eller indirekt ägs av revisorer. Ett aktiebolag får dock enligt 14 och 15 §§ under vissa förutsättningar registreras som revisionsbolag även om det inte är helägt av revisorer. I sådana fall ska, enligt huvudregeln, minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet i aktiebolaget ägas av godkända eller auktoriserade revisorer. Revisorsnämnden kan bevilja undantag men i så fall måste, såvitt gäller handelsbolag, en majoritet av bolagsmännen utgöras av revisorer. När det gäller aktiebolag måste mer än hälften av aktierna och röstetalet alltid direkt eller indirekt innehas av revisorer.

De svenska reglerna innefattar alltså krav på att revisionsföretag ska vara majoritetsägda av kvalificerade revisorer. Svensk rätt lever därmed upp till grundkravet i artikel 3.4 b. Direktivet innehåller i denna del, till skillnad från artikel 3.4 c, inte några närmare anvisningar om på vilken nivå majoritetskravet ska ligga. I likhet med utredningen gör regeringen bedömningen att de majoritetskrav som gäller i Sverige är förenliga med direktivet.

När det gäller vilka närmare krav som ska eller får ställas på de ägande revisorerna följer av direktivet att det ska vara fråga om fysiska personer som minst uppfyller kraven på utbildning m.m. Enligt revisorslagen tar majoritetskravet, såvitt gäller fysiska personer, sikte på kvalificerade revisorer. Eftersom det i artikeln anges att de fysiska personerna ”minst” ska uppfylla kraven, finns det inte något hinder mot att kräva att personerna ska vara kvalificerade revisorer.

För att svensk rätt ska leva upp till EG-rättens krav på ömsesidigt erkännande måste emellertid bestämmelserna ändras så att de i detta avseende likställer revisorer som har godkänts i annan EES-stat än Sverige med svenska kvalificerade revisorer.

I direktivet anges, som framgått ovan, att majoriteten av rösträtterna i ett revisionsföretag, såvida de inte innehas av revisorer, ska innehas av ett revisionsföretag som har godkänts i någon medlemsstat. Någon direkt

motsvarande bestämmelse finns inte i dag i svensk rätt (jfr dock vad som sägs nedan om s.k. ägarbolag). Regeringen föreslår därför att det tas in en uttrycklig bestämmelse om att ett registrerat revisionsbolag ska kunna ägas av ett annat i Sverige registrerat revisionsbolag eller av ett företag som har registrerats som revisionsföretag i någon annan EES-stat.

Revisorslagen tillåter också att revisorer äger revisionsbolag indirekt genom s.k. ägarbolag. Lagen uppställer här ett antal villkor som ett sådant s.k. ägarbolag ska uppfylla. Sålunda föreskrivs i 11 § andra stycket att ett sådant bolag ska ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och att bolaget inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, annan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet eller ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag. När det gäller aktiebolag som ska registreras som revisionsbolag finns ytterligare bestämmelser om ägarbolag i 15 §.

Möjligheten för revisorer att äga revisionsbolag indirekt används i dag i betydande utsträckning. Några beaktansvärda olägenheter med denna ordning har inte uppmärksamats. Det finns därför starka skäl för att behålla möjligheten. Som *Revisorsnämnden* har varit inne på finns det dock anledning att närmare överväga hur bestämmelserna förhåller sig till direktivet och till allmänna EG-rättsliga principer. Det kan då till en början konstateras att det inte i sig kan anses oförenligt med direktivet att tillåta att revisorer äger revisionsföretag genom ägarbolag. Visserligen talar direktivet endast om ägande av revisorer eller revisionsföretag, men det kan antas att avsikten inte varit att därigenom utesluta möjligheten för revisorer att, såsom är vanligt förekommande i dag, organisera sitt ägande med användning av helägda eller delägda ägarbolag, så länge som det säkerställs att kontrollen över dessa bolag ligger i revisorernas händer.

Mot den bakgrunden föreslår regeringen att bestämmelserna om ägarbolag behålls. Bara i ett par avseenden bör de ändras för att undvika konflikter med EG-rätten. Det gäller kravet på att ägarbolaget, om det inte ägs av ett annat ägarbolag, ska ägas av (svenska) revisorer. Här bör revisorer från andra EES-stater jämsättas med svenska revisorer. I konsekvens med vad regeringen har föreslagit ovan när det gäller direkt ägande av revisionsbolag bör vidare till de tillåtna ägarkategorierna läggas svenska registrerade revisionsbolag och företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i någon annan EES-stat.

I sammanhanget förtjänar det slutligen att uppmärksammas att ett ägarbolag endast kan vara ett svenskt aktiebolag eller handelsbolag. Ur ett praktiskt tillsynsperspektiv finns det påtagliga fördelar med denna ordning. Under förutsättning att ägarbolaget, såsom regeringen nyss förordat, i sin tur kan ägas av rättssubjekt från andra EES-stater än Sverige möter en sådan ordning inte några hinder från EG-rättsliga utgångspunkter.

Som en konsekvens av de ändrade bestämmelserna om ägande av handelsbolag och aktiebolag som utövar revisionsverksamhet samt ägarbolag bör en revisor kunna vara anställd även i ett sådant företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i någon annan EES-stat. Till följd av regeringens förslag att låta revisorslagens definition av revisionsföretag omfatta även godkända revisionsföretag från andra EES-stater kommer sådana anställningsformer att vara tillåtna.

Enligt revisorslagen är det en förutsättning för att ett aktiebolag med en aktieägarmajoritet bestående av revisorer ska få registreras som revi-

sionsbolag att övriga aktier ägs av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållandena ingår i samma revisionsgrupp som bolaget. Några motsvarande bestämmelser finns inte i direktivet. I detta sägs också att medlemsstaterna inte får uppställa ytterligare villkor i fråga om ägandet än sådana som anges i direktivet. De nyss nämnda bestämmelserna i revisorslagen kan därför, såsom utredningen finner, inte anses förenliga med direktivet. Regeringen föreslår därför att de utgår.

Artikel 3.4 första stycket b talar om rösträtterna i ett revisionsföretag. I revisorslagens bestämmelser om ägande av revisionsbolag (se 14 och 15 §§) tar majoritetskraven sikte på såväl antalet aktier som röstetalet i bolaget. Genom detta dubbla majoritetskrav minskar risken för utspädning av ägandet, såväl i kapitalhänseende som i inflytandehänseende. Enligt regeringens mening är majoritetskravet uppbyggt på ett ändamålsenligt sätt. I likhet med utredningen gör regeringen emellertid bedömningen att direktivet inte medger att majoritetskravet i och för sig konstrueras på detta sätt. Regeringen föreslår därför att revisorslagen i detta avseende anpassas till direktivet och således endast behandlar röstetalet.

Kravet på revisionsföretagets styrelse och ledning

Enligt punkten c ska en majoritet på högst 75 procent av revisionsföretagets förvaltnings- eller ledningsorgan utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven på gott anseende, utbildning m.m. Artikeln ska förstås på så sätt att medlemsstaterna är skyldiga att kräva att en majoritet av ledamöterna i organen är revisionsföretag eller revisorer som uppfyller angivna krav men att detta krav inte får ligga högre än på 75 procent.

Överfört på svenska förhållanden får artikel 3.4 c, som utredningen konstaterar, anses gälla företagets styrelse men inte dess verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare eller prokurist. Huruvida sistnämnda bolagsfunktionärer ska vara revisorer eller inte har överlämnats åt medlemsstaterna att bestämma.

I 8 kap. 10 § aktiebolagslagen föreskrivs att juridiska personer inte kan vara styrelseledamöter. Motsvarande gäller för andra associationsformer än aktiebolag (se bl.a. 6 kap. 4 § fjärde stycket lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar, jfr prop. 2003/04:112 s. 98 f. och prop. 2005/06:150 s. 144). Det finns enligt regeringens mening inte skäl att just i fråga om revisionsföretag göra undantag från dessa associationsrättsliga regler. Som utredningen konstaterar kräver inte heller direktivet att något sådant undantag införs. Konsekvensen blir att det första ledet i punkten c saknar relevans för svenska förhållanden.

När det gäller det andra ledet i punkten är innebörden av svensk rätt att ett handelsbolag eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag endast om bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer. Ett aktiebolag kan dock få registreras även under vissa andra förutsättningar. Då krävs att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelse-

suppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer samt att det i bolagsordningen föreskrivs att styrelsen är beslutför endast om mer än hälften av de närvarande ledamöterna är revisorer. Revisorsnämnden får besluta om undantag i handelsbolag beträffande viss bolagsman, firma-tecknare eller prokurist samt i aktiebolag beträffande styrelsens samman-sättning. En majoritet av styrelsens ledamöter och en majoritet av suppleanterna ska dock alltid utgöras av revisorer.

Eftersom de svenska reglerna innebär att en majoritet av styrelsens ledamöter ska vara kvalificerade revisorer, är reglerna i princip förenliga med artikel 3.4 c. För att genomföra den eftersträlvade harmoniseringen i denna del måste dock lagen ändras så att även utländska revisorer kan ingå i styrelserna. Regeringen föreslår därför att det i revisorslagen klar-görs att styrelsen ska ha en viss majoritet revisorer som ska vara antingen auktoriserade eller godkända i Sverige eller fysiska personer som på motsvarande sätt är godkända i en annan stat inom EES.

Kravet på redbarhet

I punkten d föreskrivs att revisionsföretaget ska uppfylla villkoren i artikel 4. I den artikeln sägs att en medlemsstats behöriga myndigheter endast får godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende som revisorer respektive revisionsföretag.

När det gäller fysiska personer gör regeringen bedömningen att svensk rätt lever upp till direktivets krav på att endast personer med gott anseende får godkännas som revisorer genom att revisorslagen föreskriver att en godkänd respektive auktoriserad revisor ska vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. När det gäller revisionsföretag innehåller revisorslagen inte några motsvarande bestämmelser. För att Sverige ska uppfylla direktivets krav i den delen föreslår regeringen att 11 §, som innehåller de grundläggande kraven för revisionsverksamhet i handelsbolag eller aktiebolag, kompletteras med en bestämmelse om att en revisor får utöva revisionsverksamhet i ett sådant bolag endast om bolaget är redbart och i övrigt lämpat att utöva sådan verksamhet.

När det gäller revisionsverksamhet som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag krävs inte något motsvarande förtydligande. För verksamhet i sådan form får det anses vara tillräckligt med de krav som, enligt 4 § första stycket 6 och 5 §, gäller för den eller de revisorer som driver verksamheten.

Återkallande av godkännande

Artikel 5 innehåller bestämmelser om när en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande ska återkallas och om den behöriga myndighetens skyldighet att underrätta behöriga myndigheter i andra medlemsstater när ett godkännande har återkallats.

I artikelns första punkt föreskrivs att en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande ska återkallas, om personens eller företagens goda anseende allvarligt har skadats.

I 32 § revisorslagen finns bestämmelser om att ett godkännande eller en auktorisation ska upphävas om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin

revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Enligt 34 § ska 32 § gälla även registrerade revisionsbolag och vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation ska avse upphävande av registrering.

Enligt 33 § revisorslagen ska godkännandet eller auktorisationen för en revisor upphävas om en revisor inte längre uppfyller kraven i 4 §, bl.a. att en revisor ska vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. Genom framför allt 33 § uppfyller Sverige, såvitt gäller fysiska personer, direktivets krav om när en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande ska återkallas.

Ovan föreslås att revisorslagen kompletteras med en bestämmelse om att revisionsverksamhet får utövas i ett handelsbolag eller aktiebolag endast om bolaget är lämpat att utöva revisionsverksamhet i. När det gäller övriga krav på ett registrerat revisionsbolag kan Revisorsnämnden upphäva registreringen om bolaget inte längre uppfyller kraven. Det är naturligt att detsamma ska gälla i fråga om det nya krav som nu tas in i beträffande bolagets lämplighet för revisionsverksamhet. Regeringen föreslår att bestämmelserna utformas på det sättet.

I andra meningen av artikel 5.1 ges medlemsstaterna möjlighet att införa en bestämmelse om att revisorn eller revisionsföretaget kan ges en viss tid för att vidta rättelse i stället för återkallelse. Någon uttrycklig sådan bestämmelse finns inte i svensk rätt. Som utredningen konstaterar visar erfarenheten att det kan finnas anledning att ge en revisor eller ett revisionsföretag viss tid på sig att vidta rättelse i stället för att genast upphäva ett godkännande eller en auktorisation. Regeringen föreslår därför att Revisorsnämnden ska få ge revisorn eller revisionsföretaget viss tid för rättelse. Enligt regeringens mening bör emellertid en sådan uttrycklig rättelsemöjlighet finnas enbart i de fall då det är aktuellt för Revisorsnämnden att upphäva godkännandet, auktorisationen eller registreringen och således inte i de fall då nämnden får besluta om en mindre ingripande påföljd.

I artikel 5.2 finns en bestämmelse om att ett revisionsföretags godkännande ska återkallas om något av villkoren i artikel 3.4 b och c om rösträttsförhållandena respektive styrelsesammansättningen i ett revisionsföretag inte längre uppfylls. I likhet med utredningen finner regeringen att svensk rätt lever upp till det kravet genom den tidigare nämnda bestämmelsen i 34 § andra stycket revisorslagen.

Av artikel 5.3 följer att tillsynsmyndigheten ska underrätta motsvarande myndigheter i andra länder, där revisorn eller företaget också har godkänts, om att ett godkännande har återkallats. I denna del bör direktivets krav genomföras med ändringar i revisorsförordningen.

7.2 Utbildningskrav m.m.

Regeringens bedömning: Direktivets krav på utbildning, yrkesexamen och fortbildning kan genomföras i förordning.

Utredningens bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. (se betänkandet s. 151 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Artikel 6 och 7 i direktivet innehåller grundläggande krav på utbildning och yrkesexamen för revisorer. De har sina motsvarigheter i artiklarna 4 och 5 i 1984 års revisorsdirektiv och innebär inte någon ändring i sak.

Artikel 8 innehåller bestämmelser om vilka ämnesområden som yrkesexamens teoretiska kunskapsprov ska omfatta. Dessa ämnesområden kan fortlöpande anpassas av kommissionen efter samråd med den föreskrivande kommittén för revision. Artikel 8 motsvarar artikel 6 i 1984 års revisorsdirektiv. I artikel 8 har dock flera ämnesområden lagts till och ett antal punkter har fått en annan redaktionell utformning. Artikel 9, som i sak motsvarar artikel 7 i 1984 års revisorsdirektiv, ger medlemsstaterna möjlighet att undanta vissa personer från kravet på att avlägga vissa teoretiska kunskapsprov (punkten 1) och prov avseende förmågan att praktiskt tillämpa teoretiska kunskaper i vissa ämnen (punkten 2).

För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna föreskrivs i artikel 10 att den som ska godkännas som revisor har en minst treårig praktisk utbildning i bl.a. revision av årsbokslut och sammanställd redovisning eller liknande redovisningshandlingar. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

Bestämmelsen motsvarar artikel 8 i 1984 års revisorsdirektiv och ställer krav på den praktiska utbildningens längd och innehåll. I 1984 års direktiv var det fakultativt för medlemsstaterna att tillåta praktisk utbildning i en annan medlemsstat. Artikel 10 i direktivet innebär att varje medlemsstat nu måste tillåta att praktiken fullgörs hos en kvalificerad revisor eller ett revisionsföretag som har godkänts i en annan medlemsstat.

Artikel 11 motsvarar artikel 9 i 1984 års revisorsdirektiv. Den innebär inte någon ändring i sak. Bestämmelsen ger medlemsstaterna möjlighet att godkänna personer som kvalificerade revisorer trots att personerna inte uppfyller utbildningskraven i artikel 6. Artikel 12 motsvaras av artikel 10 i 1984 års revisorsdirektiv och innebär inte heller någon ändring i sak. Artikel 12 anger hur tiden i artikel 11 ska räknas.

Artikel 13 innehåller en bestämmelse om att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för påföljder. Artikeln har inte någon motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv men ansluter till den internationella revisorsorganisationen International Federation of Accountants (IFAC) regelverk. Detta innehåller allmänna standarder för vad som ska anses utgöra god sed (good practice) i fråga om utbildning och vidareutbildning för revisorer.

Liksom utredningen gör regeringen bedömningen att befintliga bestämmelser i revisorslagen om godkännande och auktorisation av revisorer samt de preciserande bestämmelser om detta som revisorsförordningen innehåller i huvudsak är förenliga med artiklarna 6–13 i direktivet. De författningsändringar som är påkallade med anledning av direktivets bestämmelser bör genomföras genom ändringar i revisorsförordningen.

7.3 Godkännande av revisorer från andra medlemsstater

Regeringens bedömning: Direktivets bestämmelser om lämplighetsprov för de revisorer och revisionsföretag som har godkänts i en annan medlemsstat bör inte föranleda några ändringar av svensk rätt.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 165 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Artikel 14, som motsvarar artikel 11 i 1984 års revisorsdirektiv, ålägger varje medlemsstat att införa ett godkännandeförfarande med lämplighetsprov för revisorer och revisionsföretag som godkänts i en annan medlemsstat. Tidigare var detta fakultativt. Vidare anges vissa gränser för vad som får krävas vid ett sådant godkännandeförfarande, vilket språk lämplighetsprovet ska genomföras på och vad det ska innehålla.

Bestämmelser om ett sådant godkännandeförfarande som avses i artikel 14 finns i 6 och 7 §§ revisorslagen. Enligt 6 § ska kraven enligt 4 § på revisorsexamen anses uppfyllt av den som innehar ett utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision inom EES eller i Schweiz. Av 7 § följer att kraven i 5 § på högre revisorsexamen ska anses uppfyllt för den som utan behörighetsbegränsning innehar ett sådant examensbevis. Därutöver krävs enligt båda bestämmelserna att han eller hon hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Enligt 3 § tredje stycket revisorsförordningen ska lämplighetsprovet säkerställa att utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som godkänd eller auktoriserad revisor. Provet ska vara anpassat till den utländske revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. Bestämmelserna kompletteras av Revisorsnämndens föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 2001:3) och om utbildning och prov (RNFS 1996:1).

Liksom utredningen gör regeringen bedömningen att Sverige, genom det regelverk som har beskrivits i det föregående, lever upp till de krav som i artikel 14 ställs på lämplighetsprov. Regeringen föreslår följaktligen inte några författningsändringar i dessa delar.

7.4 Svenska revisorer med verksamhet utomlands

Regeringens förslag: En svensk revisor ska få utöva revisionsverksamhet i andra länder inom EES eller i Schweiz utan särskilt tillstånd. Revisorsnämndens tillstånd ska däremot krävas för att svenska revisorer ska få utöva verksamhet i övriga länder, om verksamheten ska bedrivas i en annan form än de som är tillåtna inom EES eller i Schweiz.

Utredningens förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag. Enligt utredningens förslag ska dock tillstånd krävas för verksamhet i Schweiz (se betänkandet s. 168 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 § andra stycket revisorslagen får Revisorsnämnden tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom EES eller i Schweiz trots att han eller hon inte utövar den som enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag.

Direktivet bygger på principen om ömsesidigt erkännande av revisorer. En revisor som godkänts eller auktoriserats i Sverige bör därför – i den mån det är tillåtet i den andra staten – utan särskilt tillstånd få verka i andra länder inom EES. Med hänsyn till EU:s och dess medlemsstaters avtal med Schweiz bör detsamma gälla i fråga om verksamhet i Schweiz (jfr avsnitt 5.2). Beträffande länder utanför EES och Schweiz bör krävas tillstånd, om verksamheten ska bedrivas i en form som avviker från de som är tillåtna inom EES och Schweiz.

8 Registrering

Regeringens förslag: I det register som Revisorsnämnden för över revisorer och registrerade revisionsbolag ska även de som Revisorsnämnden har registrerat som revisorer från tredjeländer antecknas.

Regeringens bedömning: I övrigt bör direktivets bestämmelser om registrering genomföras i förordning eller Revisorsnämndens föreskrifter.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Enligt utredningens förslag ska det emellertid uttryckligen framgå av revisorslagen att Revisorsnämndens register ska vara offentligt (se betänkandet s. 171 f.).

Remissinstanserna: De allra flesta remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning.

Bakgrund: I 1984 års revisorsdirektiv anges att medlemsstaterna ska säkerställa att namn och adress för alla kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag är offentligt tillgängliga (artikel 28). Enligt 40 § revisorslagen ska Revisorsnämnden föra ett register över revisorer och registrerade revisionsbolag. Närmare bestämmelser om registret och dess innehåll finns i 10–12 §§ revisorsförordningen.

Enligt artikel 15 i det nya direktivet ska uppgifterna om namn och adress ska vara offentligt tillgängliga. Dessutom anges att det ska finnas ett register som är allmänt tillgängligt på elektronisk väg. Direktivet innehåller också ett krav på att varje revisor och revisionsföretag ska ha ett registreringsnummer och bestämmelser om vilka uppgifter som registret ska innehålla. Motsvarande bestämmelser för revisionsföretag finns i artikel 17. Av artiklarna 16.2 och 17.2 framgår att även revisorer från tredjeländer som har registrerats som sådana enligt artikel 45 ska

omfattas av det nu aktuella registret. Av artikel 18 följer att registret ska uppdateras utan onödigt dröjsmål. Artikel 19 innehåller bestämmelser om hur uppgifterna till registret ska lämnas och i artikel 20 finns bestämmelser om språket i registret.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Enligt revisorslagen ska Revisorsnämnden, som anges ovan, föra ett register över revisorer och registrerade revisionsbolag. Av revisorsförordningen följer att registret ska föras med hjälp av automatiserad behandling och innehålla uppgifter om bl.a. namn, personnummer och bostadsadress för revisorer. Uppgifterna i registret är allmänt tillgängliga. Redan genom bestämmelserna om allmänna handlingars offentlighet i 2 kap. tryckfrihetsförordningen är direktivets krav på att registret ska vara offentligt uppfyllt.

I revisorslagen bör klargöras att även de revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som har registrerats som revisorer från tredjeland enligt 16 b § ska omfattas av det nu aktuella registret (se avsnitt 16.2 samt artiklarna 16.2 och 17.2).

Enligt direktivet ska registeruppgifterna vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg (se artikel 15.2). Som utredningen har angett får detta anses innebära att allmänheten ska kunna få direktåtkomst till uppgifterna. Utredningen har därför föreslagit att det i revisorslagen anges att närmare föreskrifter om publiceringen av Revisorsnämndens register på myndighetens webbplats meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, i praktiken Revisorsnämnden. Regeringen konstaterar dock att denna möjlighet att utfärda föreskrifter följer redan av 41 § revisorslagen.

När det gäller det närmare innehållet i registret är det lämpligt att kompletterande bestämmelser om detta ges i förordning eller genom Revisorsnämndens föreskrifter.

9 Revisorns oberoende

9.1 Yrkesetiska regler

Regeringens bedömning: Svensk rätt uppfyller direktivets krav på att revisorer och registrerade revisionsbolag ska omfattas av god yrkes sed.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 181 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Artikel 21 innehåller bestämmelser om revisorers och revisionsföretags skyldighet att iaktta yrkesetiska normer. Normerna ska bl.a. inbegripa revisorns integritet och objektivitet samt hans eller hennes professionella uppträdande och omsorgsfullhet.

Bestämmelserna kan fortlöpande anpassas av kommissionen efter samråd med den föreskrivande kommittén för revision. Av direktivets skäl 9 framgår att kommissionen därvid kan beakta de principer som fastställs i IFAC:s yrkesetiska regler.

De yrkesetiska regler som gäller för revisorer i Sverige bygger på ett ramverk med relativt få detaljerade bestämmelser. I 19 § revisorslagen sägs sålunda att en revisor ska iakttä god revisorssed.

Begreppet god revisorssed syftar i detta sammanhang främst på normer – såväl författningsbestämmelser som i praxis utvecklade normer – för revisorernas yrkesmässiga uppträdande. Som framgår av avsnitt 4.1 utvecklas den goda seden bl.a. genom rekommendationer och liknande uttalanden från branschorganisationen FAR SRS. Denna organisation har antagit yrkesetiska regler. Dessa riktar sig till medlemmarna i föreningen och syftar till att ge dem vägledning och hjälp i de frågor som rör god revisorssed. Reglerna är förenliga med IFAC:s yrkesetiska regler och EG:s oberoenderekommendation. Bland de frågor som behandlas återfinns de som omfattas av direktivet.

Av 3 § 4 revisorslagen framgår att det är Revisorsnämnden som i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvarar för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt. Nämnden har ett tolkningsföreträde såvitt avser innebörden av såväl god revisorssed som god revisions-sed (jfr avsnitt 4.1). Innehållet i den goda seden bestäms emellertid ytterst av domstol, såvida Revisorsnämnden inte har meddelat föreskrifter rörande saken.

I likhet med utredningen gör regeringen bedömningen att svensk rätt, genom kravet på att revisorn ska följa god revisorssed, uppfyller direktivets bestämmelser om uppträdandet av yrkesetiska regler.

9.2 Opartiskhet och självständighet

Regeringens förslag: Vid bedömningen av sitt oberoende ska en revisor med tillämpning av den s.k. analysmodellen ta hänsyn till omständigheter som är hänförliga till andra revisorer eller företag i samma nätverk. Begreppet nätverk ges en något annorlunda innebörd än begreppet revisionsgrupp, som utmönstras.

Regeringens bedömning: Svensk rätt är förenlig med direktivets reglering av revisorns opartiskhet och självständighet.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens bedömning (se betänkandet s. 104 f., 183 f. och 199 f.). Utredningen föreslår dock att revisorslagens bestämmelser om revisorns opartiskhet och självständighet (den s.k. analysmodellen) ska skärpas i fråga om självgranskningshot och egenintressehot när revisionsklienten är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning. *Revisorsnämnden* och *Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har dock ifrågasatt om utredningens förslag faktiskt skärper den s.k. analysmodellen på det sätt som har avsetts. *Sveriges advokatsamfund* har anfört att det bör införas ett förbud mot utförande av revision vid förekomsten av självgranskningshot och egenintressehot när revisionsklient-

en är ett företag av allmänt intresse. *FAR SRS* har, under återopande bl.a. av att analysmodellen medför rättsosäkerhet och är strängare än vad direktivet kräver, avstyrkt förslaget om en kompletterande bestämmelse för vissa företag.

Revisorsnämnden har förespråkat att definitionen av nätverk ska omfatta även en grupp företag, i vilken minst ett revisionsföretag ingår, som på annat sätt ingår i samma affärsmässiga gemenskap. Enligt *FAR SRS* bör nätverksbegreppet strikt anpassas till ordalydelsen av direktivet.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Analysmodellen

Revisorslagen innehåller regler om revisorers oberoende, varav den centrala regeln är den s.k. analysmodellen (21 §). Av bestämmelsen framgår att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, om det föreligger något förhållande som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget, om någon av de i bestämmelsen angivna typsituationerna föreligger. En typsituation är att revisorn vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (s.k. självgranskningshot). De angivna typsituationerna kompletteras med en general-klausul, vilken tar sikte på varje annan situation där förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet kan rubbas.

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

Även direktivet innehåller i artikel 22.2 en principbaserad analysmodell. I artikelns andra stycke finns en strängare särreglering för revision av företag av allmänt intresse. Bestämmelserna innebär att sådana uppdrag, när det är lämpligt för att värna revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet, inte får genomföras om det föreligger självgranskning eller egenintresse.

I artikel 22.3 sägs att revisorn ska dokumentera alla betydelsefulla hot mot hans eller hennes oberoende samt de skyddsåtgärder som har vidtagits för att minska dessa hot.

I likhet med bestämmelserna om yrkesetik kan bestämmelserna fort-löpande anpassas av kommissionen efter samråd med den föreskrivande kommittén för revision.

Är den svenska analysmodellen förenlig med direktivets modell?

Både den svenska regleringen om revisorns opartiskhet och självständighet och direktivets motsvarande reglering bygger på en principbaserad analysmodell. Som utredningen konstaterar finns det skillnader mellan modellernas lagtekniska struktur.

En skillnad är att direktivets analysmodell tar sikte på oberoendehotets effekter. Om sådana effekter finns, ska revisorn avstå från revisionsuppdraget. Den svenska analysmodellen utgår däremot från oberoendehotet i sig; förekomsten av ett sådant hot medför att revisorn ska avstå från revisionsuppdraget. I båda regleringarna tillmäts det betydelse vilka motåtgärder (skyddsåtgärder) som revisorn vidtar.

Både den svenska analysmodellen och direktivets analysmodell innebär dock att revisorn ska observera förekommande hot mot oberoendet, analysera hotets betydelse och agera utifrån den gjorda analysen. Det samma gäller den analysmodell som finns i IFAC:s etikregler. Om hotet i det enskilda fallet är av så lindrig beskaffenhet att det inte kan rubba förtroendet för revisorn, behöver några motåtgärder heller inte vidtas. Revisorn ska sålunda genomföra en analys av samtliga föreliggande omständigheter i det enskilda uppdraget. Några beaktansvärda sakliga skillnader finns inte mellan modellerna i detta avseende.

Enligt utredningen är en annan skillnad att den svenska analysmodellens innehåller, utöver en uppräknning av några hotsituationer, en uttrycklig s.k. generalklausul. Både EG-direktivet ("eller annan anknytning") och IFAC:s etikregler ("The examples presented [...] are not intended to be [...] an exhaustive list of all circumstances that may create threats to independence"¹⁶) innehåller dock skrivningar som i praktiken är att jämställa med generalklausuler. Regler med karaktär av generalklausul är ett nödvändigt inslag i varje principbaserad modell. Tanken bakom sådana modeller är att revisorn ska använda sitt sunda förnuft och göra en samlad bedömning av samtliga omständigheter kring uppdraget, inte enbart bocka av en checklista.

Ytterligare en skillnad mellan den svenska analysmodellen och direktivets modell som utredningen pekar på är att direktivet reglerar revisorns opartiskhet och självständighet enbart vid utförandet av lagstadgad revision, medan analysmodellen i revisorslagen ska tillämpas på varje uppdrag i revisionsverksamheten. Som har framgått ovan är begreppet revisionsverksamhet ett vidare begrepp som omfattar även vissa andra granskningsuppdrag som, tillsammans med räkenskapsrevisionen, kan anses utgöra revisorns kärnverksamhet.

Som utredningen anmärker hindrar emellertid direktivet inte en medlemsstat från att, som blir effekten av den svenska analysmodellen, vidga tillämpningsområdet för modellen. Det framstår dessutom som naturligt att revisorn iakttar samma opartiskhet och självständighet när han eller hon t.ex. utför icke lagstadgad revision som vid lagstadgad räkenskapsrevision. Detta synsätt präglar IFAC:s etikregler; dess oberoenderegler är tillämpliga även i fråga om vad som benämns "assurance engagements" (bestyrkandeuppdrag), dvs. i princip samma verksamhet som omfattas av den svenska definitionen av revisionsverksamhet.¹⁷

Sammanfattningsvis anser regeringen, i likhet med utredningen, att den svenska analysmodellen är förenlig med direktivets analysmodell (se även utredningens slutliga ställningstagande i SOU 2008:79 s. 140 f.).

¹⁶ IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, paragraph 100.12.

¹⁷ IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, paragraph 290.1.

Regeringen återkommer nedan till frågan om hur begreppet nätverk bör definieras. Det begreppet får betydelse för analysmodellens räckvidd.

Dokumentationskrav

Enligt direktivet ska en revisor vara skyldig att dokumentera alla betydelsefulla hot mot hans eller hennes oberoende och de skyddsåtgärder som har vidtagits (artikel 22.3).

Enligt 24 § revisorslagen ska revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska bl.a. innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. I Revisorsnämndens föreskrifter och allmänna uttalanden finns kompletterande bestämmelser om hur dokumentationen ska gå till. *Revisorsnämnden* har anfört att den tillsammans med branschen kommer att se över sina föreskrifter om dokumentationen med sikte på att endast väsentliga förhållanden ska behöva dokumenteras.

I likhet med utredningen anser regeringen att svensk rätt är förenlig med direktivets dokumentationskrav.

Bör analysmodellen skärpas i fråga om vissa revisionsklienter?

Till skillnad från den svenska analysmodellen innehåller direktivet en uttrycklig, strängare reglering för sådana uppdrag där revisorns uppdrag avser ett företag av allmänt intresse. Regeringen har i avsnitt 6 diskuterat vilka företag som kan anses ingå i denna kategori; i vart fall är det fråga om företag vars överlåtbara värdepapper än noterade på en reglerad marknad och vissa finansiella företag. Enligt direktivet (artikel 22.2 andra stycket) ska medlemsstaterna se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse om den innebär självgranskning eller egenintresse. Med självgranskning avses att revisorn redan i något annat sammanhang har tagit ställning till det förhållande som ska granskas, t.ex. i anslutning till skatterådgivning. Med egenintresse avses bl.a. affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer av revisionsuppdraget.

Som utredningen anför bör direktivet tolkas så att det ger medlemsstaterna ett utrymme för att tillämpa den allmänna analysmodellen även i fråga om revision av företag av allmänt intresse ("när så är lämpligt"). Om t.ex. inga självgranskningshot godtogs alls, skulle nämligen revisorn – inbegripet den revisionsbyrå och det nätverk i vilket revisorn är verksam – inte kunna erbjuda några konsulttjänster, t.ex. skatterådgivning, till sådana revisionsklienter. Några bärande skäl för ett sådant förbud har inte framkommit.

Utredningen gör samma bedömning i fråga om ett inslag av förbud i analysmodellen men i stället föreslagit att modellen ska skärpas så att revisorn, för uppdrag som rör företag av allmänt intresse, särskilt ska uppmärksamma om det finns självgranskningshot eller egenintressehot. Enligt regeringens mening behövs emellertid inte heller denna mindre långtgående skärpning. Den strängare syn på revisorns oberoende som kommer till uttryck i direktivets särskilda bestämmelse om revisionen av

företag av allmänt intresse får nämligen redan anses gälla enligt den svenska analysmodellen i dess nuvarande skepnad.

Analysmodellen är sålunda generell i den meningen att den inte innehåller olika bestämmelser för revision av olika slag av företag. Av bestämmelsernas förarbeten framgår att detta emellertid inte innebär att revisorn, vid tillämpning av modellen, inte ska ta hänsyn till förhållanden på revisionsklientens sida. Tvärtom utgår modellen från att revisorn ska ta hänsyn till samtliga relevanta omständigheter. Det anges i förarbetena att särskilt höga krav måste ställas på revisorer i större bolag och i synnerhet på revisorer i noterade bolag (se prop. 2000/01:146 s. 65). Det samma torde gälla för revisorer i finansiella företag. Att man i svensk rätt redan i dag differentierar kraven på opartiskhet och självständighet med hänsyn till den reviderade verksamhetens karaktär framgår även av Revisorsnämndens praxis.

Regeringen konstaterar alltså att den svenska analysmodellen överensstämmer med det strängare synsätt på oberoendefrågor när revisionsuppdraget tar sikte på ett företag av allmänt intresse som direktivet ger uttryck för. Liksom är fallet redan enligt gällande rätt bör det alltså åligga revisorn att vid prövningen av sin opartiskhet och självständighet beakta i vad mån revisionsklienten är av allmänt intresse. En motåtgärd som är tillräcklig för att möta ett självgranskningshot eller ett egenintressehot när revisionsklienten är ett litet aktiebolag behöver t.ex. inte alltid vara tillräcklig när revisionsklienten är ett börsnoterat bolag eller ett fondbolag. Mot denna bakgrund anser regeringen inte att det bör införas någon särskild bestämmelse av det slag som utredningen har föreslagit.

Revisorns oberoende gentemot revisionsföretaget

Artikel 24 i direktivet, som har en motsvarighet i 1984 års direktiv, innebär att en ägare eller ledande befattningshavare i ett registrerat revisionsbolag eller i ett företag som är anknutet till ett sådant bolag inte får tillåtas att påverka revisionsarbetet på ett sådant sätt att opartiskheten eller självständigheten hos en revisor som bedriver sin verksamhet i bolaget äventyras.

Det står klart att Revisorsnämnden utifrån den ovan behandlade analysmodellen kan vidta disciplinära åtgärder mot en revisor som företräder ett revisionsföretag och som ingriper i en annan revisors revisionsarbete på ett olämpligt sätt. Revisorn själv är också skyldig att tillämpa analysmodellen i en sådan situation och därmed att vidta de åtgärder som modellen kräver. Regeringen gör därför samma bedömning som utredningen och föreslår följaktligen inte några lagändringar i denna del.

Nätverk

I direktivet finns en definition av begreppet nätverk (artikel 2.7). Definitionen får sin betydelse genom att bedömningen av revisorns oberoende ska ta hänsyn inte bara till revisorns eller revisionsföretagets egna förhållanden utan även omständigheter hänförliga till andra revisorer eller företag i nätverket (jfr artikel 22.2 och 40.1 b).

Ett begrepp av motsvarande innebörd i revisorslagen är ”revisionsgrupp”. Enligt lagen definieras revisionsgrupp som en grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap (2 § 6).

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

Som utredningen konstaterar skiljer sig alltså definitionen av ”revisionsgrupp” i revisorslagen från definitionen av ”nätverk” i direktivet. Direktivet får anses tillåta medlemsstaterna att använda sig av en mer vidsträckt definition, men inte det omvända.

Utredningen föreslår att definitionen av nätverk i allt väsentligt utformas i enlighet med direktivet. *Revisorsnämnden* har däremot förespråkade att definitionen ska omfatta även en grupp företag, i vilken minst ett revisionsföretag ingår, som på annat sätt ingår i samma affärsmässiga gemenskap. En sådan generalklausul har enligt nämnden den fördelen att vissa av de i praktiken vanligt förekommande samarbetsformerna mellan revisorer och redovisningskonsulter – som inte sker öppet under en gemensam firma – då skulle omfattas av nätverksbegreppet. Enligt nämnden innebär utredningens förslag att utelämna generalklausulen att kraven på revisorns opartiskhet och självständighet kan komma att sänkas.

Som regeringen har anfört inledningsvis (avsnitt 5) bör en allmän utgångspunkt vid genomförandet av direktivet vara att det svenska regelverket inte ska vara mer administrativt betungande för revisorer och företag än vad som följer av direktivet och de syften som bär upp direktivet. I detta sammanhang bör det särskilt beaktas att nätverksbegreppet har betydelse också över gränserna inom EU. För de stora svenska revisionsföretagen som tillsammans med andra revisionsföretag bildar gränsöverskridande nätverk torde alla avvikelser från vad som gäller inom EU i övrigt i fråga om nätverksdefinitionen medföra en ökad administrativ kostnad som inte är ringa och risk för olägenheter som för närvarande knappast torde vara överblickbara. I flera medlemsstater har valts en utformning som ligger nära direktivets ordalydelse.

Det bör vidare betonas att frågan huruvida ett nätverk föreligger i det enskilda fallet måste avgöras mot bakgrund av en samlad bedömning, även om nätverksdefinitionen skulle sakna ett moment av karaktär av generalklausul. Detta kommer tydligt till uttryck i skäl 11 till direktivet, enligt vilket frågan om ett nätverk föreligger bör bedömas på grundval av alla kända omständigheter, bl.a. om det finns gemensamma regelbundna kunder. Till det anförda kommer att analysmodellen innehåller en generalklausul, enligt vilken en revisor måste pröva om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Denna skyldighet gäller oavsett hur nätverksbegreppet utformas. Mot denna bakgrund föreslår regeringen inte någon allmänt hållen regel av det slag som Revisorsnämnden har förespråkade. I stället bör, i enlighet med vad utredningen förordar, lagens definition av nätverk ansluta nära till direktivet.

Utredningen föreslår vidare att även den nya definitionen ska, utöver enskilda revisorer, ta sikte på alla revisionsföretag. Enligt direktivet behöver enbart de registrerade revisionsbolagen omfattas. FAR SRS har invänt mot denna avvikelse från direktivet. Enligt regeringens mening har dock utredningens förslag fog för sig. Visserligen bör nätverksdefinitionen, som nyss anförts, i princip inte ges ett vidare tillämpningsområde än vad direktivet kräver. Med den systematik som används i revisorslagen, enligt vilken Revisorsnämndens tillsyn inte tar sikte på alla revisionsföretag utan bara registrerade revisionsbolag, är det dock naturligt att utforma definitionen på det sätt som utredningen har föreslagit. Under alla omständigheter torde ett revisionsföretag i sig vara att anse som ett nätverk enligt direktivet.

I likhet med utredningen anser regeringen att benämningen ”nätverk” bör användas även i den svenska lagstiftningen.

Det bör dock tilläggas att det, trots den annorlunda språkliga utformningen, inte finns några mer betydande skillnader mellan den definition som regeringen föreslår av ”nätverk” och lagens hittillsvarande definition av ”revisionsgrupp”.

9.3 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Regeringens bedömning: Svensk rätt uppfyller direktivets krav på revisorns tystnadsplikt och upplysningsplikt

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 194 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning. *Revisorsnämnden* har dock ifrågasatt om svensk rätt uppfyller direktivets krav på att revisorns tystnadsplikt kvarstår även sedan revisorns auktorisation, godkännande eller registrering har upphört.

Skälen för regeringens bedömning: Artikel 23 i direktivet innehåller bestämmelser om revisorers och revisionsföretags tystnadsplikt och upplysningsplikt.

Enligt artikel 23.1 ska alla uppgifter och handlingar som revisorn har tillgång till när han eller hon genomför revisionen skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt.

Bestämmelser om revisorns tystnadsplikt finns såväl i revisorslagen (se 26 §), den associationsrättsliga lagstiftningen (se t.ex. 9 kap. 41 § aktiebolagslagen) som i FAR SRS:s yrkesetiska regler (se Regel 5). I likhet med utredningen anser regeringen att svensk rätt väl uppfyller direktivets krav i detta avseende.

Av artikel 23.2 följer att regler om tystnadsplikt inte får förhindra genomförandet av direktivet. Bestämmelsen torde ta sikte på de situationer i fråga om vilka direktivet föreskriver att revisorn har en upplysningsplikt i något visst avseende. Ett exempel är revisorns upplysningsplikt gentemot tillsynsmyndigheter. Att en sådan finns i förhållande till Revisorsnämnden kommer redan till uttryck i 28 § revisorslagen. När det gäller upplysningsplikten gentemot tillsynsmyndigheter från andra länder

hänvisas till avsnitt 16.3. Ett annat fall av upplysningsplikt gäller för en revisor i ett dotterbolag gentemot revisorn i ett moderbolag. Denna fråga behandlas i avsnitt 10.2.

Ytterligare ett särskilt fall av revisorns upplysningsplikt behandlas i artikel 23.3. Enligt bestämmelsen ska revisorn lämna en ny revisor i företaget tillgång till all relevant information om företaget. Som utredningen har konstaterat innehåller svensk associationsrätt motsvarande bestämmelser (se t.ex. 9 kap. 46 § aktiebolagslagen).

Enligt artikel 23.4 ska revisorns tystnadsplikt gälla även sedan revisionsuppdraget har upphört. I svensk rätt följer detta av god revisorssed. Som utredningen anför får det också anses framgå indirekt av lagbestämmelserna om tystnadsplikt. Dessa kan inte förstås så att tystnadsplikten bara gäller under den tid som revisorn har uppdraget.

En särskild fråga, som *Revisorsnämnden* har väckt, är vad som ska gälla för den revisor vars auktorisation eller godkännande har upphört. En person som inte längre är kvalificerad revisor har därmed hamnat utanför det disciplinära systemets räckvidd. Enligt regeringens mening får det dock anses att direktivet inte kräver annat än att de civilrättsliga sanktioner (skadestånd) som står till buds vid revisorns brott mot tystnadsplikten gäller även sedan revisorns auktorisation eller godkännande har upphört. Så är fallet enligt gällande svensk rätt.

9.4 Revisionsarvoden

Regeringens förslag: Enbart större företag som är aktiebolag eller handelsbolag ska i årsredovisningen redovisa ersättningar från det reviderade företaget till revisorn. Dessa företag ska lämna uppgifter med uppdelning på ersättning som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Utredningen: Utredningen lämnar i betänkandet SOU 2007:56 inte något förslag avseende redovisningen av revisionsarvoden. Så sker dock i slutbetänkandet Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79 s. 35 f. och 183 f.). Detta förslag överensstämmer nära med regeringens förslag. Även Utredningen om enklare redovisning har i delbetänkandet Enklare redovisning (SOU 2008:67 s. 40 f. och 117 f.) lämnat ett förslag som delvis överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte uttalat sig i frågan.

Förslaget i utdraget till utkast till lagrådsremiss: Överensstämmer nära med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Skälen för regeringens förslag

Uppgift i årsredovisningen om revisionsarvoden

Den ersättning som en revisor erhåller från revisionsklienten på grund av revisionsuppdraget och för utförda konsulttjänster speglar revisorns förhållande till revisionsklienten och därmed revisorns förmåga att genomföra en i alla avseenden oberoende granskning. För att underlätta för ett aktiebolags intressenter att bedöma revisorns oberoende föreskrivs därför i 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) att aktiebolaget i årsredovisningen ska lämna uppgift om vad som har betalats till revisorn i revisionsarvoden och andra arvoden. Bestämmelsen är tillämplig även för finansiella företag (se 5 kap. 1 § lagen, 1995:1559, om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och 5 kap. 1 § lagen, 1995:1560, om årsredovisning i försäkringsföretag) och för koncerner, se bl.a. 7 kap. 14 § årsredovisningslagen.

Även direktivet föreskriver att vissa stora företag och koncerner ska lämna uppgifter av detta slag (artikel 49). Uppgifterna ska fördelas på olika slags tjänster. Enligt direktivet ska det alltså av årsredovisningen för vissa företag och koncerner framgå mer detaljerade uppgifter än vad som är fallet enligt årsredovisningslagen. Regeringen föreslår att lagen ändras i enlighet med vad direktivet kräver.

Utredningen om enklare redovisning föreslår i betänkandet Enklare redovisning (SOU 2008:67) att skyldigheten att lämna uppgift i årsredovisningen om revisorsarvode endast ska avse större företag, dvs. uttryckt i nu gällande gränsvärden företag som uppfyller mer än ett av följande tre villkor: fler än 50 anställda, balansomslutning på mer än 25 miljoner kronor, nettoomsättning på mer än 50 miljoner kronor. Förslaget bereds för närvarande.

Enligt regeringens bedömning är värdet av uppgifterna om ersättningen till företagets revisorer begränsat ställt i proportion till vad upplysningskravet kostar företagen. Direktivet tillåter att alla företag utom de allra största undantas från uppgiftsskyldigheten. Regeringen föreslår därför, i enlighet med vad såväl Utredningen om revisorer och revision samt Utredningen om enklare redovisning förespråkar, att kravet inskränks till att bara gälla större företag. Samtidigt utsträcks kravet, i enlighet med vad direktivet föreskriver, till att gälla även handelsbolag som är större företag.

När det gäller uppgiftsskyldighetens omfattning i koncerner ska enligt artikel 49.2 arvodet till en revisor för revisionen av koncernredovisningen samt för andra tjänster på koncernnivå framgå särskilt av koncernens årsredovisning. Uppgifter om arvoden för tjänster på koncernnivå ska i enlighet härmed särredovisas utöver upplysningarna om de sammanlagda belopp som har utgått till respektive revisor i koncernen (jfr prop. 1997/98:99 s. 144). I koncernens årsredovisning ska således framgå storleken på arvoden för de tjänster som har utförts åt koncernen i stort.

Resultatberoende arvoden m.m.

Artikel 25 innebär att det ställs två krav på medlemsstaternas regler om revisionsarvodet, dvs. revisorns ersättning för revisionsuppdraget.

Bestämmelserna har till syfte att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet (jfr skäl 11).

För det första får revisionsarvodet inte fastställas med hänsyn till att revisorn erbjuder andra tjänster än revisionstjänster till revisionsklienten. Motsvarande bestämmelser finns i EG:s oberoenderekommendation. Av den följer att en revisor måste kunna visa att revisionsarvodet är skäligt, särskilt om det är avsevärt lägre än det som debiterats av en tidigare revisor eller det som offererats av andra företag som lämnat anbud på uppdraget. Revisorn måste enligt rekommendationen också kunna visa att priset som erbjuds i en offert inte är beroende av att revisorn förväntar sig att få tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster.

Den andra bestämmelsen i artikel 25 säger att revisionsarvodet inte får göras beroende av villkor. Någon närmare vägledning om vilka slags villkor som avses ges inte, men det får antas att bestämmelsen i första hand avser avtal mellan revisorn och revisionsklienten som innebär att revisionsarvodets storlek görs beroende av revisionsklientens resultat eller av utfallet av revisionen.

Artikel 25 saknar en uttrycklig motsvarighet i svensk lag. De frågor som regleras i artikeln behandlas dock i förarbetena till analysmodellen (21 § revisorslagen). I dessa anges att förhållanden som är hänförliga till revisionsarvodet kan utgöra presumtiva s.k. egenintressehot vid prövningen av revisorns opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Bl.a. sägs att om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat, föreligger det regelmässigt ett egenintressehot, särskilt när arvodet hänför sig till revisionsverksamheten (prop. 2000/01:146 s. 101).

Revisorsnämnden har i ett beslut år 2007 gett uttryck för uppfattningen att resultatbaserade arvoden inte är tillåtna i förhållande till en klient till vilken tjänster som utgör revisionsverksamhet tillhandahålls (se dnr 2005:1628, beslutet är fastställt av länsrätt och nu överklagat till kammarrätt).

I likhet med utredningen finner regeringen att direktivets krav såväl på att revisionsarvodet inte får fastställas med hänsyn till att revisorn erbjuder andra tjänster än revision till revisionsklienten som att revisionsarvodet inte får göras beroende av villkor omfattas av de gällande bestämmelserna i revisorslagen om revisorns opartiskhet och självständighet. Regeringen anser alltså att det inte finns behov av någon uttrycklig reglering av revisionsarvoden.

9.5 En rapport som ger insyn i vissa revisionsföretags verksamhet

Regeringens förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i börsnoterade företag ska varje år upprätta en rapport om sin verksamhet. Rapporten ska offentliggöras på en webbplats.

Regeringens bedömning: Bestämmelser om rapportens närmare innehåll bör införas genom förordningsändringar.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, dock har utredningen föreslagit att rapportens närmare innehåll ska framgå av revisorslagen (se betänkandet s. 206 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag. *Revisorsnämnden* har dock anfört att skyldigheten att upprätta en rapport bör gälla alla revisorer som reviderar företag av allmänt intresse.

Förslaget i utkastet till lagrådsremiss: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har ansett att nyttan med rapporten är så marginell att förslaget inte bör genomföras. Remissinstanserna i övrigt har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Enligt artikel 40, som saknar motsvarighet i 1984 års direktiv, ska såväl revisorer som revisionsföretag offentliggöra årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser. För svenska förhållanden avses revisorer och registrerade revisionsbolag (jfr artikel 2.3). Detta gäller dock bara de revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av ett eller flera företag av allmänt intresse. Artikeln innehåller även förhållandevis utförliga bestämmelser om vilket innehåll som rapporterna ska ha.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa genomförandet till revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (se artikel 39). Kostnaden för att sammanställa den information som krävs för att upprätta den rapport som direktivet föreskriver torde inte vara försumbar. Som *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har varit inne på framstår samtidigt värdet av informationen, såvitt avser de som enbart reviderar andra företag än noterade företag, som begränsat för andra intressenter än Revisorsnämnden och revisorn eller det registrerade revisionsbolaget själva. Revisorsnämnden kan få tillgång till informationen på annat sätt. I likhet med utredningen anser regeringen därför att det inte finns skäl att ålägga fler än vad som är obligatoriskt enligt direktivet skyldigheten att upprätta en rapport.

Bestämmelser om rapporteringsskyldigheten bör införas i revisorslagen. Av bestämmelserna bör framgå att revisorer och registrerade revisionsbolag årligen på en webbplats ska offentliggöra en rapport om sin verksamhet. Rapporten bör, i enlighet med vad direktivet föreskriver, offentliggöras inom viss tid efter varje räkenskapsårs utgång.

Den närmare utformningen av rapporteringsskyldigheten i enlighet med direktivets uppräknade uppgifter bör lämpligen framgå av revisorsförordningen.

9.6 Revisorsrotation och befattningar hos revisionskunden

<p>Regeringens förslag: Den som under sju år har varit revisor i ett börsnoterat företag ska under en tvåårsperiod inte få delta i revisionen (s.k. revisorsrotation) eller utses till styrelseledamot eller ledande befatt-</p>

ningshavare i företaget. Detta ska även gälla den som är huvudansvarig för revisionen, om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 208 f.).

Remissinstanserna: *Revisorsnämnden* har anfört att de nya kraven på revisorsrotation och förbud under viss tid att inneha vissa befattningar bör gälla alla företag av allmänt intresse respektive alla revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse. Övriga remissinstanser har inte haft några invändningar mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag

Revisorsrotation

Artikel 42.2 behandlar s.k. revisorsrotation. Enligt bestämmelsen ska, när ett registrerat revisionsbolag är revisor i ett företag av allmänt intresse, den revisor som är huvudansvarig för revisionsuppdraget bytas ut inom sju år efter det att han eller hon har blivit utsedd. Bestämmelsen saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv men överensstämmer med vad som sägs i EG-rekommendationen om revisorns oberoende. Tanken med revisorsrotation är att en revisor som arbetar regelbundet och under lång tid med en och samma revisionsklient med tiden riskerar att bli alltför lierad med denne, vilket kan leda till ett hot mot revisorns oberoende (s.k. vänskapshot).

IFAC har föreslagit reviderade yrkesetiska regler med bestämmelser om revisorsrotation.¹⁸

Tiden för rotation anges i direktivet till sju (sammanhängande) år. Den huvudansvariga revisorn får alltså inte delta i revisionen sedan han eller hon haft huvudansvaret under sju år. Följden enligt direktivet är att revisorn åter får delta i revisionen tidigast två år sedan den sammanhängande sjuårsperioden har löpt ut.

Motsvarande bestämmelser finns inte i svensk rätt. De associationsrättsliga bestämmelserna om revisorns mandattid möjliggör dock numera en sjuårig mandatperiod (se prop. 2004/05:85 s. 322 f.). Detta utgör en anpassning till de bestämmelser om revisorsrotation som finns i EG-rekommendationen om revisorns oberoende. Av 9 kap. 21 § aktiebolagslagen framgår att revisorn som huvudregel väljs på en fyraårig mandatperiod. Om samma revisor ska utses på nytt – i anslutning till att den fyraåriga mandatperioden har gått ut – får den som utser revisorn bestämma att uppdraget ska gälla till slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet. Detta medför att bolaget kan byta revisor efter sju år utan att behöva fatta ett beslut om entledigande.

Eftersom det inte finns några bestämmelser om revisorsrotation i svensk rätt, krävs ny lagstiftning för att genomföra artikel 42.2. I likhet med vad utredningen finner bör sådana bestämmelser, eftersom revisorns

¹⁸ Se IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, Exposure Draft, July 2008, paragraph 290.150 f.

mandattid i svensk lagstiftning riktar sig till de reviderade företagen, införs i de associationsrättsliga lagarna.

Utgångspunkten för direktivets reglering är att det är den huvudansvariga revisorn som ska rotera efter sju år, inte det revisionsbolag i vilket revisorn är verksam. Med andra ord medger direktivet att revisionsbolaget kvarstår i uppdraget utan några begränsningar i tiden. Direktivet tillåter dock medlemsstaterna att ha en strängare reglering, som innebär att revisionsbolaget ska bytas ut efter sju år (jfr skäl 26). Som utredningen anför finns dock goda skäl som talar emot en sådan, för de berörda revisionsklienterna betydligt mer kostsam, lösning. Regeringen föreslår därför bestämmelser som ansluter till den av direktivet i första hand anvisade lösningen.

Även när det gäller revisorsrotation kan medlemsstaterna enligt artikel 39 frångå huvudregeln och undanta företag av allmänt intresse som inte har överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad. Utredningen anser att denna möjlighet bör utnyttjas. *Revisorsnämnden* har invänt mot förslaget i denna del och framhållit att revisorsrotation är ett sätt att upprätthålla förtroendet för revisionsverksamhet i stort.

Regeringen instämmer i att det finns skäl som talar för ett mer vidsträckt tillämpningsområde. Det kan finnas risk för att alltför långa uppdragstider skadar allmänhetens förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet även när revisionsklienten är t.ex. en bank vars värdepapper inte är upptagna till handel. Det finns emellertid också skäl som talar för ett mer begränsat tillämpningsområde. Värdet för ett typiskt sett mindre företag av att ha en huvudansvarig revisor som har kunskap om företagets verksamhet kan vara stort. Det finns också undersökningar som visar att risken för misstag i revisionen är som störst de första åren efter ett byte av revisor, något som kan antas vara accentuerat i fråga om mindre revisionsklienter. Regeringen instämmer därför i utredningens förslag. Regeringen vill dock erinra om att den tid som revisorn har innehaft uppdraget är ett förhållande som bör tillmätas vikt vid tillämpningen av analysmodellen (jfr avsnitt 9.2).

Regeringen har hittills endast berört revisorsrotation när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Det är också det enda fall som berörs i artikel 42.2. I Sverige är det dock vanligt förekommande, även i fråga om företag som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, att en fysisk person utses till revisor. De skäl för revisorsrotation som finns när det gäller huvudansvarig revisor gör sig gällande i än högre grad när det gäller personliga revisorsuppdrag. I likhet med utredningen föreslår regeringen därför att sådana revisorer ska omfattas av bestämmelserna om rotation.

Under karenstiden om två år bör den tidigare revisorn inte kunna ingå i den grupp av medarbetare som omger den behöriga revisorn. Av god revisorssed kan vidare följa att revisorn under viss tid inte heller bör utöva andra uppgifter, t.ex. vara ansvarig för den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.

Hinder mot att vara verkställande direktör, styrelseledamot m.m. för tidigare revisorer i noterade företag

Enligt direktivets artikel 42.3 ska revisorn, eller den huvudansvariga revisorn, inte få tillträda en ledande befattning i revisionsklienten innan minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade uppdraget som revisor eller huvudansvarig revisor. Motsvarande bestämmelse saknas i svensk rätt. Däremot förekommer att det ställs upp villkor av liknande slag i uppdragsavtalet mellan revisionsföretaget och revisionsklienten, låt vara att syftet med sådana villkor inte i första hand har med revisorns oberoende att göra.

Ordalydelsen av artikel 42.3 ger vid handen att kravet riktar sig mot revisorn, inte revisionsklienten. Som utredningen anför skulle dock bestämmelsen inte bli effektiv om den genomfördes genom ett tillägg till revisorslagen. En revisor som tar anställning hos en revisionsklient avsäger sig normalt sitt godkännande eller sin auktorisation och omfattas därefter inte av Revisorsnämndens tillsyn.

På grund av det anförda föreslår regeringen att artikel 42.3 genomförs genom associationsrättsliga bestämmelser som går ut på att begränsa revisionsklientens möjligheter att ge sin revisor anställning eller uppdrag i klientens ledning. Det kan lämpligen ske genom en utvidgning av gällande bestämmelser om behörighet att vara styrelseledamot och verkställande direktör.

I artikel 42.3 anges att förbudet ska gälla tillträde till en ”ledande befattning” i den granskade enheten. Den är således utformad så att den inte gör åtskillnad mellan anställning och andra uppdragsformer. Någon definition lämnas inte. Som utredningen anför bör dock bl.a. EG-rekommendationen om revisorns oberoende kunna ge vägledning. I likhet med utredningen anser regeringen det naturligt att även ett uppdrag som styrelseledamot omfattas av förbudet.

FAR SRS har tolkat bestämmelsen så, att restriktionerna i fråga om revisorns behörighet att bli styrelseledamot eller ledande befattningshavare ska gälla under förutsättning att det revisionsföretag som revisorn har lämnat, eller avser att lämna, fortfarande innehar revisionsuppdraget när frågan om revisorns styrelseuppdrag eller anställning aktualiseras. Enligt regeringens uppfattning syftar emellertid bestämmelsen i första hand till att förhindra att en revisors opartiskhet eller självständighet påverkas av att revisorn gör sig förhoppningar om att han eller hon inom en nära framtid ska få en företagsledande funktion hos revisionsklienten. En bestämmelse utformad på det sätt som *FAR SRS* har förordat är inte ägnad att lika effektivt möta den typen av oberoendehot.

Liksom i fråga om de bestämmelser om revisorns oberoende som har behandlats ovan instämmer regeringen i utredningens bedömning att det finns skäl att undanta andra företag av allmänt intresse än sådana som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad. Samtidigt bör det framhållas att redan vetskapen hos revisorn om en kommande anställning eller dylikt hos revisionsklienten kan utgöra en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. Revisorn har en skyldighet, oavsett om revisionsklienten har noterade värdepapper, att uppmärksamma sådana förhållanden inom ramen för den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen.

10 Revisionsstandarder, koncernrevision och revisionsberättelse

10.1 Revisionsstandarder

Regeringens bedömning: Svensk rätt är förenlig med direktivets bestämmelser om internationella revisionsstandarder.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 217 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Bakgrund: Enligt direktivet är medlemsstaterna skyldiga att se till att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag följer de internationella revisionsstandarder som har antagits av kommissionen i enlighet med ett kommittéförfarande. Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder i den mån kommissionen inte har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område (artikel 26.1).

Vidare anges i direktivet under vilka förutsättningar kommissionen får besluta om internationella revisionsstandarder (artikel 26.2). För att kommissionen ska kunna anta en internationell revisionsstandard som ska tillämpas i gemenskapen måste den bl.a. vara allmänt accepterad internationellt. De revisionsstandarder som åsyftas är tänkta att baseras på de internationella revisionsstandarderna International Standards on Auditing (ISA), vilka ges ut av IFAC.

För närvarande pågår ett arbete som leds av IAASB, ett organ inom IFAC, med att se över gällande ISA. Det s.k. Clarity-projektet innebär att dessa revisionsstandarder ska bearbetas i första hand språkligt och strukturellt. EG-kommissionen har nyligen klargjort att den vill avvakta arbetet med Clarity-projektet och därför inte avser att anta några internationella revisionsstandarder förrän tidigast i början av år 2009.

I direktivet anges vidare att medlemsstaterna får föreskriva om revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarderna, om det finns särskilda nationella krav i lagstiftningen rörande lagstadgad revision (artikel 26.3). Detta innebär att medlemsstaterna t.ex. kan kräva ytterligare en särskild rapportering i revisionsberättelsen eller föreskriva andra gransknings- och rapporteringskrav grundade på nationella regler. I undantagsfall kan medlemsstaterna dessutom bortse från delar av de internationella standarderna. Medlemsstaterna är skyldiga att underrätta kommissionen och övriga medlemsstater om sina särskilda nationella rättsliga krav inom viss tid.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt aktiebolagslagen ska revisorn granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver (9 kap. 3 §). Detsamma gäller enligt andra associationsrättsliga lagar, med den justeringen att granskningen av företagsledningens förvaltning är anpassad till ledningsorganisationen i respektive företagsform. Genom att granskningens inriktning och omfattning har knutits till god revisionssed kan den fortlöpande anpassas till utvecklingen inom revisionsområdet. Sedan lång tid tillbaka utfärdar FAR

SRS rekommendationer och gör uttalanden i revisionsfrågor som är giltiga vid revisionsverksamhet oavsett företagsform. Enligt revisorslagen svarar Revisorsnämnden för att god revisionssed och god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (3 § första stycket 4).

Som ett led i sin verksamhet ger FAR SRS ut Revisionsstandard i Sverige (RS). RS baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA i den lydelse de hade år 2002 och följer deras struktur och numrering. Vissa inslag i den svenska definitionen av lagstadgad revision och lagstadgade tilläggsuppdrag har lett till nationella särregleringar, vilka saknar direkt motsvarighet i ISA. Exempel på detta är framför allt den svenska förvaltningsrevisionen. I detta sammanhang kan dock nämnas att utredningen i sitt delbetänkande Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32) har föreslagit att förvaltningsrevisionen ska avskaffas. Delbetänkandet är för närvarande föremål för beredning inom Regeringskansliet.

Visserligen torde RS vara på väg att bli delvis föråldrad, eftersom ISA är under omarbetning. FAR SRS har dock inlett ett arbete med att översätta de reviderade ISA. Detta beräknas vara avslutat i sådan tid att Sverige kommer att kunna gå över till nya ISA ungefär i fas med övriga EU.

Regeringen delar utredningens bedömning att den lagstadgade revisionen i Sverige för närvarande följer internationella revisionsstandarder.

Medlemsstaterna får enligt direktivet tillämpa nationella revisionsstandarder om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område. Som angetts ovan har kommissionen inte ännu antagit några sådana standarder utan avvaktar Clarity-projektet. När kommissionen har beslutat om internationella revisionsstandarder kan det finnas anledning att återkomma till de nu aktuella frågorna. Det bör dock noteras att direktivet ger utrymme för att även i ett sådant läge behålla nationella standarder om dessa härrör från särskilda nationella krav i lagstiftningen.

10.2 Koncernrevision

Regeringens förslag: Koncernrevisorn ska ansvara för att Revisorsnämnden på begäran ska kunna granska den koncernrevision som har utförts av en revisor eller ett revisionsföretag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning (se betänkandet s. 223 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag.

Bakgrund: I artikel 27 finns bestämmelser om ansvarsfördelningen mellan koncernrevisorn och andra revisorer som granskar företag i samma koncern. Det är koncernrevisorn som har hela ansvaret för koncernrevisionsberättelsen. Bestämmelserna saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. Artikeln innehåller även bestämmelser som rör koncernrevisorns skyldighet att granska revisionsarbete som har utförts av andra

kvalificerade revisorer samt av revisorer respektive revisionsföretag från tredjeländer som ett led i koncernrevisionen. Det anges också att koncernrevisorn är skyldig att bevara dokumentation rörande denna granskning. Slutligen anges det i artikeln att om delar av revisionen utförs av revisorer respektive revisionsföretag från sådana tredjeländer, med vilka samarbetsformer enligt artikel 47 saknas, ska koncernrevisorn ändå ha ansvaret för att tillsynsmyndigheterna, på begäran, tillställs revisionsdokumentation inklusive arbetsdokument som rör koncernrevisionen.

I svensk rätt har den valde revisorn ansvaret för innehållet i revisionsberättelsen. Om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor, har bolaget en skyldighet att utse en huvudansvarig (17 § revisorslagen). Denne kvalificerade revisor ska bl.a. underteckna revisionsberättelsen.

När det gäller koncernrevision finns bestämmelser i aktiebolagslagen som innebär att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsbedömning kräver. Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden (9 kap. 3 § aktiebolagslagen). Koncernrevisionsberättelsen ska vara undertecknad av koncernrevisorn (9 kap. 29 § andra stycket och 38 § aktiebolagslagen).

Varken i lag eller lagförarbeten ges några anvisningar om hur moderbolagets revisor ska gå tillväga vid granskningen av koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. I FAR SRS rekommendation RevU 1 ”Uttalande som komplettering till RS” ingår ett avsnitt som belyser de uppgifter som revisorn i moderbolaget har. Där anges bl.a. vilka instruktioner som moderbolagets revisor bör lämna till dotterföretagsrevisorn. I det avsnittet anges vidare att, om dotterföretaget saknar revisor eller om han eller hon inte har nödvändig kompetens, moderbolagets revisor själv måste föranstalta om granskning av dotterföretaget i den utsträckning som är praktisk möjlig. Vad gäller uppgifterna i förvaltningsberättelsen bör moderbolagsrevisorn genom instruktioner eller på annat sätt förvissa sig om att uppgifterna blir granskade av dotterföretagsrevisorerna i nödvändig utsträckning.

I 24 § revisorslagen finns bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags dokumentationsskyldighet. Enligt paragrafen ska dessa dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Revisorernas dokumentationsskyldighet behandlas även i Revisionsstandard i Sverige (RS), RS 230 Dokumentation. I punkten 11SE, där hänsyn har tagits till svensk lagstiftning, ges exempel på vad dokumentationen vanligtvis innehåller. Bland de uppräknade exemplen anges ”information om de åtgärder som vidtagits för enheter som revideras av en annan revisor” samt ”kopior av kommunikation med andra revisorer, specialister och annan tredje part”. I RS 600 ”Användning av det arbete som utförts av annan revisor” ges ytterligare vägledning om hur en ”huvudrevisor” använder det arbete som en annan revisor har utfört samt dokumentationen härav.

Motsvarande bestämmelser om koncernrevision finns i andra associationsrättsliga lagar.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av det föregående anges i direktivet att koncernrevisorn ska ha hela ansvaret för koncernrevisionsberättelsen (artikel 27 a). Svensk rätt innehåller, som utredningen anger, inga specifika bestämmelser om ansvarsfördelningen mellan valda revisorer som granskar företag inom samma koncern. Eftersom det är moderbolagsrevisorns lagstadgade skyldighet att granska koncernredovisningen samt att underteckna koncernrevisionsberättelsen, anses det dock vara denne som har ansvaret för innehållet i koncernrevisionsberättelsen. Regeringen delar utredningens bedömning att det inte finns anledning att föreslå några nya bestämmelser om detta, eftersom det får anses uteslutet att någon annan revisor ansvarar för innehållet i koncernrevisionsberättelsen.

Enligt direktivet har vidare koncernrevisorn en skyldighet att granska det revisionsarbete som har utförts av såväl revisorer och revisionsföretag inom EES som revisorer och revisionsföretag i tredjeländer som ett led i koncernrevisionen (artikel 27 b). Någon närmare vägledning för denna granskning lämnas inte i direktivet. Regeringen delar utredningens bedömning att svensk rätt överensstämmer med direktivets bestämmelser om koncernrevisorns granskning. Några ytterligare bestämmelser för att uppfylla direktivets krav i dessa delar behövs således inte.

Enligt artikel 27 c har koncernrevisorn ett ansvar för att tillsynsmyndigheterna på begäran tillställs dokumentation avseende den del av koncernrevisionen som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland med vilket samarbetsformer enligt artikel 47 saknas. Det rör sig alltså om revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som inte har ett sådant samarbete med Revisorsnämnden som innebär att nämnden kan få behövliga uppgifter direkt från den utländska myndigheten (se avsnitt 16.3).

Koncernrevisorn har enligt direktivet också en skyldighet att säkra bevisning om vilka åtgärder som han eller hon har vidtagit för att säkerställa dokumentationen från revisorn eller revisionsföretaget från ett tredjeland och eventuella hinder mot att hämta in dokumentationen som har uppkommit.

Regeringen delar utredningens bedömning att dessa bestämmelser inte har någon motsvarighet i svensk rätt. Regeringen föreslår därför, på samma sätt som utredningen, att en ny bestämmelse, som reglerar koncernrevisorns ansvar för dokumentationen, tas in i revisorslagen.

10.3 Revisionsberättelsen

Regeringens bedömning: Svensk rätt är förenlig med direktivets regler om vem som ska underteckna revisionsberättelsen när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor.

Direktivets möjlighet till undantag från skyldigheten att underteckna revisionsberättelsen bör inte utnyttjas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 228 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Bakgrund: Artikel 28 i direktivet innehåller bestämmelser om vem som ska underteckna revisionsberättelsen när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Artikeln ger också medlemsstaterna möjlighet att bortse från detta krav i de fall där revisorns personliga säkerhet på ett allvarligt sätt kan hotas om hans eller hennes namn offentliggörs. I artikeln fastslås även att kommissionen – för att stärka allmänhetens förtroende för revisionen – får anta en gemensam standard för revisionsberättelser avseende årsredovisningar eller koncernredovisningar som har upprättats enligt internationellt erkända redovisningsstandarder.

Skälen för regeringens bedömning: Direktivets bestämmelser om vem som ska underteckna revisionsberättelsen när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor överensstämmer med svensk rätt. Av svensk rätt följer nämligen att en av de i bolaget yrkesverksamma, kvalificerade revisorerna ska vara huvudansvarig och underteckna revisionsberättelsen samt att, för det fall revisionsberättelsen undertecknas av flera revisorer, det anges vem som är huvudansvarig (se t.ex. 9 kap. 19 § aktiebolagslagen).

Vad gäller den möjlighet direktivet ger att införa undantag från skyldigheten att underteckna revisionsberättelsen delar regeringen utredningens bedömning att det inte finns skäl att införa sådana bestämmelser. Den skyldighet en revisor har att avgå från ett uppdrag om han eller hon känner sig utsatt för påtryckningar som är ägnade att rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet (se 21 § första stycket 1 e revisorslagen) får anses uppfylla de behov som kan finnas i detta hänseende.

11 Kvalitetskontroll

Regeringens förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag ska vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll minst vart sjätte år. De revisorer och revisionsbolag som reviderar ett eller flera börsnoterade företag ska vara föremål för kontroll minst vart tredje år. Revisorsnämnden ansvarar för att kontrollerna utförs.

Regeringens bedömning: Direktivets närmare bestämmelser om kvalitetskontrollerna bör genomföras i andra föreskrifter än lag.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag och bedömning (se betänkandet s. 231 f.).

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning.

Bakgrund: Kvalitetssäkringen – kvalitetskontrollen – av revisorns arbete är av avgörande betydelse för att säkerställa en god revisionskvalitet. Syftet med den externa kvalitetskontrollen, dvs. kvalitetssäkring som utförs av någon annan än revisorn själv eller det revisionsföretag vid vilket revisorn är verksam, är att säkerställa att revisorn håller en

kvalitetsnivå i sitt arbete som svarar mot gällande normer och yrkesetiska regler. Kontrollen kan också ses som ett stöd för revisorns eget kvalitetsarbete.

Enligt direktivet ska medlemsstaterna se till att revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetskontroll som minst uppfyller vissa, delvis tämligen detaljerade, kriterier. Kontrollen ska enligt direktivet vara organiserad på ett sådant sätt att den är oberoende i förhållande till de revisorer och revisionsföretag som granskas. Varje enskild revisor ska vara föremål för kontroll minst vart sjätte år. För revisorer och revisionsföretag som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller dock att kontrollen ska ske minst vart tredje år.

Sedan utredningen överlämnade sitt betänkande har EG-kommissionen antagit en rekommendation om kvalitetskontroll¹⁹. Rekommendationen, som tar sikte på revisorer som reviderar företag av allmänt intresse, ersätter en rekommendation från år 2000.²⁰ Den innehåller bl.a. följande. Den offentliga tillsynsmyndigheten bör ha det yttersta ansvaret för den externa kvalitetskontrollen av revisorer som granskar företag av allmänt intresse. En revisor bör inte verka som inspektör, men kan få delta som biträde till en inspektör i egenskap av expert. En kvalitetskontroll ska omfatta bl.a. en bedömning av hur revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem är utformat. Tillsynsmyndigheten bör årligen rapportera om kvalitetskontrollens övergripande resultat.

Revisorslagens utgångspunkt är att Revisorsnämnden ansvarar för all tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag, av vilken den externa kvalitetskontrollen är en del (se 3 §). Av 28 § följer att revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

Revisorsnämnden har föreskrivit att revisorer, i den omfattning som nämnden bestämmer, ska vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av Revisorsnämnden (se 10 § RNFS 2001:2). Enligt 17 § revisorsförordningen ska nämnden ta ut en avgift av revisorn för kvalitetskontrollen. Nämnden har föreskrivit att avgiftens storlek efter slutförd kontroll ska bestämmas med beaktande av kontrollantens arbete, tidsspillan och utlägg.

Även FAR SRS bedriver kvalitetskontroll av lagstadgad revision. I syfte att undvika dubbelarbete träffade Revisorsnämnden och FAR SRS år 2003 en överenskommelse om samarbete om kvalitetskontroll. Tanken är att den kvalitetskontroll som FAR SRS utför ska utgöra ett underlag för Revisorsnämndens tillsyn.

FAR SRS kvalitetskontroll omfattar revisionsverksamhet samt sådana frågor som hänger samman med revisionsföretagets opartiskhet eller självständighet vid utövandet av revisionsverksamhet. Ansvaret för kvalitetskontrollen åvilar FAR SRS kvalitetsnämnd. Kontrollerna utförs av särskilda kvalitetskontrollanter. De utses av kvalitetsnämnden och ska

¹⁹ Se not avsnitt 4.2.1.

²⁰ Kommissionens rekommendation 2001/256/EG av den 15 november 2000 om kvalitets-säkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav (EGT L 91, 31.3.2001, s. 91).

vara medlemmar av FAR SRS. Kontrollanten ska vara oberoende i förhållande till det revisionsföretag och den revisor som granskas.

Kvalitetskontrollanten ska upprätta en rapport över kontrollen. Om revisionsföretaget saknar eget kvalitetskontrollsystem eller detta visar sig otillräckligt, bedöms kvaliteten på utfört arbete i enskilda uppdrag och dokumentation över utförda uppdrag (substansgranskning). Kvalificerade revisorer med ansvar för riskfyllda revisionsuppdrag blir föremål för tätare kontroller.

Efter kontrollen ska kvalitetskontrollanten ha en muntlig genomgång med den granskade. En slutlig rapport ska sedan upprättas. Kvalitetsnämnden bedömer alla rapporter som avlämnas. Om det visat sig att en kvalificerad revisor inte uppfyller den kvalitetsnivå som följer av god revisorssed eller god revisionsned, kan nämnden besluta om ny kvalitetskontroll (omkontroll) inom högst ett år.

Enligt överenskommelsen ska FAR SRS snarast underrätta Revisorsnämnden om det under kontrollen framkommit vissa slag av allvarliga brister.

Vad som nu sagts om revisor gäller enligt överenskommelsen i tillämpliga delar även det revisionsföretag där revisorn är verksam.

Revisorsnämnden genomför kvalitetssäkring för att säkerställa att den kvalitetskontroll som FAR SRS utför bedrivs enligt de riktlinjer och anvisningar som parterna kommit överens om. Revisorsnämnden gör också egna kvalitetskontroller av det fåtal revisorer som inte omfattas av FAR SRS kvalitetskontroller.

Vid Revisorsnämndens kvalitetskontroller använder nämnden samma kontrollanter som FAR SRS för att utföra kontrollen. Kvalitetskontrollerna utförs huvudsakligen enligt de riktlinjer och kriterier som FAR SRS utarbetat. Kvalitetskontrollanten kan godkänna kvalitetsnivån, godkänna den med iakttagna brister eller underkänna den. Om den underkänns, öppnar Revisorsnämnden ett disciplinärende.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Enligt direktivet ska kvalitetskontrollen organiseras så att den är oberoende av de granskade revisorerna och revisionsföretagen samt så att den omfattas av offentlig tillsyn. Kontrollen ska, som huvudregel, ske minst vart sjätte år.

Kvalitetskontroll utgör en del av den tillsyn som Revisorsnämnden enligt 3 § revisorslagen ska utöva. Nämnden har med stöd av lagen föreskrivit att revisorer i den omfattning som nämnden bestämmer ska vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av Revisorsnämnden. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i lag eller förordning. Däremot klargörs i revisorsförordningen att nämnden får ta ut en avgift av revisorn för kontrollen.

Som utredningen föreslår bör en grundläggande bestämmelse om kvalitetskontroll tas in i revisorslagen. Av bestämmelsen bör framgå med vilken frekvens kontrollen ska ske, dvs. minst vart sjätte år (jfr artikel 29.1 h).

Direktivet innehåller särskilda bestämmelser om kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse. För dessa revisorer gäller att de ska genomgå den föreskrivna kvalitetskontrollen oftare än andra revisorer, nämligen vart tredje år. Direktivet ger dock medlemsstaterna en möjlighet att begränsa genomförandet till revisorer och registrerade revisionsbolag som revider-

ar företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (se artikel 39).

Enligt den hittillsvarande svenska ordningen för kvalitetskontroll ska en sådan ske vart femte år. Enligt FAR SRS kriterier ska dock revisorer som innehar riskfyllda revisionsuppdrag vara föremål för tätare kontroller.

I likhet med utredningen anser regeringen, med hänsyn till den kostnad som kvalitetskontrollen för med sig, att det inte är tillräckligt motiverat att ställa krav på ett tätare intervall mellan kontrollerna än vad som är obligatoriskt enligt direktivet. Det bör i sammanhanget dock betonas att kontrollen enligt regeringens förslag ska ske minst vart sjätte (tredje) år. Det innebär att Revisorsnämnden, inom ramen för ett riskbaserat arbets sätt, kan kontrollera revisorer med högriskuppdrag oftare än så. Detta kan t.ex. bli aktuellt vid kontroll av revisorer som innehar revisionsuppdrag i mycket stora men icke noterade företag.

Som framgår av det anförda kräver inte direktivet en kontroll vart tredje år av revisorer eller registrerade revisionsbolag, som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper har upptagits på en marknad (enbart) utanför EES. Enligt regeringens mening talar emellertid goda skäl för att den tätare kontrollen ska gälla även sådana revisorer och registrerade revisionsbolag. Därmed jämföras revisionsuppdrag av samma slag, oavsett på vilken reglerad marknad (eller motsvarande) som revisionsklienten är noterad. Den tätare kvalitetskontrollen torde också stå i överensstämmelse med vad som krävs i fråga om kvalitetskontroll i bl.a. USA.

En grundläggande fråga i sammanhanget är att kvalitetskontrollen ska vara oberoende och stå under offentlig tillsyn (jfr artikel 29.1 a). Revisorsnämnden är ytterst ansvarig för kontrollen. Direktivet i sig får anses inte lägga hinder i vägen för dagens ordning där FAR SRS och yrkesverksamma revisorer deltar i det praktiska arbetet.

Direktivet (artikel 29) innehåller även tämligen detaljerade regler om hur kvalitetskontrollen ska utföras, regler som främst har tillsynsmyndigheten som adressat.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att direktivets bestämmelser om hur kvalitetskontrollen ska utföras är förenliga med hur kvalitetskontrollen i dag hanteras av Revisorsnämnden och FAR SRS. Emellertid anser regeringen att det, för att direktivet ska anses vara korrekt genomfört (jfr avsnitt 15), behövs författningsbestämmelser som motsvarar direktivets bestämmelser. Regeringen avser att senare ta ställning till i vilken utsträckning sådana bestämmelser bör tas in i förordning.

Enligt artikel 29.1 j första meningen ska en rekommendation som en revisor får inom ramen för kvalitetskontrollen följas upp inom rimlig tid av revisorn. Till skillnad från de övriga bestämmelserna i artikeln riktar sig bestämmelsen alltså till revisorn. Bestämmelsen bör enligt regeringens mening lämpligen genomföras genom att Revisorsnämnden antar föreskrifter om kvalitetskontroll (jfr nedan om ett nytt normgivningsbemyndigande). Att en revisor som inte vidtar lämpliga åtgärder med anledning av förekommande brister kan bli föremål för disciplinära åtgärder följer av överenskommelsen mellan FAR SRS och Revisors-

nämnden samt 32 § revisorslagen (jfr direktivets artikel 29.1 j andra meningen).

Inte minst kan den ovan nämnda nya rekommendationen från EG-kommissionen föranleda nya lösningar i fråga om revisorer som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Frågan behandlas inte i denna lagrådsremiss.

12 Disciplinära åtgärder m.m.

Regeringens förslag: Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgift tas bort.

Regeringens bedömning: Revisorsnämnden har erforderliga möjligheter att vid behov underlåta att vidta disciplinära åtgärder. Någon lagändring i det avseendet behövs därför inte.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer i stort med regeringens bedömning och förslag. Utredningen har föreslagit att det införs en möjlighet för Revisorsnämnden att underlåta att meddela sanktion om det finns särskilda skäl (se betänkandet s. 245 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt utredningens bedömning och förslag eller lämnat dessa utan invändning.

Bakgrund: Enligt artikel 30 i direktivet ska medlemsstaterna ha effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras. Det anges att medlemsstaterna ska föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag som inte följer direktivets bestämmelser samt se till att vidtagna åtgärder och utdömda påföljder offentliggörs. Artikel 30 motsvarar i viss mån artikel 26 i 1984 års revisorsdirektiv, men det nya direktivets bestämmelser är mer detaljerade och ställer strängare krav på sanktionssystemet.

Av revisorslagen följer att Revisorsnämnden utövar tillsyn över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag samt prövar disciplinära åtgärder m.m. (3 §). Revisorena och revisionsbolagen är skyldiga att låta nämnden granska handlingar som hör till verksamheten och lämna uppgifter som behövs för tillsynen (28 §). Bestämmelser om disciplinära åtgärder finns i 32–35 §§. Godkännande eller auktorisation kan upphävas, om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Detsamma gäller om vissa avgifter inte betalas. Om det finns förmildrande omständigheter, kan nämnden i stället meddela varning eller, om det är tillräckligt, en erinran. Om det finns särskilda skäl, får varning förenas med en straffavgift. Motsvarande gäller för registrerade revisionsbolag.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Reglerna om disciplinära åtgärder m.m. uppfyller direktivets krav

Revisorslagen innehåller, som anges i det föregående, bestämmelser som ger Revisorsnämnden behörighet att utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag. Kompletterande bestämmelser finns i förordningen (1995:665) om revisorer och i Revisorsnämndens föreskrifter. Med stöd av dessa bestämmelser utövar Revisorsnämnden ett omfattande arbete i syfte att upptäcka och ingripa mot revisorer som inte är lämpliga att utöva revisionsverksamhet. Inom ramen för detta arbete bedriver nämnden också utredningsverksamhet som bl.a. omfattar systematisk och uppsökande tillsyn. Det nu beskrivna regelverket uppfyller direktivets krav på effektiva system för att upptäcka, rätta till och förhindra bristfällig revision (artikel 30.1).

När det gäller direktivets krav på effektiva, proportionella och avskräckande påföljder (artikel 30.2) finns, som beskrivs ovan, bestämmelser om disciplinära åtgärder i 32–35 §§ revisorslagen. Nämnden har möjlighet att tillgripa olika sanktioner beroende på hur allvarlig en försummelse anses vara. Den minst ingripande påföljden är erinran. Därutöver finns varning och den mest ingripande påföljden, som är upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering. Som utredningen har angett är systemet beprövat och har visat sig vara effektivt och avskräckande. Dessutom ger det, genom möjligheterna till sanktioner, utrymme för nyanserade bedömningar så att direktivets krav på proportionalitet kan upprätthållas.

De sanktioner som Revisorsnämnden kan besluta om varken påverkar eller påverkas av den skadeståndsskyldighet som kan åvila en revisor eller ett revisionsföretag i förhållande till revisionsklienten. Som utredningen har anfört är svensk rätt därför förenlig med direktivets krav på att sanktionerna inte ska påverka det civilrättsliga ansvaret (se artikel 30.2).

Vad slutligen gäller direktivets krav på att åtgärder och sanktioner på lämpligt sätt ska offentliggöras (artikel 30.3) kan följande sägas. Revisorsnämndens och domstols beslut om sanktioner är enligt bestämmelserna om allmänna handlingars offentlighet i princip tillgängliga för var och en (jfr 2 kap. 1 §, 3 § första stycket och 7 § andra stycket 2 tryckfrihetsförordningen). Revisorsnämndens avgöranden publiceras på nämndens webbplats. Besluten på webbplatsen publiceras i anonymiserat skick. Direktivets krav på offentliggörande är därmed tillgodosett.

Revisorsnämndens möjlighet att underlåta att meddela sanktion

Revisorslagen innehåller inte någon bestämmelse om att nämnden, när de förutsättningar som anges i lagen är uppfyllda, kan låta bli att vidta en disciplinär åtgärd. Utredningen har ansett att nämnden i vissa fall bör ha en uttrycklig sådan möjlighet. Regeringen instämmer i att nämnden bör kunna underlåta att meddela sanktioner. I annat fall kan disciplinsystemet framstå som stelbent och ge upphov till oönskade konsekvenser i enskilda fall. Det rör sig om sådana undantagsfall då till och med en erinran framstår som en oproportionerligt sträng påföljd med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Som *Revisorsnämnden* har fram-

hållit bör nämnden, när det bedöms lämpligt, kunna göra allmänna uttalanden som går ut på att nämnden under en viss tid inte kommer att ingripa disciplinärt mot ett visst förfarande.

De sanktioner som det torde vara aktuellt att underlåta att meddela är de – i förhållande till upphävande av godkännande eller auktorisation – mindre ingripande sanktionerna varning och erinran. Här bör emellertid framhållas att bestämmelserna om dessa sanktioner är diskretionära. Enligt regeringens bedömning är någon ändring av lagen därför inte nödvändig.

Revisornämndens möjlighet att besluta om straffavgift bör tas bort

Som anges i det föregående kan en varning förenas med straffavgift (se 32 § revisorslagen). Straffavgift för revisorer infördes genom 1995 års revisorslag. Det ansågs finnas ett behov av en ingripande påföljd för de fall då en revisor skaffar sig inkomster på ett sätt som strider mot gällande revisorsregler eller på annat sätt gör sig skyldig till en allvarlig överträdelse av reglerna samtidigt som grund för upphävande av hans eller hennes godkännande eller auktorisation inte föreligger (se prop. 1994/95:152 s. 57 f. och 75).

Möjligheten att upphäva godkännande och auktorisation för en revisor liksom registreringen för ett registrerat revisionsbolag är av stor betydelse för efterlevnaden av bestämmelserna om revision och för att upprätthålla en hög kvalitet bland revisorer. Systemet med upphävande, varning och erinran fyller således en viktig funktion. Direktivet får också anses innefatta krav på ett system med dessa inslag. Som utredningen har angett kan direktivet dock knappast anses kräva att det ska finnas en möjlighet att vid varning även förordna om en straffavgift. Frågan är därför om det finns tillräckliga skäl att behålla bestämmelsen om straffavgift.

Utredningen är tveksam till om straffavgifter har någon avskräckande effekt för efterlevnaden av gällande regler. Remissinstanserna har inte angett någon annan uppfattning. Revisornämnden har beslutat om straffavgifter i mycket liten omfattning och har enligt uppgift på senare år helt upphört att besluta om sådana avgifter (se betänkandet s. 254 f.). Som utredningen har angett bör straffavgifter också allmänt sett användas med försiktighet. Med hänsyn till det nu sagda delar regeringen utredningens uppfattning att det inte finns tillräckliga skäl att behålla möjligheten att förena varning med straffavgift. Regeringen föreslår därför att Revisornämndens möjlighet att besluta om straffavgift tas bort.

13 Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

Regeringens förslag: Revisornämnden ska på begäran få lämna ut uppgifter till motsvarande tillsynsorgan i andra länder inom EES eller i Schweiz. Nämnden ska även få inhämta utredning från utländska tillsynsorgan.

Regeringens bedömning: Direktivets grundläggande bestämmelser om offentlig tillsyn av revisorer och revisionsföretag samt om samarbete mellan tillsynsmyndigheter föranleder inga ändringar av svensk rätt i övrigt. Inte heller bör bestämmelserna om medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av varandras regleringar medföra några ändringar i svensk rätt.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning (se betänkandet s. 257 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning. Dock har *Revisorsnämnden* ansett att bestämmelserna om nämndens utlämnande av uppgifter bör kompletteras med en bestämmelse som innebär att nämnden får kräva att utlämnade uppgifter inte får användas för annat än revisorstillsyn.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Ett effektivt system för offentlig tillsyn

Artikel 32 i direktivet innehåller grundläggande bestämmelser om hur den offentliga tillsynen över lagstadgad revision och kvalificerade revisorer ska vara organiserad. Där anges bl.a. hur personer i tillsynsorganets ledning ska tillsättas (artikel 32.3). Vidare föreskrivs i artikeln att tillsynsorganet ska ha det yttersta ansvaret för bl.a. godkännande och registrering av revisorer och revisionsföretag samt för fortbildning och kvalitetssäkring (artikel 32.4), att tillsynsorganet ska ha rätt att vid behov göra utredningar (artikel 32.5), att öppenhet och insyn ska gälla (artikel 32.6) och att tillsynssystemet ska ha tillräckliga medel (artikel 32.7). Några motsvarande bestämmelser om offentlig tillsyn finns inte i 1984 års revisorsdirektiv.

Revisorsnämnden är svensk tillsynsmyndighet och ska bl.a. pröva frågor om godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsbolag. Nämnden ska också utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag. Nämnden har även till uppgift att pröva frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag samt att ansvara för att god revisionssektor utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (3 § revisorslagen). Ytterligare bestämmelser om nämndens uppgifter finns i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden. I instruktionen anges bl.a. att nämnden ska utöva tillsyn i syfte att säkerställa att godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag driver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga yrkesetiska krav (1 § punkten 2). Vidare anges att nämnden ska ledas av en myndighetschef (2 §) samt att det inom nämnden ska finnas ett särskilt beslutsorgan, Tillsynsnämnden, som ska besluta om föreskrifter och pröva frågor om disciplinära åtgärder m.m. (3 §). Slutligen anges att ordförande, ledamöter och ersättare i tillsynsnämnden utses av regeringen (8 §).

Revisorsnämnden har ett omfattande tillsynsansvar över svensk revisionsverksamhet. Till nämndens uppgifter hör att pröva frågor om godkännande, auktorisation, registrering och disciplinära åtgärder samt att

ansvara för god revisorssed och god revisionsned (se avsnitt 4.1). Lika med utredningen anser regeringen att direktivets krav avseende principer för offentlig tillsyn genom den nuvarande regleringen och de författningsändringar som kommer att genomföras med anledning av direktivet är tillgodosedda.

När det gäller direktivets bestämmelser om att de personer som deltar i ledningen ska tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande (artikel 32.3) bör framhållas att Tillsynsnämndens ordförande och ledamöter utses, som tidigare nämnts, av regeringen. Även myndighetschefen utses – på motsvarande sätt som andra myndighetschefer – av regeringen. Som utredningen har angett bör detta förfarande anses uppfylla direktivets krav på oberoende och öppenhet.

Vad slutligen gäller direktivets krav på att tillsynsorganet ska ha tillräckliga medel och finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan (artikel 32.7) delar regeringen utredningens bedömning i det att nämndens verksamhet, som är avgiftsfinansierad, står säker och fri i den bemärkelse som avses i direktivet.

Sammantaget anser regeringen således att direktivets bestämmelser om principer för offentlig tillsyn inte föranleder några ändringar i svensk rätt.

Samarbete mellan offentliga tillsynssystem

Enligt artikel 33 i direktivet ska medlemsstaterna se till att den offentliga tillsynen regleras på ett sätt som möjliggör ett effektivt samarbete på gemenskapsnivå. I varje medlemsstat ska ett särskilt organ svara för detta. Några motsvarande bestämmelser finns inte i 1984 års revisorsdirektiv.

Av de svenska bestämmelserna om Revisorsnämndens uppgifter framgår det inte uttryckligen att nämnden har ett särskilt ansvar för samarbetet på gemenskapsnivå. I praktiken är det nämnden som ansvarar för samarbetet med tillsynsmyndigheter i andra länder. Enligt förordningen med instruktion för revisorsnämnden har nämnden till uppgift att följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta internationella förhållanden som har och kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionsned (1 § 7). Som utredningen kommer fram till följer det av de nu angivna bestämmelserna att nämnden ska svara för sådant effektivt arbete på gemenskapsnivå som direktivet talar om.

Hemlandskontroll m.m.

Artikel 34 i direktivet innehåller bestämmelser om att medlemsstaternas regleringar ska följa principen om hemlandskontroll samt att ytterligare krav inte får ställas beträffande lagstadgad revision av dotterföretag och företag inom EES vars överlåtbara värdepapper handlas på en reglerad marknad. 1984 års revisorsdirektiv innehåller inte några motsvarande bestämmelser.

När det gäller direktivets krav på hemlandskontroll, dvs. att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget har godkänts (artikel 34.1), vill regeringen framhålla följande. Revisors-

nämnden utövar tillsyn över revisionsverksamhet samt över godkända och auktoriserade revisorer och registrerade revisionsbolag. Nämnden kan endast registrera aktiebolag och handelsbolag som revisionsbolag. Ett aktiebolag ska ha sitt säte i Sverige. Ett handelsbolag kan inte registreras om det inte har sitt säte i Sverige (jfr 4 och 11 §§ handelsregisterlagen [1974:157]). Detta överensstämmer med direktivets principer om hemlandskontroll.

Vad gäller förbudet mot regler om särskild revision av dotterföretag (artikel 34.2) innehåller svensk rätt visserligen bestämmelser som innebär att till revisor i ett dotterföretag bör en av moderföretagets revisorer utses (se 9 kap. 20 § aktiebolagslagen och 20 § revisionslagen). Som utredningen anger kan bestämmelserna inte anses innebära att det ställs särskilda krav på revisorerna i dotterföretaget. Svensk rätt bör alltså anses förenlig med direktivets krav i denna del.

Beträffande direktivets regler om att det inte får ställas upp särskilda krav på företag inom EES vars överlåtbara värdepapper handlas på en reglerad marknad i en annan stat än den där det har sitt säte (artikel 34.3) delar regeringen utredningens bedömning att svensk rätt inte uppställer några sådana krav. Några regler i svensk rätt är således inte påkallade heller i denna del.

Revisorsnämnden är behörig myndighet

Direktivet innehåller bestämmelser om att medlemsstaterna ska utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i direktivet samt underrätta kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts. Dessutom anges att behöriga myndigheter ska organiseras så att någon intressekonflikt inte uppstår (artikel 35). Bestämmelserna saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Revisorsnämnden är redan i dag den svenska myndighet som kvalificerar revisorer och registrerar revisionsbolag, utövar tillsyn över deras verksamhet samt ansvarar för utredningar och påföljder. Regeringen föreslår i denna lagrådsremiss att nämnden även ska svara för registrering och kvalitetskontroll (se avsnitt 8 och 11). Nämnden är även den myndighet som har kontakter med tillsynsmyndigheter i andra länder för samarbete och informationsutbyte. Revisorsnämnden är således den myndighet som kommer att svara för de uppgifter som föreskrivs enligt direktivet. Som utredningen anger synes någon generell författningsföreskrift om detta inte vara nödvändig. Direktivets krav på underrättelseskyldighet när en revisor entledigas eller avgår i förtid (artikel 38) behandlas särskilt (se nedan avsnitt 16.2).

Regeringen har för avsikt att underrätta kommissionen om att Revisorsnämnden ska svara för de aktuella uppgifterna.

Tystnadsplikt och samarbete mellan medlemsstaterna

Artikel 36 innehåller bestämmelser om tystnadsplikt och reglerings-samarbete mellan medlemsstaterna. Myndigheterna i medlemsstaterna ska samarbeta och bistå varandra samt utbyta information och samverka i utredningar i samband med lagstadgade revisioner (artikel 36.1). Där

finns också bestämmelser om tystnadsplikt för anställda m.fl. vid behöriga myndigheter (artikel 36.2 och 36.3), om när en myndighet ska lämna ut uppgifter till en annan myndighet och när uppgiftslämnande får vägras (artikel 36.4), bestämmelser om underrättelseskyldighet (36.5) samt bestämmelser om när en myndighet kan begära utredning hos en annan myndighet (artikel 36.6). Slutligen anges att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter (artikel 36.7). Nu nämnda bestämmelser saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

Svenska bestämmelser om tystnadsplikt och förbud att lämna ut uppgifter i allmän verksamhet finns i sekretesslagen (1980:100) och i sekretessförordningen (1980:657). Enligt 8 kap. 6 § sekretesslagen gäller sekretess i statlig myndighets verksamhet som består i bl.a. utredning, tillståndsgivning och tillsyn i den utsträckning regeringen föreskriver det. Regeringen har genom bestämmelser i sekretessförordningen förordnat om sekretess för utredning, tillsyn och tillståndsgivning hos Revisorsnämnden (se 2 § och bilagan, punkt 114). Sekretess gäller vidare under vissa förutsättningar för enskilda personliga och ekonomiska förhållanden i ärenden om bl.a. godkännande eller auktorisation av revisor (9 kap. 12 § andra stycket sekretesslagen). Sekretesslagen innehåller även bestämmelser om förbud att röja eller utnyttja sekretessbelagda uppgifter för myndighet där uppgiften är sekretessbelagd eller för anställda m.fl. hos myndigheten (1 kap. 6 §). Dessutom innehåller revisorsförordningen vissa bestämmelser om att Revisorsnämnden ska lämna upplysningar och underrättelser samt utfärda intyg till motsvarande myndigheter inom EES (13 och 14 §§).

När det gäller direktivets bestämmelser om utlämnande av handlingar och uppgifter mellan tillsynsmyndigheter (artikel 36.1, 36.5 och 36.6) instämmer regeringen i utredningens bedömning att sekretesslagen inte behöver ändras för att Revisorsnämnden ska få lämna ut handlingar och uppgifter till behöriga utländska myndigheter. Enligt sekretesslagen får nämligen sekretessbelagda uppgifter röjas för bl.a. utländsk myndighet om utlämnande sker i enlighet med särskild föreskrift om detta i lag eller förordning (1 kap. 3 § tredje stycket). Med utländsk myndighet förstås även utländskt privaträttsligt organ som fullgör myndighetsuppgifter, i varje fall när det är fråga om myndighetsutövning (jfr prop. 1986/87:151 s. 148 f.).

Som utredningen anger finns det emellertid skäl att införa bestämmelser i revisorslagen om utlämnande av uppgifter till tillsynsorgan i andra länder inom EES. Regeringen föreslår därför att det i lagen anges att Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter inom EES om uppgifterna behövs där för motsvarande utredning, tillsyns- och tillståndsprövning som följer av revisorslagen. Denna möjlighet bör gälla även i förhållande till Schweiz, som en konsekvens av att revisorer från det landet redan enligt gällande revisorslag i väsentliga avseenden jämställs med revisorer från EES-länder. Därigenom möjliggörs också ett fördjupat samarbete mellan Revisorsnämnden och motsvarande tillsynsorgan i Schweiz.

Utlämnande av uppgifter får enligt direktivet vägras under vissa förutsättningar, bl.a. med hänvisning till rikets säkerhet, allmän ordning eller att rättsliga förfaranden har inletts eller avslutats rörande samma handlingar (artikel 36.4). Redan den omständigheten att 1 kap. 3 § tredje

stycket sekretesslagen inte medför någon förpliktelse att lämna ut uppgifter utan enbart har till funktion att ange när uppgifter får lämnas ut medför emellertid att de nämnda omständigheterna kan beaktas av Revisorsnämnden vid prövningen av om uppgiftslämnande bör äga rum. Som utredningen föreslår bör det av bestämmelserna som ett förtydligande framgå att uppgifter inte får lämnas ut i den praktiskt viktiga situationen att samma sak redan prövas eller har prövats inom nämnden (jfr artikel 36.4).

Revisorsnämnden har ansett att den föreslagna bestämmelsen bör kompletteras med en bestämmelse som innebär att nämnden får kräva att utlämnade uppgifter inte får användas för annat än revisorstillsyn. Enligt direktivet får en myndighet som erhåller information dock använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt direktivet och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag (se artikel 36.4 sista stycket). Av detta följer att bestämmelser av det slag som nämnden har föreslagit synes vara överflödiga såvitt gäller utlämnande av uppgifter till myndigheter inom EES. Det får anses vara upp till det mottagande landet att enligt direktivet reglera hur man ska hantera den information man får från utländska myndigheter. En dylik regel synes emellertid berättigad avseende Schweiz. Regeringen återkommer i avsnitt 16.3 till frågan om vad som i detta avseende bör gälla i fråga om utlämnande av uppgifter till myndigheter utanför EES.

Vad gäller direktivets bestämmelser om tystnadsplikt (artikel 36.2–36.4) instämmer regeringen i utredningens bedömning att bestämmelserna i 1 kap. 6 § sekretesslagen torde uppfylla direktivets krav (jfr ovan under Bakgrund och prop. 1999/2000:94 s. 57). Några lagändringar bedöms alltså inte vara motiverade i denna del.

När det slutligen gäller direktivets bestämmelser om en tillsynsmyndighets rätt att begära att en utredning görs av en myndighet i en annan stat (artikel 36.6) delar regeringen utredningens bedömning att det, av tydlighetsskäl, bör införas en bestämmelse i revisorslagen där det anges att Revisorsnämnden kan begära att en myndighet i ett annat land ska göra viss utredning.

Enligt vad som framgår av avsnitt 16.3 bör Revisorsnämnden ha möjlighet att inhämta vissa uppgifter som efterfrågas av utländska myndigheter.

14 Val och entledigande av revisorn

14.1 Upphörande av revisorsuppdrag i stiftelser

Regeringens förslag: En revisor i en stiftelse ska ha möjlighet att lämna uppdraget utan att en ny revisor har utsetts. Revisorn ska i ett sådant fall anmäla detta hos den som har utsett honom eller henne.

Skyldigheten för en revisor att anmäla till tillsynsmyndigheten att ett uppdrag har upphört ska gälla även i de fall då en revisor vars uppdrag gäller tills vidare har lämnat sitt uppdrag utan att en ny revisor har utsetts.

Promemorians förslag (Ds 2007:7): Överensstämmet med regeringens förslag (se promemorian s. 87).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot promemorians förslag.

Förslaget i utkastet till lagrådsremiss: Överensstämmet med regeringens förslag (se utkastet s. 46 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget i utkastet till lagrådsremiss.

Bakgrund: En revisor i en stiftelse utses för bestämd tid eller tills vidare. Stiftaren eller den som annars enligt stiftelseförordnandet ska utse revisorn har alltså rätt att bestämma om mandattiden ska vara begränsad eller inte. I stiftelselagen finns bestämmelser om för vilken tid en revisors uppdrag gäller, hur uppdraget upphör och vad som gäller om ett uppdrag för bestämd tid upphör i förtid (se 4 kap. 7 §). Bestämmelserna är tvingande och innebär att uppdraget för en revisor som utsetts tills vidare upphör när en ny revisor har utsetts.

Som lagtexten har utformats synes det osäkert om en revisor, som är utsedd tills vidare, kan lämna sitt uppdrag innan en ny revisor har utsetts. Däremot kan en revisor som har utsetts för bestämd tid när som helst entledigas av den som har utsett honom eller henne. En revisor som har utsetts för bestämd tid kan också avgå i förtid genom att anmäla det hos den som har utsett honom eller henne. Om ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, ska revisorn anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning. Det finns emellertid inga regler om anmälningsskyldighet för det fall att ett revisorsuppdrag som gäller tills vidare skulle upphöra innan revisorn har avgett revisionsberättelse för det senast förflutna räkenskapsåret. Stiftelselagen överensstämmet i detta avseende inte med aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar, som innebär att anmälningsskyldigheten alltid gäller om en revisors uppdrag upphör vid en annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie bolags- eller föreningsstämma (se 9 kap. 22–24 §§ aktiebolagslagen och 8 kap. 8 § lagen om ekonomiska föreningar). Skälet för den regleringen är att den situationen i många fall är jämförbar med situationen att revisorns uppdrag upphör i förtid (se prop. 1994/95:152 s. 50 f.).

Av revisionslagens bestämmelser följer att ett uppdrag att vara revisor tills vidare i ett företag upphör, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra utan att ny revisor utses (22 § andra stycket). Revisionslagen är inte tillämplig på företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag (2 §). Den är alltså inte tillämplig på stiftelser.

Nu nämnda frågor regleras inte i revisorsdirektivet men har samband med kravet på att saklig grund ska krävas för entledigande av revisorn (se avsnitt 14.2).

Skälen för regeringens förslag: Den nuvarande regleringen i 4 kap. 7 § stiftelselagen synes innebära att en revisor som har utsetts tills vidare och som vill lämna sitt uppdrag inte kan göra detta förrän en ny revisor har utsetts. Regeln har ibland kritiserats och det har gjorts gällande att även en revisor som utsetts tills vidare rimligen bör tillåtas att lämna sitt uppdrag innan en ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn anmäler detta hos den som har utsett honom eller henne eller entledigas av någon som har rätt att göra det. Bestämmelsen om att revisorn vid en förtida avgång ska anmäla detta till tillsynsmyndigheten syftar bl.a. till att motverka missbruk, som kan bestå i påtryckningar i syfte att hindra revisorn från att avslöja besvärande omständigheter i revisionsberättelsen. Anmälningsskyldigheten gäller även när revisorn själv avsäger sig uppdraget i förtid.

För det fall revisorns uppdrag gäller tills vidare gäller inte bestämmelsen om anmälningsskyldighet. I det fallet kan nämligen inte uppdraget med nuvarande reglering sägas upphöra i förtid (jfr prop. 1994/95:152 s. 50 f.). De nuvarande bestämmelserna i 4 kap. 7 § stiftelselagen innebär alltså att en revisor som utsetts tills vidare inte kan lämna sitt uppdrag förrän en ny revisor har utsetts, även om det skulle finnas goda skäl för uppdragets upphörande. Detta kan sägas stämma mindre väl överens med revisorns roll som stiftelsens förtroendeman. Den som innehar en sådan förtroendeställning bör kunna entledigas när uppdragsgivaren inte längre har något förtroende för honom eller henne (se prop. 1997/98:99 s. 142). Enligt god revisorssed torde för övrigt en revisor vara skyldig att avsäga sig sitt uppdrag, om han eller hon inte bereds tillfälle att inom rimlig tid utföra någon granskning av klientens redovisningshandlingar (se Revisorsnämndens beslut D 16/04).

Mot den nu beskrivna bakgrunden föreslår regeringen att ett uppdrag att vara revisor tills vidare ska kunna upphöra, om revisorn avsäger sig uppdraget och anmäler detta hos den som har utsett honom eller henne eller om revisorn entledigas av någon som har rätt att göra det.

Av god revisorssed följer att en revisor har ett ansvar för att så långt möjligt avsluta sitt uppdrag på ett sådant sätt att stiftelsen inte skadas. För det fall stiftelsen inte utser någon ny revisor, har tillsynsmyndigheten möjlighet att förordna en sådan (se 4 kap. 8 § stiftelselagen).

Skyldigheten att anmäla till tillsynsmyndigheten att revisorsuppdraget har upphört (se 4 kap. 7 § fjärde stycket stiftelselagen) bör enligt regeringens mening gälla även för det fall att ett revisorsuppdrag som gäller tills vidare upphör på grund av avsägelse eller entledigande. Vidare föreslås att det i lagtexten klargörs att den som har utsett revisor i stiftelsen ska vidta åtgärder för att utse en ny revisor, om den tidigare revisorn lämnar sitt uppdrag utan att någon ny har utsetts eller om revisorn är förhindrad att utföra uppdraget på grund av bestämmelserna om jäv i 4 kap. 6 § stiftelselagen. Regleringen bör vara tvingande och alltså inte kunna åsidosättas genom bestämmelser i stiftelseförordnandet.

14.2 Saklig grund för entledigande

Regeringens förslag: En revisor ska kunna entledigas i förtid endast om det finns saklig grund för entledigandet. Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet för detta. Kopior av revisorns och revisionsklientens anmälningar till Bolagsverket ska fogas till revisionsberättelsen.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning (se betänkandet s. 275 f.). Utredningen föreslår dock att Bolagsverket, när en registreringsanmälan görs, ska pröva om det har funnits saklig grund för entledigandet av revisorn.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot utredningens bedömning. Några remissinstanser, bl.a. *Revisorsnämnden* och *Sveriges advokatsamfund*, har ifrågasatt om Bolagsverket ska göra en prövning av om det har funnits saklig grund för entledigandet av revisorn. Flera ytterligare remissinstanser, t.ex. *Bolagsverket* och *FAR SRS*, har begärt ytterligare ledning i fråga om vad som ska anses vara saklig grund för entledigande av revisorn. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har ansett att den aviserade inskränkningen av revisionsplikten bör anses som en saklig grund. Vidare har *Bolagsverket* ifrågasatt om inte revisorns och revisionsklientens skyldighet att underrätta Bolagsverket om skälen för entledigandet har fått en alltför långtgående utformning.

Förslaget i utkastet till lagrådsremiss: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har ansett att det inte ska krävas saklig grund för entledigande av revisorn.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Val av revisor

Enligt direktivets artikel 37, som saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv, ska en revisor som utför lagstadgad revision som huvudregel utses av den reviderade verksamhetens stämma. Under förutsättning att revisorns opartiskhet och självständighet kan garanteras, får dock medlemsstaterna tillåta att valet av revisor sker i annan ordning.

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

Huvudregeln i svensk rätt är att revisorn utses av stämman. I t.ex. ett aktiebolag ska revisorerna som huvudregel väljas av bolagsstämman (9 kap. 8 § aktiebolagslagen). Om bolaget ska ha flera revisorer, får en eller flera av dem, dock inte alla, utses på annat sätt. Det finns dock undantag från huvudregeln. Ett exempel är handelsbolag – som saknar stämma – i vilka revisorn utses av bolagsmännen gemensamt, om de inte har kommit överens om annat. Vidare finns det i den associationsrättsliga lagstiftningen särskilda bestämmelser om att t.ex. länsstyrelsen eller Finansinspektionen under vissa förutsättningar får eller ska utse en revisor att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Det centrala för direktivets reglering är att revisorn utses på ett sätt som borgar för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Enligt regeringens uppfattning uppfyller det associationsrättsliga regelverket, tillsammans med revisorns skyldighet att för varje uppdrag i revisions-

verksamheten analysera sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen, detta krav.

Det ska krävas saklig grund för att entlediga revisorn i förtid

I 9 kap. 22 § aktiebolagslagen anges att ett uppdrag som revisor upphör i förtid om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra. Anmälan ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Motsvarande bestämmelser finns även i annan associationsrättslig lagstiftning.

Enligt gällande rätt kan revisorn eller den som utsett honom eller henne säga upp ett revisionsuppdrag till upphörande i förtid utan att åberopa några skäl för detta. Frågan övervägdes senast under arbetet med den nya aktiebolagslagen (se prop. 2004/05:85 s. 324 med där gjord hänvisning). Det ansågs bl.a. att en sådan ordning skulle stämma mindre väl överens med revisorns roll som bolagets förtroendeman. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har intagit en motsvarande ståndpunkt i sitt remissvar över utkastet till lagrådsremiss.

Inte heller enligt direktivet behöver revisorn ange några skäl för sin förtida avgång. Av direktivet framgår däremot att revisionsklienten endast får entlediga revisorn om det finns saklig grund för entledigandet. Några undantag från denna regel medges inte. Syftet är att motverka den risk som kan finnas för att revisionsklienten entledigar revisorn i förtid eller tvingar revisorn att avgå i förtid för att förhindra att hon eller han i revisionsberättelsen lämnar uppgifter som är besvärande för klienten.

Regeringen föreslår med anledning av direktivet, i likhet med utredningen, att det i den associationsrättsliga lagstiftningen införs bestämmelser om att en revisionsklient får entlediga revisorn i förtid endast om det finns saklig grund för det.

Flera associationsrättsliga lagar möjliggör att en revisors uppdrag gäller tills vidare. Ett uppdrag som är utformat på så sätt kan sägas ge revisorn en tryggare ställning än om uppdraget är begränsat till viss tid och därefter måste bli föremål för förlängning för att fortsätta gälla. Samtidigt medför en ordning med uppdrag som gäller tills vidare att det med nödvändighet måste finnas en möjlighet för revisionsklienten – och revisorn – att vid någon tidpunkt låta uppdragsförhållandet upphöra. Revisorn är i ett sådant fall inte entledigad i förtid. Direktivets bestämmelser om entledigande bör tolkas så att de i ett sådant fall inte är tillämpliga, se artikel 38 som torde ta sikte på entledigande under en viss mandatperiod (jfr skäl 22).

En revisor som är utsedd tills vidare kan i vissa fall entledigas utan att någon ny revisor utses. En sådan bestämmelse finns i 22 § revisionslagen och en liknande bestämmelse föreslås i stiftelselagen (se avsnitt 14.1). För att motverka sådana situationer som direktivet avser att förebygga (se ovan) anser regeringen att saklig grund bör krävas för ett sådant entledigande.

Som huvudregel entledigas emellertid en revisor som är utsedd tills vidare genom att en ny revisor utses. Detta synes inte vara en sådan

risksituation som har föranlett direktivets bestämmelser om saklig grund. Det föreligger i ett sådant fall knappast heller någon risk för att revisionsklienten entledigar revisorn för att hindra att missförhållanden som revisorn har funnit ska ges spridning. En entledigad revisor är nämligen skyldig att förse en ny revisor med all relevant information om revisionsklienten, och den tillträdande revisorn är bunden av samma regelverk rörande revisionen som sin företrädare. Systemet, varigenom revisorer som är utsedda tills vidare entledigas genom att en ny revisor utses, bör under sådana omständigheter inte kompletteras med ett krav på saklig grund för entledigandet.

Den närmare innebörden av ”saklig grund” framgår inte av direktivet, fränsett att det anges att det förhållandet att uppdragsgivaren och revisorn har skilda åsikter om företagets redovisning eller revisorns revisionsåtgärder inte utgör en ”skäl原因 grund” som ger revisionsklienten rätt att entlediga revisorn i förtid (se artikel 38.1). Det kan noteras att den aktuella artikeln, till synes som synonyma uttryck, talar både om ”saklig grund” och ”skäl原因 grund” för entledigande. I den engelska språkversionen används enbart uttrycket ”proper grounds”. Regeringen anser i likhet med utredningen att uttrycket saklig grund bäst speglar direktivets syfte; revisorn ska bl.a. med hänsyn till hans eller hennes oberoende inte kunna entledigas om det inte finns en objektivt saklig grund för det.

Flera remissinstanser har begärt ytterligare ledning i fråga om vad som anses vara saklig grund för entledigande. I författningskommentaren ges ett par exempel på situationer i vilka saklig grund typiskt sett kan anses föreligga. Här kan sägas att det med hänsyn till syftet med artikeln inte bör komma i fråga att godta en blank förklaring från uppdragsgivaren att denne har förlorat förtroendet för revisorn som en saklig grund för ett förtida entledigande. Om emellertid förklaringen underbyggs med uppgifter som visar att uppdragsgivarens misstro mot revisorn är välgrundad, får det anses föreligga saklig grund i artikelns mening.

Anmälan av att ett revisionsuppdrag upphör i förtid

En revisor vars uppdrag upphör i förtid ska genast anmäla sin avgång för registrering hos Bolagsverket eller, såvitt avser stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning, hos länsstyrelsen. Revisorn ska i sin anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som uppdraget dittills har omfattat. Revisorn ska överlämna en kopia av sin anmälan till företagets styrelse. En kopia av anmälan ska också fogas till den revisionsberättelse som efterföljande revisor upprättar. Motsvarande anmälningskyldighet för revisionsklienten framgår av den associationsrättsliga lagstiftningen.

I direktivet finns bestämmelser av liknande slag. I artikel 38.2 anges sålunda att både revisionsklienten och revisorn ska underrätta den offentliga tillsynsmyndigheten om entledigandet eller den förtida avgången samt lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna för denna. Regeringen anser att svensk rätt i dessa delar överensstämmer med direktivet.

Enligt direktivet ska både revisorn och revisionsklienten lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna för entledigandet respektive den förtida avgången. Regeringen föreslår därför att regelverket kompletteras

med sådana bestämmelser. Med beaktande av vad som ovan har anförts om den risk som är förknippad med att en revisor, som är utsedd tills vidare, entledigas utan att en ny revisor utses, bör anmälningsskyldigheten såvitt gäller anledningen till att revisionsuppdraget upphör gälla även sådana fall.

Om den information som lämnas till Bolagsverket ska tjäna sitt syfte, måste den ges offentlighet. Kopior av såväl revisorns som revisionsklientens anmälningar till Bolagsverket bör därför fogas till nästkommande revisionsberättelse. Samma bestämmelser bör härvid gälla samtliga associationsformer.

En särskild fråga är om någon myndighet – närmast Bolagsverket – ska åläggas att göra någon form av bedömning av om de skäl som har åberopats av revisionsklienten utgör saklig grund för entledigandet. Regeringen menar att direktivet inte behöver tolkas på det sättet. Regeringen ser också, liksom bl.a. *Sveriges advokatsamfund*, betydande svårigheter med en sådan ordning. Bolagsverkets prövning bör därför endast ta sikte på att *någon* förklaring har lämnats, inte på dess innehåll.

Frågan om den som anmäler entledigandet eller avgången till Bolagsverket har lämnat en tillfredsställande förklaring bör följaktligen, i förekommande fall, prövas i en annan ordning. Ett entledigande kan föranleda att den som har entledigat revisorn blir skadeståndsskyldig mot revisorn. Det kan också föranleda att en anmärkning görs av bolagets nya revisor i revisionsberättelsen. Vidare kan ett stämmobeslut om att entlediga revisorn utan saklig grund vara ogiltigt enligt allmänna associationsrättsliga regler. Enligt regeringens mening krävs ingen ytterligare sanktion.

Frågor kring revisorns anmälan till Bolagsverket kan bli föremål för Revisorsnämndens prövning.

Härmed får direktivets krav på en tillfredsställande förklaring vara uppfyllt.

15 Revisionsutskott

Regeringens förslag: I ett börsnoterat företag ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottet ska ha den övergripande uppgiften att bereda styrelsens arbete med kontrollen av företagets finansiella rapportering. Minst en ledamot av utskottet ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Företaget ska kunna välja att låta revisionsutskottets uppgifter fullgöras av hela styrelsen. Detta förutsätter att minst en ledamot av styrelsen är oberoende och har redovisnings- eller revisionskompetens.

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som har framkommit vid revisionen samt rådgöra med utskottet i frågor som rör hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Regeringens bedömning: Några särskilda bestämmelser om att det av företagets årsredovisning ska framgå om företaget har ett revisionsutskott eller om företaget har valt att låta styrelsen utföra revisionsutskottets uppgifter behövs inte.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag och bedömning såvitt avser det av utredningen framlagda lagförslaget (se betänkandet s. 208 f. och 285 f.). Utredningen tar dock ställning för att direktivet i princip bör genomföras genom näringslivets självreglering; betänkandets lagförslag avses utgöra en tillfällig lösning med anledning av att självregleringen vid tiden för överlämnandet av betänkandet inte omfattade alla de aktiebolag som enligt direktivet ska omfattas av bestämmelserna. Utredningen föreslår vidare att det i årsredovisningslagen ska tas in bestämmelser om att det av företagets förvaltningsberättelse ska framgå om företaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har instämt i utredningens bedömning att direktivet – så snart detta bedöms vara möjligt med beaktande av tillämpningsområdet för Svensk kod för bolagsstyrning – såvitt avser revisionsutskott bör genomföras genom näringslivets självreglering. *Finansinspektionen* och *Nutek* har dock menat att direktivet bör genomföras i lag. De två myndigheterna har vidare ansett att alla företag av allmänt intresse som huvudregel bör ha ett revisionsutskott. Även *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* har förespråkat att bestämmelserna ges ett större tillämpningsområde; enligt föreningen bör företag vars värdepapper är upptagna till handel på en s.k. multilateral handelsplattform omfattas. Vidare har *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* ansett att vissa statliga och kommunala företag bör omfattas.

Enligt *Svenskt Näringsliv* och *Stockholmsbörsen AB* bör samtliga berörda företag kunna välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen. *Svenskt Näringsliv* har vidare ansett att det är olämpligt att ge revisionsutskottet uppgifter som anknyter till bolagets valberedning.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* har menat att kravet på att minst en av ledamöterna i revisionsutskottet ska vara oberoende bör preciseras. Några remissinstanser, bl.a. *Svenskt Näringsliv* och *Kollegiet för svensk bolagsstyrning*, har vidare ifrågasatt förslaget om att minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Förslaget i utkastet till lagrådsremiss: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. *Revisorsnämnden* har ansett att revisionsutskottet bör hålla sig informerat även om revisionen av bolagets förvaltning. *Kollegiet för svensk bolagsstyrning* och *Svenskt Näringsliv* har ånyo ifrågasatt kraven på att en person i revisionsutskottet ska ha kompetens i redovisnings- eller revisionsfrågor samt att denna person ska vara oberoende. *FAR SRS* har menat att revisionsutskottet inte bör ha till uppgift att granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Allmänt om revisionsutskott

Ett revisionsutskott (revisionskommitté) kan beskrivas som ett organ inom ett bolag (styrelsen) som har till uppgift att oberoende av företagsledningen övervaka bolagets redovisning och kontrollsystem. Syftet är att tydliggöra styrelsens ansvar för redovisningen och den interna kontrollen samt att förebygga att företagsledningen skaffar sig ett obehörigt inflytande över revisionen.

I tidigare lagstiftningsärenden har bedömningen gjorts att det inte bör införas något krav på revisionsutskott i lagstiftningen. Det har bl.a. anförts att det i svenska aktiebolag inte finns samma behov av komplett-erande kontroll av företagsledningen som i t.ex. USA. Se prop. 1997/98:99 s. 137 f. Detta hindrar inte att många större svenska företag, i linje med en internationell utveckling, numera ändå har revisionsutskott (jfr SOU 2004:47 s. 241 f.). Sedan ett par år tillbaka ska de aktiemarknadsbolag som följer Svensk kod för bolagsstyrning inrätta sådana utskott.

Koden bygger på principen följ eller förklara. Principen innebär att ett företag som tillämpar koden kan avvika från enskilda regler. I sådana fall måste företaget redovisa skälen till avvikelsen.

I koden regleras bl.a. revisionsutskottets uppgifter och sammansättning. För bolag med en mindre styrelse gäller att hela styrelsen kan fullgöra revisionsutskottets uppgifter, förutsatt att inte någon styrelseledamot som ingår i bolagsledningen deltar i arbetet. När det gäller styrelseledamöters oberoende finns vidare regler i noteringskraven för aktier på Nasdaq OMX Nordic Exchange Stockholm.

Även direktivet innehåller – till skillnad från 1984 års revisorsdirektiv – bestämmelser om revisionsutskott. Enligt artikel 41 ska företag av allmänt intresse som regel ha ett revisionsutskott. I skäl 24 till direktivet sägs att revisionsutskott och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regel efterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Revisionsutskottets uppgifter enligt direktivet är bl.a. att övervaka företagets finansiella rapportering, interna kontroll, internrevision och riskhanteringssystem. Utskottet ska vidare övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning samt granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet, särskilt när revisorn tillhandahåller företaget andra tjänster än revisionstjänster.

Formerna för den nya regleringen

Utredningen har ansett att direktivet ger utrymme för medlemsstaterna att, i stället för ett genomförande av direktivets bestämmelser om revisionsutskott genom lag, överlämna genomförandet till sådana självreglerande bolagsstyrningskoder som baseras på principen följ eller förklara. En förutsättning för en sådan lösning – som utredningen förordar – är dock enligt utredningen att självregleringen omfattar alla de företag som enligt direktivet ska omfattas av bestämmelserna om revisionsutskott.

Svensk kod för bolagsstyrning var tidigare bindande endast för bolag vars aktier var inregistrerade på börsen samt för bolag vars aktier var noterade och som hade ett marknadsvärde överstigande tre miljarder kronor. Sedan den 1 juli 2008 omfattar koden alla svenska aktiebolag med aktier upptagna till handel på en reglerad marknad. Det står också andra företag än de som formellt är bundna av koden fritt att självmant välja att tillämpa koden.

Den krets av företag som obligatoriskt omfattas av direktivets bestämmelser om revisionsutskott är alltså – bortsett från vissa finansiella företag – skyldiga att tillämpa kodens bestämmelser om revisionsutskott. Den diskrepans i fråga om tillämpningsområdet för de olika regelverken som har föranlett utredningen att föreslå en lagreglering av revisionsutskott torde i princip inte längre utgöra ett problem.

Frågan är dock om direktivet alls ger medlemsstaterna möjlighet att genomföra direktivet genom bestämmelser i självreglering.

En allmän princip är att EG-direktiv ska genomföras genom nationellt bindande regler. Härmed avses i första hand författningsbestämmelser. Bestämmelser som har utfärdats inom ramen för näringslivets självreglering torde normalt inte vara att betrakta som bindande föreskrifter i den angivna bemärkelsen, i synnerhet inte om de företag som omfattas av bestämmelserna har en möjlighet att avvika från dessa i enlighet med följlj eller förklara-modellen (jfr prop. 2005/06:140 s. 42 f.).

Det sagda hindrar inte att det i ett EG-direktiv uttryckligen kan föreskrivas att det kan genomföras genom självreglering. Ett exempel på detta är direktivet om uppköpererbjudanden.²¹

Det nu aktuella direktivet innehåller inte några andra föreskrifter om hur direktivet ska genomföras än sådana som normalt används i EG-direktiv. Utredningen tar dock artikel 41.5, läst tillsammans med skäl 24 till direktivet och EG-rekommendationen om uppgifter för företags-externa ledamöter²², till intäkt för att direktivet tillåter självreglering. I artikel 41.5 sägs att medlemsstaterna får besluta att bestämmelserna om revisionsutskott inte ska gälla för ett företag som ”har ett organ med liknande uppgifter som [ett revisionsutskott] och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där den enhet som ska granskas är registrerad”.

Visserligen kan det sägas vara i viss mån oklart vad bestämmelsen, som tillkom i ett sent skede i förhandlingarna om direktivet, egentligen är uttryck för. Regeringen återkommer till den frågan nedan i delavsnittet om vilka företag som ska ha ett revisionsutskott. Enligt regeringens mening ger emellertid dess ordalydelse i vart fall inte utrymme för ett genomförande genom självreglering som bygger på följlj eller förklara-modellen. Denna modell skulle nämligen kunna leda till att ett företag, som annars omfattas av bestämmelserna, genom att avge en förklaring helt kan låta bli att tillämpa dem. Samma principiella ståndpunkt i frågan har intagits av åtminstone Norge, Danmark, Finland och Storbritannien, låt vara att

²¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/25/EG av den 21 april 2004 om uppköpererbjudanden (EUT L 142, 30.4.2004, s. 12, Celex 32004L0025).

²² Kommissionens rekommendation 2005/162/EG av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer (EUT L 52, 25.2.2005, s. 51, Celex 32005H0162).

det i Finland inte har föreslagits några lagbestämmelser om revisionsutskottets uppgifter och sammansättning.

Att beakta i sammanhanget är också att direktivets bestämmelser om revisionsutskott delvis inte har bolaget som adressat utan bolagets revisor (se artikel 42). Svensk kod för bolagsstyrning innehåller inte några motsvarande bestämmelser. Direktivet skulle därför i den delen, om genomförandet överlämnades till självreglering, behöva genomföras genom god revisionsred. Detta har i ett tidigare lagstiftningsärende inte ansetts vara lämpligt (se prop. 2003/04:157 s. 20).

Det måste vidare beaktas att Sverige enligt direktivet är skyldigt att se till att det finns bestämmelser om revisionsutskott även för svenska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad utanför Sverige men inom EES. Svensk kod för bolagsstyrning är inte tillämplig för sådana företag.

Med hänsyn till det anförda får övervägande skäl anses tala för att direktivets bestämmelser om revisionsutskott inte lämnar utrymme för ett genomförande genom självreglering. Bestämmelserna bör alltså i stället genomföras på det sätt som är brukligt när det gäller EG:s bolagsrättsliga direktiv, nämligen genom författningsbestämmelser i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Detta hindrar inte att den självreglering som finns i fråga om revisionsutskott kommer att vara av stor praktisk betydelse även framöver. Regeringen instämmer också i vad bl.a. *Svenskt Näringsliv* och *FAR SRS* har anfört i fråga om fördelarna med självreglering på området för bolagsstyrning. Det är väsentligt att reglerna på området är väl förankrade i näringslivet och möjliga att snabbt anpassa till nya krav. Det är mot denna bakgrund som regeringen nedan föreslår en modell som innebär att ett bolag får bestämma att revisionsutskottets uppgifter ska utövas av hela styrelsen.

Den givna utgångspunkten för regeringens fortsatta överväganden är alltså att, om inte särskilda skäl talar i annan riktning, överlämna så mycket av regelverket till näringslivets självreglering och god revisionsred som direktivet tillåter. Till exempel bör den närmare innebörden av att minst en ledamot av revisionsutskottet ska vara ”oberoende” inte behandlas i lag. Regeringen har vid utformningen regeringens lagförslag vidare strävat efter att, när direktivet tillåter, uppnå samstämmighet med kodens nuvarande bestämmelser. Som *Kollegiet för svensk bolagsstyrning* har konstaterat ligger även utredningens lagförslag nära koden, åtminstone när det gäller utskottets arbetsuppgifter.

Vem ska utse revisionsutskottet?

Direktivet överlåter åt medlemsstaterna att bestämma huruvida revisionsutskottet ska utses av aktieägarna på bolagsstämma eller av styrelsen (artikel 41.1 första stycket). Inte heller tar direktivet ställning till om enbart styrelseledamöter kan komma i fråga, eller om utomstående experter kan väljas till utskottet. Det senare är fallet enligt amerikanska regler på området.

Utredningen utgår från att den ordning som föreskrivs i koden bör gälla i dessa avseenden. Regeringen instämmer i att detta är det naturliga. Det

är också minst kostsamt för bolaget och överensstämmer bättre med svensk bolagsrätt, bl.a. i fråga om ansvar. Likaså talar det faktum att det, av företagets ledande befattningshavare, normalt endast är den verkställande direktören som sitter i styrelsen för en sådan ordning.

Enligt regeringens mening bör alltså revisionsutskottet bestå av styrelseledamöter som utses av styrelsen själv. Styrelsen bör även, inom ramen för de gränsvärden som regeringen föreslår, bestämma huruvida hela styrelsen ska utgöra revisionsutskott (se nedan).

Vilka företag ska ha ett revisionsutskott?

Direktivets huvudregel är att företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Avgränsningen av vilka företag som får anses ingå i denna kategori har behandlats i avsnitt 6.

Av särskilt intresse i detta sammanhang är att direktivets huvudregel kan frångås. Medlemsstaterna får således bestämma att enbart företag som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad behöver tillämpa bestämmelserna om revisionsutskott. För svensk del innebär det att direktivet först och främst kräver att företag vars aktier är upptagna till handel vid Nasdaq OMX Nordic Exchange Stockholm eller Nordic Growth Market NGM omfattas. Vidare omfattas, som anmärks ovan, svenska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på någon annan reglerad marknad inom EES.

Utredningen föreslår att de nya reglerna om revisionsutskott ska omfatta enbart de företag som enligt direktivet inte får undantas. Detsamma har föreslagits i övriga nordiska länder. Regeringen anser att det finns goda skäl för detta ställningstagande.

Visserligen innebär det att det stora flertalet finansiella företag inte behöver tillämpa bestämmelserna om revisionsutskott (se artikel 39). Som bl.a. *Finansinspektionen* har varit inne på har dessa företag en särskild betydelse för förtroendet för de finansiella marknaderna. Enligt regeringens mening är dock revisionsutskott främst av värde för stora företag med en mer betydande ledningsorganisation. De administrativa kostnaderna för inrättandet av ett revisionsutskott är inte försumbara. Många av de ca 3 700 företag som står under Finansinspektionens tillsyn är små eller medelstora. Detsamma gäller många statliga och kommunala företag. I sammanhanget finns det också skäl att erinra om att företagets styrelse, oavsett om den har ett revisionsutskott eller inte, inte undgår det ansvar för den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen som utgör revisionsutskottets huvuduppgift.

Regeringen ställer sig därför bakom utredningens förslag till avgränsning av tillämpningsområdet. Sedan lagbestämmelser om revisionsutskott har varit i kraft i några år kan det dock finnas skäl att på nytt överväga om tillämpningsområdet bör utökas till fler företag.

Inget hindrar att även företag som faller utanför det föreslagna tillämpningsområdet har revisionsutskott på frivillig basis. Dessa företag – det överväldigande flertalet – ges därmed möjlighet att besluta om hur styrelsearbetet ska organiseras.

Direktivet innehåller ett annat undantag från huvudregeln att alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Som anges ovan får

medlemsstaterna nämligen besluta att bestämmelserna om revisionsutskott inte ska gälla för ett företag som har ett organ med liknande uppgifter som ett revisionsutskott (se artikel 41.5). Den närmare innebörden av denna undantagsbestämmelse får, som redan har konstaterats, anses vara något oklar. Enligt regeringens mening utesluter bestämmelsen dock inte att hela styrelsen betraktas som ett sådant organ, under förutsättning att styrelsen har liknande uppgifter som de som ett revisionsutskott ska ha enligt direktivet. I bl.a. Danmark har bestämmelsen tolkats på det sättet. Det kan därvid konstateras att de uppgifter och det ansvar som direktivet ålägger revisionsutskottet i allt väsentligt är sådana som åligger styrelsen i ett svenskt aktiebolag och i övrigt omfattas av styrelsens kompetens enligt aktiebolagslagen.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till den administrativa börda som ett krav på revisionsutskott innebär gör regeringen bedömningen att det i den svenska lagen bör öppnas en möjlighet för berörda företag att kunna välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen. Som förutsättning för detta bör, i enlighet med direktivets reglering, gälla att styrelsen uppfyller de krav som direktivet ställer på revisionsutskottets sammansättning.

I artikel 41.1 andra stycket öppnas en särskild möjlighet för medlemsstaterna att, såvitt gäller små och medelstora företag, under vissa förutsättningar tillåta att revisionsutskottets funktioner fullgörs av styrelsen i dess helhet. Med hänsyn till vad som föreslås ovan saknas det anledning att för svensk del utnyttja denna möjlighet.

Artikel 41.6 i direktivet innehåller bestämmelser om att medlemsstaterna får undanta vissa dotterföretag, fondföretag etc. Regeringen anser att det inte finns anledning att utnyttja dessa. Några motsvarande undantag finns inte i Svensk kod för bolagsstyrning.

Revisionsutskottets uppgifter

Som har sagts ovan består revisionsutskottets övergripande uppgift i att övervaka den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen. I Svensk kod för bolagsstyrning preciseras uppgifterna (se regel 10.2). Revisionsutskottet ska enligt koden bl.a. svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering, förlöpande träffa bolagets revisor för att informera sig om revisionens inriktning och omfattning, fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får upphandla av bolagets revisor, utvärdera revisionsinsatsen och informera bolagets valberedning samt biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisor.

Direktivets bestämmelser om revisionsutskottets uppgifter stämmer i stora drag väl överens med vad koden föreskriver. Dessa uppgifter bör komma till uttryck i lagstiftningen. Någon anledning att ålägga revisionsutskottet eller – i de fall revisionsutskottets uppgifter handhas av styrelsen i dess helhet – styrelsen några uppgifter som inte följer av direktivet har inte framkommit. I den mån det finns anledning att precisera eller utvidga utskottets uppgifter bör detta även fortsättningsvis göras i näringslivets självreglering.

Bestämmelserna bör alltså utformas i nära anslutning till direktivet. En grundläggande uppgift för revisionsutskottet är enligt detta att övervaka företagets finansiella rapportering, dvs. årsredovisning, koncernredovisning, halvårsrapport, delårsredogörelse och kvartalsrapport. En därmed sammanhängande uppgift är att, med avseende på företagets finansiella rapportering, övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering. Den närmare innebörden av arbetet i denna del anges i koden (se koden regel 10.2 med not 7).

Revisionsutskottet ska enligt direktivet vidare hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen. Detta torde, som koden föreskriver, förutsätta att utskottets ledamöter fortlöpande träffar revisorn för att diskutera aktuella frågor. *Revisorsnämnden* har förespråkade att revisionsutskottet ska hålla sig informerat även om revisionen av bolagets förvaltning. Mot bakgrund av de ovan redovisade utgångspunkterna för genomförandet av direktivet saknas emellertid enligt regeringens mening tillräckliga skäl att på så sätt utvidga utskottets lagstadgade uppgifter utöver vad direktivet kräver.

Vidare ska revisionsutskottet ha uppsikt över revisorns opartiskhet och självständighet. Bestämmelser om vad som gäller på det området finns i revisorslagen (jfr avsnitt 9.2). Ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet uppkommer bl.a. när revisorn tillhandahåller företaget andra tjänster än revision. I revisionsutskottets uppgifter ingår att särskilt uppmärksamma sådana tjänster. Revisionsutskottets övervakande roll såvitt avser revisorns opartiskhet och självständighet får, som *FAR SRS* har framhållit, inte tas till intäkt för att revisorn i något avseende fräntas ansvaret för att själv ta ställning till sin opartiskhet och självständighet. Regeringen återkommer till detta i författningskommentaren.

Utredningen föreslår att en av revisionsutskottets uppgifter ska vara att biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor. Visserligen finns motsvarande bestämmelse i koden. Aktiebolagslagen saknar emellertid bestämmelser om valberedning. Inte heller förutsätter direktivet att någon valberedning medverkar. Enligt direktivet ska sålunda styrelsens förslag till revisor grundas på en rekommendation från revisionsutskottet. Regeringen föreslår därför, utan att därvid peka ut valberedningen som det organ som bereder bolagsstämans beslut i tillsättningsfrågor, att revisionsutskottet ska biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämans beslut om revisorsval.

Det kan finnas anledning att betona att revisionsutskottet inte är något nytt bolagsorgan. Utskottet har till uppgift att bereda de i lagen angivna frågorna åt styrelsen men bör inte ha någon egen beslutanderätt.

Kraven på revisionsutskottets ledamöter

Som har framgått ovan ska revisionsutskottet bestå av styrelseledamöter. Styrelseledamöter som är anställda av företaget får dock inte vara ledamöter av utskottet. Detta framgår av direktivet (se artikel 41.1).

Enligt direktivet ska vidare minst en ledamot av revisionsutskottet såväl vara oberoende som ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Kravet på oberoende har sin motsvarighet i koden för svensk bolagsstyrning. I koden anges att en majoritet av utskottets ledamöter ska vara

oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen. I den nya versionen av koden har kriterierna för styrelseledamöters oberoende utmönstrats. Detta beror på att motsvarande regler finns i Nasdaq OMX Nordic Exchange Stockholms regler för emittenter.

Vägledning i fråga om innebörd av kravet på oberoende kan också hämtas från den ovan nämnda EG-rekommendationen om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter. Enligt punkt 13 i rekommendationen bör en styrelseledamot anses vara oberoende endast om han eller hon inte har något affärsmässigt, familjemässigt eller annat förhållande till företaget, dess kontrollerande aktieägare eller ledningen av endera av dem som skapar en intressekonflikt av sådant slag att den kan äventyra hans eller hennes omdömesgilla agerande.

Det bör överlämnas åt självregleringen att närmare ange innebörden av kravet på oberoende.

Direktivets krav på att den oberoende styrelseledamoten ska ha redovisnings- eller revisionskompetens saknar motsvarighet i koden. Den uttrycker dock att styrelsen ska ha en med hänsyn till bolagets verksamhet, utvecklingsskede och förhållanden i övrigt ändamålsenlig sammansättning, präglad av mångsidighet och bredd avseende ledamöternas kompetens, erfarenhet och bakgrund (regel 4.1). Ingenting hindrar att även innebörden av kravet på redovisnings- eller revisionskompetens preciseras genom kommande regler inom ramen för näringslivets självreglering.

Nya skyldigheter för revisorn

Revisionsutskottets uppgifter speglas i direktivet av en skyldighet för revisorn att lämna vissa uppgifter till revisionsutskottet och att med utskottet diskutera eventuella hot mot revisorns opartiskhet och självständighet (se artiklarna 41.4 och 42.1).

Enligt direktivet ska revisorn sålunda rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

Bestämmelsen är inte avsedd att påverka revisionen, utan rapporteringsskyldigheten hänför sig till sådana faktiska brister i den interna kontrollen som revisorn har uppmärksammat inom ramen för revisionen eller något tilläggsuppdrag.

En annan uppgift för revisorn enligt direktivet är att rådgöra med revisionsutskottet om eventuella omständigheter som väsentligt kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet och vilka åtgärder som i så fall har vidtagits. Som ett inslag i kontakterna mellan revisorn och revisionsutskottet ska revisorn vidare årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet samt redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som revisorn har tillhandahållit bolaget.

Eftersom dessa krav alltså i första hand riktar sig till revisorn, saknar Svensk kod för bolagsstyrning motsvarande reglering. Däremot har FAR SRS antagit ett uttalande, Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan – Revisionsutskott och valberedning i svenska aktiebolag (senast

ändrat december 2005). Uttalandet innehåller riktlinjer som delvis överensstämmer med direktivet.

Vid genomförandet av direktivet bör bestämmelserna, som har civilrättslig karaktär, placeras i de associationsrättsliga lagar i vilka regeringen föreslår bestämmelser om revisionsutskott. Utgångspunkten är, liksom vid genomförandet av bestämmelserna om revisionsutskott i övrigt, att lagstiftningen endast ska innehålla vad direktivet uttryckligen kräver. Närmare riktlinjer för revisorns förhållningssätt gentemot revisionsutskottet, eller styrelsen om det är styrelsen som utför revisionsutskottets uppgifter, får som hittills varit fallet utvecklas inom ramen för god revisionsred.

Det bör anmärkas att den omständigheten att revisorn i en del fall ska rapportera till revisionsutskottet inte befriar honom eller henne från skyldigheten att rapportera sådana förhållanden till företagets styrelse och företagsledning som han eller hon ska rapportera enligt andra lagbestämmelser eller god revisionsred (jfr FAR SRS uttalande RevU 1 D, Annan rapportering än revisionsberättelsen).

Information i årsredovisningen

Direktivet innehåller inte några bestämmelser om att de företag som omfattas av bestämmelserna om revisionsutskott ska upplysa marknaden om hur revisionsutskottet är sammansatt eller om andra förhållanden kring utskottet.

Utredningen har föreslagit att det i årsredovisningslagen tas in en bestämmelse om att det av förvaltningsberättelsen ska framgå om bolaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen – med i lag föreskriven sammansättning – utför revisionsutskottets uppgifter. Regeringen delar i och för sig utredningens uppfattning att det är naturligt att företaget informerar omvärlden om detta.

Som utredningen har anmärkt finns dock bestämmelser av sådant slag i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG med ändringar i EG:s redovisningsdirektiv.²³ Regeringen har den 13 november 2008 beslutat att överlämna en proposition till riksdagen med ett förslag till genomförande av direktivet. Enligt ändringsdirektivet, som ska vara genomfört i medlemsstaterna den 5 september 2008, ska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad upprätta en bolagsstyrningsrapport. Rapporten ska upprättas som en separat del av årsredovisningen, men den ska också kunna ingå i förvaltningsberättelsen. Rapporten ska innehålla bl.a. uppgifter om bolagets principer för bolagsstyrning och var dessa finns tillgängliga. Således ska en hänvisning göras till den kod för företagsstyrning som företaget är skyldigt att följa eller den kod som företaget kan ha beslutat att tillämpa frivilligt. Eventuella avvikelser från denna kod måste motiveras. Rap-

²³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EUT L 224, 16.8.2006, s. 1, Celex 32006L0046).

porten ska vidare beskriva de viktigaste inslagen i företagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen. Dessutom ska det anges hur styrelsen och, i förekommande fall, inom företaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar.

Enligt regeringens mening är därför, och mot bakgrund av den försiktighet som bör iakttas i fråga om att ålägga företagen nya redovisningskrav, utredningens förslag om ett tillägg i årsredovisningslagen överflödigt. De kommande bestämmelserna om bolagsstyrningsrapport får anses tillräckliga. Rapporten torde sålunda komma att innehålla det slags information som utredningen anser vara av särskilt intresse för marknaden.

Bolagsstyrningsrapporten ska enligt regeringens förslag ingå i förvaltningsberättelsen eller utgöra en separat del av årsredovisningen. *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* har föreslagit att, om det finns särskilda skäl för det, revisionsutskottets arbete dessutom ska presenteras för aktieägarna på årsstämman. Detta framstår i och för sig som en lämplig ordning. Med hänsyn till de förslag som läggs fram om bolagsstyrningsrapporten torde det dock inte finnas något behov av ytterligare lagregler om information om revisionsutskottets arbete till aktieägarna.

16 Internationella aspekter

16.1 Godkännande av revisorer från tredjeländer

Regeringens förslag: En revisor från ett tredjeland ska kunna verka som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige om han eller hon uppfyller de kompetenskrav som ställs på revisorer från EES samt har genomgått ett av Revisorsnämnden anordnat lämplighetsprov. En förutsättning för detta är dock att svenska revisorer på motsvarande sätt kan verka i tredjelandet.

Utredningens förslag: Överensstämmet i huvudsak med regeringens förslag (se betänkandet s. 305 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag.

Bakgrund: Artikel 44 i direktivet innehåller bestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att under vissa förutsättningar kvalificera revisorer från stater utanför EES. Artikeln saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv.

I 4–7 §§ revisorslagen finns bestämmelser som gör det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som revisor även i Sverige. Dessa bestämmelser gäller främst revisorer från en stat inom EES eller Schweiz. Revisorer från tredjeländer kan godkännas eller auktoriseras av Revisorsnämnden endast om de uppfyller de krav som gäller för revisorer bosatta inom EES och det finns särskilda skäl (se 4 § andra stycket och 5 § andra stycket).

Skälen för regeringens förslag: Direktivet ålägger inte Sverige att införa regler om kvalificering av revisorer från länder utanför EES men

ger möjlighet till detta. Regeringen delar utredningens bedömning att det finns skäl som talar för att regeringen nu bör utvidga möjligheterna att kvalificera revisorer från länder utanför EES. Som utredningen anger har revisionsföretagens verksamhet blivit alltmer internationaliserad och företagen har behov av att utbyta erfarenheter och kunskaper samt få tillgång till utländsk expertis. Ett internationellt utbyte kan höja kvaliteten på revisionsverksamheten och tillmötesgå de krav som ställs vid revision av koncernförhållanden med internationell prägel. Mot den bakgrunden föreslår regeringen att en revisor från ett land utanför EES ska kunna anses kvalificerad i Sverige utan att det, som i dag, krävs särskilda skäl.

För att en revisor från ett tredjeland ska anses kvalificerad i Sverige måste enligt direktivet samma krav ställas på hans eller hennes kompetens som på andra kvalificerade revisorer (se artikel 44.2). Den utländska revisorn måste således uppfylla de krav som revisorslagen ställer upp för godkännande och auktorisation (se 4 och 5 §§). För att säkerställa att en revisor från ett tredje land uppfyller dessa krav, bör det åligga honom eller henne att presentera bevis om att han eller hon har kvalificerats av behörig myndighet eller organisation i hemlandet efter motsvarande kompetenskrav som ställs inom EES.

Direktivet ställer vidare upp krav på ömsesidighet (se artikel 44.1). Det innebär att svenska revisorer på motsvarande sätt som gäller här i landet ska kunna kvalificeras i tredjelandet.

För att en revisor från ett tredjeland ska kunna verka som kvalificerad revisor i Sverige bör han eller hon i likhet med revisorer från EES ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov. Regeringen föreslår därför att revisorslagens bestämmelser om särskilda lämplighetsprov utsträcks till att gälla även revisorer från tredjeländer.

Utredningen har föreslagit att det bör ankomma på Revisorsnämnden att avgöra om kompetenskraven motsvarar svenska krav och om kravet på ömsesidighet är uppfyllt. Denna bedömning förbehålls nämnden genom att den inte kan anses skyldig att bereda personer från andra länder än de som uppfyller kraven på ömsesidighet möjlighet att avlägga särskilda lämplighetsprov. Vid sin bedömning härav bör nämnden beakta de rekommendationer och förslag som kommissionen kan komma att lämna i frågan om ömsesidighet.

16.2 Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

Regeringens förslag: Årsredovisningen och, i förekommande fall, koncernredovisningen för företag som inte har sitt säte i en stat inom EES men är börsnoterade i Sverige ska få granskas av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer, om dessa revisorer eller revisionsföretag har registrerats av Revisorsnämnden. Detta gäller dock inte för företag som enbart emitterar (ger ut) skuldebrev som riktar sig till kvalificerade investerare.

En revisor eller ett revisionsföretag från ett tredjeland får registreras av Revisorsnämnden, om kraven på lagstadgad revision och de

som utför revisionen i det landet är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt. De ska omfattas av bestämmelserna om kvalitetskontroll, om de inte har genomgått en likvärdig kontroll i hemlandet. De ska vidare omfattas av Revisorsnämndens tillsyn och disciplinära åtgärder.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, dock föreslår utredningen att det i lag ska anges att det vid registreringen av revisorer från stater utanför EES ska tas erforderlig hänsyn till kommissionens beslut om likvärdiga förhållanden. Vidare föreslår utredningen vissa undantag från registreringsskyldigheten (se betänkandet s. 307 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag. *Revisorsnämnden* har dock ifrågasatt om det i lagtexten bör anges att det vid registreringen av revisorer från stater utanför EES ska tas erforderlig hänsyn till kommissionens beslut om likvärdiga förhållanden. *Bolagsverket* har framfört att verket förutsätter att Revisorsnämnden underrättar verket om vilken behörighet en revisor från ett tredjeländ ska anses ha.

Bakgrund: Artikel 45 i direktivet innehåller bestämmelser om registrering och tillsyn av revisorer från tredjeländer. Bestämmelserna saknar motsvarighet i 1984 års revisorsdirektiv. Artikel 45.1 innebär ett krav på registrering av alla revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som avger revisionsberättelser för företag som är registrerade utanför EES och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat. Detta gäller dock inte revisorer för sådana tredjelandsföretag som endast emitterar skuldebrev enligt artikel 2.1 b i det s.k. öppenhetsdirektivet²⁴ med ett visst minsta värde per styck motsvarande 50 000 euro, dvs. som riktar sig mot s.k. kvalificerade investerare. Registrerade revisorer och revisionsföretag ska, med vissa undantag, vara underkastade medlemsstatens tillsyn, kvalitetskontroll och disciplinära åtgärder. En revisionsberättelse för ett värdepappersbolag som inte är avgiven av en revisor eller ett revisionsföretag som inte är registrerade i en viss medlemsstat ska enligt artikel 45.4 vara utan verkan. I artikel 45.5 anges förutsättningarna för registrering. Av artikel 45.6 följer att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter i visst avseende. Några sådana bestämmelser har ännu inte antagits.

Artikel 46 i direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att bortse från kravet på registrering enligt artikel 45.1 samt de krav som artikel 45.3 ställer på den offentlig tillsynen etc., om likvärdiga system finns i det landet. Enligt direktivet ska kommissionen i samarbete med medlemsstaterna besluta om tillämpningsföreskrifter för bedömningen av likvärdigheten. Intill dess sådana föreskrifter antagits får medlemsstaterna själva göra bedömningen eller lita på en annan medlemsstats bedömning. Kom-

²⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38, Celex 32004L0109).

missionen antog tillämpningsföreskrifter i ämnet den 29 juli 2008.²⁵ I beslutet anges att ett tredjeland under en övergångsperiod ska anses vara likvärdiga.

Bestämmelser om regelbunden finansiell information, offentliggörande av sådan information och tillsyn över företag som emitterat värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad finns i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Regleringen innebär bl.a. att en emittents års- och koncernredovisning ska granskas av emittentens revisor och att revisionsberättelsen ska offentliggöras tillsammans med års- och koncernredovisningen. Av lagen följer vidare att emittenter som inte har sitt säte i en stat inom EES får tillämpa bestämmelser i en offentlig reglering utanför EES, om dessa anses likvärdiga med bestämmelserna om regelbunden finansiell information i öppenhetsdirektivet (se 16 kap. 11 §).

Av betydelse för värdepappersmarknaden är även vissa bestämmelser som vilar på avtalsmässig grund och självreglering.

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

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om regelbunden finansiell rapportering i lagen om värdepappersmarknaden omfattar även emittenter som inte har sitt säte i en stat inom EES och som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, om emittenten har Sverige som hemmedlemsstat. Direktivet ställer krav på registrering av de revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som reviderar dessa emittenter. Några sådana bestämmelser finns inte i svensk rätt. Regeringen föreslår att det i svensk lag tas in bestämmelser som säkerställer att sådana revisorer och revisionsföretag registreras hos Revisorsnämnden.

Kravet på registrering bör, som direktivet förutsätter, omfatta revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland som reviderar ett företag från ett tredjeland vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige.

Regeringen föreslår att bestämmelserna om möjlighet till registrering införs i revisorslagen. I artikel 45.5 anges att revisionsföretag får registreras endast om krav likvärdiga de som ställs i direktivet på bl.a. användningen av internationella revisionsstandarder är uppfyllda. Det bör därför i revisorslagen klargöras att registrering får ske endast om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

Som utredningen har angett får det ankomma på Revisorsnämnden att på grundval av bl.a. den utredning som sökanden presenterar avgöra om kraven i hemlandet är likvärdiga med svensk rätt. I artikel 45.6 sägs dock att kommissionen i samarbete med medlemsstaterna ska bedöma om kraven på tillämpning av internationella revisionsstandarder i hemlandet är likvärdiga motsvarande krav i direktivet. Kommissionen har ännu inte gjort några sådana bedömningar. För det fall kommissionen beslutar i

²⁵ Kommissionens beslut 2008/627/EG av den 29 juli 2008 om en övergångsperiod för verksamheter som utförs av vissa revisorer och revisionsföretag i tredje land (EUT L 202, 31.7.2008, Celex 32008D0627).

frågan finns det skäl att beakta dessa. Som *Revisorsnämnden* har varit inne på behöver detta inte anges i lagtexten.

Vidare föreslår regeringen att det i lagen om värdepappersmarknaden införs en bestämmelse som innebär att en emittent av värdepapper som inte har sitt säte i en stat inom EES får låta års- och koncernredovisningen granskas av en revisor eller ett revisionsföretag från ett tredjeland under förutsättning att den som anlitas har registrerats i Sverige.

Enligt artikel 45.1 omfattar registreringsskyldigheten inte revisorer och revisionsföretag som granskar företag som enbart har emitterat skuldebrev till s.k. kvalificerade investerare. Handeln med sådana skuldebrev är av speciell karaktär. Det finns knappast något behov av att revisorer och revisionsföretag som granskar företag som enbart emitterar sådana skuldebrev är registrerade hos Revisorsnämnden. Regeringen delar därför utredningens bedömning att det inte finns skäl att låta den föreslagna registreringsskyldigheten omfatta dessa företag. Detta åstadkoms genom att de här aktuella bestämmelserna i lagen om värdepappersmarknaden inte gäller sådana företag (jfr 16 kap. 3 § 3).

Enligt regeringens mening saknas anledning att utnyttja den möjlighet till undantag från registreringsskyldigheten som framgår av artikel 46.

Som *Bolagsverket* har framfört kan det vara lämpligt att Revisorsnämnden underrättar verket om vilken behörighet en revisor i tredjeland ska ha, så att verket kan föra in rätt uppgifter i sitt register.

För att uppfylla kraven i artikel 45.3 föreslår regeringen att de registrerade revisorerna och revisionsföretagen från tredjeland underställs Revisorsnämndens tillsyn. Det ligger i sakens natur att tillsynen bör begränsas till de aspekter av de utländska revisorernas och revisionsföretagens verksamhet som i något avseende rör Sverige.

Vidare föreslår regeringen att de registrerade revisorerna och revisionsföretagen ska omfattas av bestämmelserna om kvalitetskontroll. En revisor som nyligen genomgått likvärdig kvalitetskontroll i ett annat land ska inte behöva genomgå kontrollen på nytt i Sverige. Direktivets möjlighet att föranstalta om undantag från kvalitetskontroll bör därför utnyttjas.

Det är tveksamt om Revisorsnämnden har möjlighet att genomföra kvalitetskontroller genom inspektioner i revisorns eller revisionsföretagets hemland. Tillvägagångssättet får avgöras i det enskilda fallet efter samråd med utländska tillsynsmyndigheter och berörda parter. I övrigt bör kvalitetskontrollen kunna utföras genom inhämtande av uppgifter från revisorn, revisionsföretaget eller värdepappersföretaget. Vidare kan granskning ske av rapporter från tillsynsmyndigheten i hemlandet.

Regeringen föreslår också att de registrerade revisorerna och revisionsföretagen ska omfattas av bestämmelserna om disciplinära åtgärder. För det fall revisorn eller revisionsföretaget inte fullgör sina skyldigheter bör registreringen kunna upphävas. Detta kan i slutändan leda till att värdepappersföretagets värdepapper inte längre får handlas på den reglerade marknaden.

Den möjlighet som finns enligt artikel 46 att undanta revisorer och revisionsföretag från vissa länder från reglerna om tillsyn m.m. utöver det undantag som ovan har nämnts rörande kvalitetskontroller bör enligt regeringens mening inte utnyttjas. Skälen för detta ställningstagande motsvarar de ovan nämnda skälen för att undantag inte ska göras från registreringsplikten.

Regeringens förslag: Revisorsnämnden ska på begäran få lämna ut uppgifter till ett tillsynsorgan i ett tredjeland. Förutsättningar för detta är bl.a. att Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med tillsynsorganet och att uppgifterna har samband med revisionen av ett företag med säte inom EES som är börsnoterat i tredjelandet.

En revisor ska vara skyldig att lämna uppgifter till Revisorsnämnden sedan ett utländskt tillsynsorgan vid sin tillsyn har framställt en sådan begäran.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (se betänkandet s. 315 f.).

Remissinstanserna: De allra flesta remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning. *Datainspektionen* har dock ansett att det bör klargöras hur förslagen förhåller sig till personuppgiftslagens bestämmelser om överföring av personuppgifter från ett tredjeland.

Bakgrund: Artikel 47 i direktivet tar sikte på revisorer och revisionsföretag som är verksamma i ett land utanför EU men som utför lagstadgad revision inom EU. Det kan vara fråga om t.ex. granskning av årsbokslut eller delårsrapport för ett företag inom EES och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en marknadsplats i ett tredjeland. Det kan också röra sig om revision av ett dotterbolag med säte inom EES och vars moderbolag upprättar årsbokslut i ett tredjeland.

Bestämmelserna innebär en möjlighet för tillsynsorgan inom EU att samarbeta med motsvarande organ i tredjeländer. Ett sådant samarbete kan avse utlämnande av handlingar som finns hos revisionsföretag inom EU. I undantagsfall ska revisorer och revisionsföretag själva få lämna uppgifter till utländska tillsynsorgan. Bestämmelserna tar hänsyn till de regler om sekretess och skydd för personuppgifter som finns i det s.k. dataskyddsdirektivet²⁶.

I artikel 47 sägs att kommissionen får anta tillämpningsföreskrifter i några avseenden. Några sådana tillämpningsföreskrifter har ännu inte antagits.

Enligt svensk rätt är revisorer och registrerade revisionsbolag skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen (se 28 § revisorslagen). Vidare ska ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag efter föreläggande lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet. Föreläggandet får förenas med vite.

Som har angetts i det föregående gäller sekretess för utredning, tillsyn och tillståndsgivning hos Revisorsnämnden (se avsnitt 13). Vidare gäller,

²⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31, Celex 31995L0046).

som också har angetts i det nyssnämnda avsnittet, sekretess i statlig myndighets verksamhet som består i bl.a. utredning, tillståndsgivning och tillsyn i den utsträckning regeringen föreskriver det (se 8 kap. 6 § sekretesslagen).

Regeringen har genom bestämmelser i sekretessförordningen förordnat om sekretess för utredning, tillsyn och tillståndsgivning hos Revisorsnämnden (se 2 § och bilagan, punkt 114). Sekretess gäller vidare under vissa förutsättningar för enskilda personliga och ekonomiska förhållanden i ärenden om bl.a. godkännande eller auktorisation av revisor (se 9 kap. 12 § andra stycket). Slutligen innehåller sekretesslagen bestämmelser som innebär att en myndighet inte får lämna ut uppgifter till en utländsk myndighet annat än i vissa fall (se 1 kap. 3 § tredje stycket).

Bestämmelserna i dataskyddsdirektivet är genomförda i svensk rätt genom bl.a. personuppgiftslagen (1998:204). Lagen gäller för behandling av personuppgifter som helt eller delvis är automatiserad samt annan behandling, om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställd enligt särskilda kriterier (se 5 §). Om det i annan lag eller författning finns bestämmelser som avviker från personuppgiftslagen, ska de bestämmelserna gälla (se 2 §). Det är förbjudet att till tredjeländer överföra personuppgifter som är under behandling om landet inte har en adekvat nivå för skyddet av personuppgifterna (se 33 §).

I 34 § ges dock möjlighet till undantag från förbudet. Det gäller bl.a. om rättsliga anspråk ska kunna fastställas, göras gällande eller försvaras eller om det rör sig om användning i en stat som har anslutit sig till Europarådets konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter. Regeringen får vidare meddela föreskrifter om att överföring av personuppgifter får ske till vissa stater och att överföring till ett tredjeland är tillåten, om överföringen regleras av ett avtal som ger tillräckliga garantier till skydd för de registrerades rättigheter. Vidare får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om undantag, om det behövs med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse eller om det finns tillräckliga garantier till skydd för de registrerades rättigheter (se 35 §).

Med stöd av de bemyndiganden som finns i 35 § personuppgiftslagen har regeringen bl.a. genom 13 § personuppgiftsförordningen (1998:1191) föreskrivit dels att personuppgifter får föras över till de länder som kommissionen har konstaterat erbjuder en skyddsnivå som är adekvat i bestämmelsens mening, dels att personuppgifter får föras över med tillämpning av avtal som innehåller sådana standardavtalsklausuler som kommissionen har beslutat erbjuder tillräckliga garantier. De länder respektive avtalsklausuler som avses i bestämmelsen finns förtecknade i bilagorna 1 och 2 till förordningen.

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

Bestämmelsen i 1 kap. 3 § sekretesslagen ger emellertid goda möjligheter för nämnden att inom ramen för sitt tillsynsarbete lämna ut upp-

gifter till utländsk myndighet. Enligt nämnda paragraf får en sekretessbelagd uppgift lämnas ut till utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation, om det sker i enlighet med lag eller förordning eller om uppgiften i motsvarande fall skulle få lämnas ut till svensk myndighet och det enligt den utlämnande myndighetens prövning står klart att det är förenligt med svenska intressen att uppgiften lämnas ut till den utländska myndigheten eller mellanfolkliga organ.

Regeringen delar utredningens bedömning att det med utländsk myndighet bör förstås även ett utländskt privaträttsligt organ som fullgör myndighetsuppgifter, i vart fall när det är fråga om myndighetsutövning (jfr avsnitt 13).

Även om det finns goda möjligheter enligt sekretesslagen att lämna ut uppgifter till utländska tillsynsmyndigheter lämnar bestämmelserna inte någon närmare vägledning i fråga om när detta bör ske. Det kan därför vara en grannlaga uppgift för nämnden att avgöra om en uppgift bör lämnas ut. Till detta kommer att en bedömning också måste göras av om bestämmelserna i personuppgiftslagen kan medföra hinder för detta. Artikel 47 ställer krav på att uppgifterna ska få lämnas ut till ett tredjeland endast om vissa förutsättningar är för handen. Med beaktande av det sagda delar regeringen utredningens bedömning att det bör införas en bestämmelse i lag som anger att Revisorsnämnden enbart under vissa förutsättningar får lämna ut uppgifter till tillsynsorgan i ett land utanför EES. Uppgiftslämnande till Schweiz bör undantas från bestämmelsens tillämpning (jfr avsnitt 13).

Datainspektionen har ansett att det bör klargöras hur de föreslagna bestämmelserna i revisorslagen om utlämnande till tredjeland förhåller sig till reglerna i personuppgiftslagen. Enligt inspektionens mening bör regleringen vara sådan att det enkelt går att utläsa de förutsättningar som ska gälla för ett utlämnande av uppgifter till sådana länder. Regeringen delar denna uppfattning. En given utgångspunkt i detta sammanhang är att genomförandebestämmelserna måste uppfylla både de specifika krav för samarbetet som följer av revisorsdirektivet och de generella krav avseende dataskydd som följer av dataskyddsdirektivet. Det framgår nämligen av artikel 47.1 e i revisorsdirektivet att överlämnande av personuppgifter till tredjeland ska ske i enlighet med kapitel IV i dataskyddsdirektivet. Av revisorslagen bör uttryckligen framgå att bestämmelserna om samarbete med tillsynsorgan i tredjeländer inte innebär någon inskränkning i tillämpningen av de bestämmelser i personuppgiftslagen som gäller överföring av personuppgifter till sådana länder.

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

Som ytterligare förutsättning bör krävas att uppgifterna inte får utnyttjas för något annat ändamål än offentlig tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar i disciplinärenden. Detta torde i princip omfatta den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt revisorslagen.

Vidare bör kommissionen ha funnit att det berörda tillsynsorganet i tredjelandet uppfyller tillräckliga krav. Inom kommissionen pågår arbete med att bedöma detta. I detta sammanhang kan nämnas att kommissionen utgår från att principen om hemlandstillsyn ska gälla. Detta innebär att

ett tillsynsorgan i ett tredjeland ska kunna förlita sig på tillsynsorganen inom EES och att så få handlingar som möjligt ska behöva överföras till tredjeländer. Som en ytterligare förutsättning bör krävas att ett samarbetsavtal träffats mellan berörda tillsynsorgan.

Att ett överlämnande av personuppgifter måste vara förenligt med bestämmelserna i dataskyddsdirektivet om överföring av sådana uppgifter till tredjeland innebär att personuppgifter som utgångspunkt får överlämnas bara om det mottagande landet säkerställer en adekvat skyddsnivå för de överförda uppgifterna. I de fall som skyddsnivån i det mottagande landet inte kan anses adekvat bör den personuppgiftsansvarige – Revisorsnämnden – sträva efter att finna en lösning som skapar garantier för att de registrerade fortfarande omfattas av de grundläggande rättigheter och garantier som gäller i EU med avseende på behandlingen av personuppgifter. Erforderliga garantier för sådant skydd kan t.ex. följa av lämpliga avtalsklausuler i de samarbetsavtal som ska vara en förutsättning för att berörda tillsynsorgan ska få överföra uppgifter mellan varandra. Det kan vara lämpligt att samråda med Datainspektionen när villkoren för överföringen utarbetas och det skydd som därigenom erbjuds värderas. Uppgifter bör, som utredningen anför, inte i något fall få lämnas ut om detta kan inverka på gemenskapens eller Sveriges suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller om rättsliga förfaranden pågår eller har prövats här rörande samma handling och mot samma personer.

I likhet med de föreslagna nya bestämmelserna rörande möjligheten att lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter inom EES och Schweiz (se avsnitt 13) bör det utöver den reglering som finns i 1 kap. 3 § tredje stycket sekretesslagen föras in ett förtydligande i revisorslagen enbart såvitt avser hinder för utlämnande vid påbörjade eller avslutade rättsliga förfaranden.

För att kunna tillmötesgå ett utländskt tillsynsorgans begäran föreslår regeringen också att revisorslagen ändras så att även en sådan revisor från tredjeland som har registrerats enligt lagen har upplysningsplikt gentemot Revisorsnämnden. Upplysningsplikten enligt bestämmelsen bör gälla även det fallet att utländsk myndighet vid sin tillsyn har begärt uppgifter.

Revisorer bör i vissa undantagsfall få lämna ut uppgifter direkt till berörda tillsynsmyndigheter i tredjeländer. Denna fråga bör lämpligen behandlas av Revisorsnämnden i sina föreskrifter. Regeringen delar utredningens bedömning att det knappast finns skäl att införa några bestämmelser om detta i lag eller förordning.

Regeringen avser att i ett senare sammanhang ta ställning till om regeringen eller Revisorsnämnden bör fullgöra Sveriges underrättelse-skyldighet gentemot kommissionen i fråga om likvärdighetsbedömningar och huvuddragen i samarbetsavtal med tredjeländer.

17 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna lagbestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2009.

Skyldigheten för revisorer och registrerade revisionsbolag att upprätta en årlig rapport ska tillämpas första gången på det första räkenskapsåret efter lagändringarnas ikraftträdande.

De bestämmelser om revisionsutskott som innebär att minst en styrelseledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens behöver inte tillämpas förrän efter den första ordinarie stämma eller motsvarande som hålls efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna om förbud för före detta revisorer att under en viss tid vara ledande befattningshavare i bolag m.m. ska inte gälla, om revisorn har utsetts till den nya befattningen före bestämmelsernas ikraftträdande. Vid tillämpningen av bestämmelserna om revisorsrotation ska den tid inom vilken revisorn eller den huvudansvariga revisorn ska bytas ut räknas från den första ordinarie stämma som hålls efter lagens ikraftträdande.

Regeringens bedömning: Övriga lagändringar medför inte något behov av särskilda ikraftträdande- eller övergångsbestämmelser.

Utredningens förslag och bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt utredningen ska de nya bestämmelserna träda i kraft den 29 juni 2008. Utredningen föreslår inte någon särskild övergångsbestämmelse i fråga om kravet på revisionsutskottets eller styrelsens sammansättning. Inte heller föreslår utredningen övergångsbestämmelser om karenstid för revisorer som tillträder nya befattningar.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag och bedömning. *Revisorsnämnden* har ifrågasatt den föreslagna övergångsbestämmelsen i fråga om revisorsrotation samt ansett att det offentliga registret, med utnyttjande av en undantagsbestämmelse i direktivet, inte ska behöva vara i drift förrän senast den 29 juni 2009. *Sveriges advokatsamfund* och *Nordic Growth Market NGM AB* har anfört att det finns ett behov av övergångsbestämmelser i fråga om sammansättningen av revisionsutskott.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Direktivet ska vara genomfört i medlemsstaternas nationella lagstiftning senast den 29 juni 2008. Ett tidigare ikraftträdande än den 1 juli 2009 bedöms dock inte vara möjligt. De nya svenska bestämmelserna bör alltså träda i kraft den dagen. Därmed tillgodoses även *Revisorsnämndens* synpunkt såvitt avser den tidpunkt som det offentliga registret ska vara i drift.

Enligt artikel 51 i direktivet ska revisorer och revisionsföretag som har godkänts enligt äldre regler anses som godkända, även om de inte uppfyller kraven för detta enligt direktivet. I enlighet med detta bör de nya bestämmelser i svensk rätt som direktivet föranleder avseende kraven på godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsbolag endast gälla revisorer som godkänns eller auktoriseras samt revisionsbolag som registreras efter det att de nya bestämmelserna har trätt i kraft.

I ett avseende kan de nya bestämmelserna sägas utgöra tillkommande krav i förhållande till den nuvarande regleringen. Det gäller kravet på att ett handelsbolag eller ett aktiebolag ska vara lämpat för revisionsverksamhet, vilket sålunda också uppställs som ett krav för registrering av revisionsbolag (se avsnitt 7.1). Enligt regeringens mening är detta krav

att anse som grundläggande, och det bör anses som närmast ett förtydligande av vad som gäller redan i dag. Kravet bör därför omfatta även tidigare registrerade revisionsbolag. Någon övergångsreglering är alltså inte erforderlig.

Några övergångsbestämmelser i övrigt såvitt gäller godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsbolag är inte nödvändiga. Punkten 4 i övergångsbestämmelserna till 2001 års lag, som jämställer dem som har godkänts eller auktoriserats enligt 1995 års revisorslag och 1973 års revisorsförordning med dem som har kvalificerats enligt 2001 års lag, bör alltså gälla.

Inte heller föranleder de nya reglerna om registrering av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer några övergångsbestämmelser.

Skyldigheten för vissa revisorer och registrerade revisionsbolag att upprätta en årlig rapport (se avsnitt 9.5) bör tillämpas första gången på det räkenskapsår som påbörjas närmast efter lagändringarnas ikraftträdande.

De nya bestämmelserna om periodiskt återkommande kvalitetskontroller bör tillämpas så att Revisorsnämnden, som har ansvaret för att kontrollerna genomförs, inte blir skyldig att omedelbart efter lagens ikraftträdande kontrollera ett flertal revisorer och företag med kortare intervall än vad som är fallet i dag. De perioder inom vilka kontroller minst ska genomföras bör därför såvitt avser kontrollerna av vissa revisorer och registrerade revisionsbolag m.fl. (jfr avsnitt 11) räknas från lagens ikraftträdande. Därigenom ges utrymme för Revisorsnämnden att planera och genomföra verksamheten på ett ändamålsenligt sätt.

En koncernrevisor ska vara skyldig att tillmötesgå Revisorsnämndens begäran om att ta del av dokumentation rörande koncernrevisionen (se avsnitt 10.2). För att koncernrevisorn ska få en praktisk möjlighet att tillförsäkra sig tillgång till dokumentationen, bör skyldigheten gentemot Revisorsnämnden gälla enbart sådan dokumentation som avser revisionen under det räkenskapsår för moderföretaget som påbörjas närmast efter det att lagändringarna träder i kraft.

Reglerna om disciplinära åtgärder ändras så att möjligheten att förena varning med en straffavgift tas bort, samtidigt som Revisorsnämnden ges möjlighet att, i stället för att upphäva ett godkännande, en auktorisation eller en registrering, ge tid för att vidta rättelse (se avsnitt 12). Detta nya rättsläge bör gälla även när frågan om disciplinåtgärder uppkommer med anledning av åtgärder eller underlåtenhet före lagändringarnas ikraftträdande. En övergångsbestämmelse bör införas för att klargöra detta såvitt avser frågan om straffavgift. Vidare bör i en övergångsbestämmelse klargöras att ett beslut om straffavgift som har fattats före ikraftträdandet även fortsättningsvis ska kunna verkställas.

De nya bestämmelserna om revisionsutskott, med det krav som ställs på oberoende och redovisnings- eller revisionskompetens, kan medföra att de berörda företagen behöver överväga vilken sammansättning deras styrelser har. Visserligen torde det stora flertalet av dessa företag redan leva upp till kraven – jfr Svensk kod för bolagsstyrning – men det är icke desto mindre, som flera remissinstanser har framhållit, angeläget att företagen ges erforderlig tid till att bereda frågan till förebyggande av att extra stämmor behöver hållas. Kravet på att minst en av styrelseledamöterna ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens

bör därför tillämpas först från den första ordinarie stämman som hålls efter ikraftträdandet. Bestämmelserna i övrigt om revisionsutskott kräver enligt regeringens bedömning inte några särskilda övergångsbestämmelser.

Till undvikande av att en före detta revisor som har utsetts till verkställande direktör, styrelseledamot eller annan ledande befattningshavare i bolag m.m. ska behöva avgå till följd av de nya reglerna i de associationsrättsliga lagarna om viss karenstid inför tillträdande av sådana befattningar (se avsnitt 9.6), bör förbudet att under viss tid inneha sådana uppdrag inte gälla om den före detta revisorn har utsetts till sin nya befattning innan lagändringarna har trätt i kraft.

Vad beträffar förslaget om revisorsrotation har *Revisorsnämnden* ifrågasatt om revisorer som redan har innehaft sitt uppdrag i ett flertal år bör kunna kvarstå i denna funktion i ytterligare sju år. Nämnden har föreslagit att revisorer som har varit valda mer än tre år vid lagens ikraftträdande ska få kvarstå i uppdraget högst fyra år från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna om revisorsrotation är nya för svensk lag, som i dag tillåter att en revisor innehar sitt uppdrag – efter omval – under i princip obegränsad tid. Det är enligt regeringens mening principiellt tveksamt med övergångsreglering som innebär att sjuårsperioden som revisor enligt lag ska räknas från en tidpunkt före lagens ikraftträdande. Regeringen föreslår därför en övergångsbestämmelse som nära ansluter till den som utredningen föreslår och som utgår ifrån den första ordinarie stämman efter lagens ikraftträdande. Det bör emellertid framhållas att regeringens förslag till övergångsbestämmelser inte är avsedda att påverka innehållet i god revisorssed, se IFAC:s etiska regler, avsnitt 290.154, EG-rekommendationen om revisorns oberoende, B 10, och FAR SRS yrkesetiska regler, avsnitt A. En revisor som redan vid de föreslagna bestämmelsernas ikraftträdande innehar ett revisorsuppdrag av aktuellt slag kan alltså inte inneha uppdraget under längre tid än vad de nämnda regelverken medger.

I övrigt har regeringen inte funnit behov av några särskilda ikraftträdande- eller övergångsbestämmelser med anledning av de nu aktuella lagändringarna.

18 Förslagets konsekvenser

18.1 Konsekvenser för Revisorsnämnden

Några av regeringens förslag påverkar Revisorsnämndens verksamhet. Det gäller till att börja med de ökade möjligheterna för utländska revisorer och revisionsföretag att verka i Sverige. Förändringen innebär bl.a. att Revisorsnämnden måste ägna mer kraft än för närvarande åt internationellt samarbete rörande tillsynen över utländska revisorer som verkar i Sverige. Någon påtaglig ökning av antalet utländska revisorer i Sverige är emellertid knappast att räkna med. Till bilden hör också att det i tillståndsärendena ankommer på de utländska sökandena att lägga fram erforderlig utredning. Det merarbete som kan bli följden bör därför bli av

förhållandevis blygsam omfattning. Detsamma gäller förslaget om att svenska revisorer efter nämndens tillstånd kan få verka i en stat utanför EES.

Även de föreslagna bestämmelserna om registret över revisorer och revisionsföretag – bl.a. ska uppgifterna i registret framöver vara allmänt tillgängliga på nämndens webbplats – medför merarbete, men kan enligt regeringens mening förväntas bli av begränsad omfattning.

När det gäller kvalitetskontrollen har visserligen, som har framgått av avsnitt 11, EG-kommissionen antagit en ny rekommendation som kan förväntas leda till ett betydande merarbete för Revisorsnämnden. De förslag som lämnas i denna lagrådsremiss medför dock inte några nämnvärda förändringar av den rådande ordningen.

Regeringens förslag om befogenheten att besluta om straffavgift och utlämnande av uppgifter till utländska tillsynsorgan innebär inte någon nämnvärd förändring mot vad som gäller i dag. Inte heller förslagen i övrigt kan enligt regeringens bedömning innebära något större merarbete för nämnden.

Det merarbete för Revisorsnämnden som sålunda kan beräknas bli följden av regeringens förslag är av begränsad omfattning och leder till endast marginella merkostnader. Om de kostnader som uppkommer inte ryms inom nämndens befintliga ramar, bör de finansieras genom avgifter enligt principen om full kostnadstäckning.

18.2 Konsekvenser för Bolagsverket och länsstyrelserna

Enligt vårt förslag ska, om en revisors uppdrag upphör i förtid, revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Om revisionsklienten är en stiftelse, ska underrättelsen skickas till länsstyrelsen. För Bolagsverket och länsstyrelserna kan hanteringen av underrättelserna väntas få endast marginell betydelse. De kostnader som uppkommer bör, när det gäller Bolagsverket, finansieras genom registeravgifter enligt principen om full kostnadstäckning och, när det gäller länsstyrelserna, finansieras inom befintliga ramar.

18.3 Konsekvenser för revisorer och revisionsföretag

Revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ("noterade företag") ska enligt vårt förslag årligen offentliggöra en rapport om öppenhet och insyn på sin webbplats. Denna skyldighet kommer enbart gälla större företag (och revisorer verksamma vid dessa företag) som redan har en webbplats. Att sammanställa den information som rapporten ska innehålla föranleder enligt regeringens bedömning förhållandevis begränsade merkostnader.

Vårt förslag att revisorer ska vara skyldiga att genomgå fortbildning innebär inte någon nyhet eftersom fortbildning på frivillig basis redan i dag förekommer i stor omfattning. Förslaget kan därför beräknas leda till en endast marginell ökning av företagets kostnader för utbildning.

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

Förslagen om revisorsrotation och karenstid innebär för revisorskåren i sin helhet varken någon ökning eller minskning av arbetsuppgifterna. Bytet av revisor innebär att de kunskaper om företaget som den avgående revisorn förvärvat i någon mån går förlorade och att den nye revisorn tvingas sätta av tid för att läsa in sig på företaget. Men de merkostnader som detta innebär får kompenseras genom en ökning av revisionsarvodet. Det är vidare att notera att motsvarande ordning för rotation redan gäller enligt god revisionssed.

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

Förslaget om revisionsutskott, som till följd av Svensk kod för bolagsstyrning redan finns i många av de berörda företagen, kommer enligt regeringens bedömning inte att medföra några merkostnader för revisionsföretagen.

Som nämnts i föregående delavsnitt kan vårt förslag eventuellt komma att medföra en viss ökning av de avgifter som revisorer och revisionsföretag betalar till nämnden.

Förslagen kan sammanfattningsvis innebära något utökade arbetsuppgifter för revisorer och revisionsföretag. Enligt regeringens bedömning kommer det sammantaget inte att röra sig om någon betydande ökning och revisionsföretagens kostnader kan på grund av detta inte antas öka mer än obetydligt. Denna kostnadsökning kan antas komma att betalas av revisionsklienterna, främst noterade företag.

18.4 Konsekvenser för revisionsklienterna

I lagrådsremissen föreslås att noterade företag ska vara skyldiga att inrätta ett revisionsutskott eller låta revisionsutskottets funktioner fullgöras av styrelsen i dess helhet. Bestämmelser med denna innebörd gäller redan enligt Svensk kod för bolagsstyrning.

Många företag kan antas välja att låta revisionsutskottets funktioner fullgöras av styrelsen i dess helhet. Det merarbete för styrelsen som detta medför är enligt regeringens mening av begränsad omfattning. Enligt regeringens mening bör förslaget därför inte leda till några betydande kostnadsökningar för företagen.

De noterade företagen kommer även att omfattas av bestämmelser om revisorsrotation och karenstid. Inte heller dessa bestämmelser innebär dock några egentliga nyheter, eftersom rotation redan i dag tillämpas enligt god revisionssed.

Förslagen kan alltså inte antas föranleda några större kostnadsökningar för företagen.

19 Författningskommentar

19.1 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

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

Paragrafen återger revisorslagens huvudsakliga innehåll. Ändringarna är föranledda av de nya 16 b, 27 a, 27 b och 31 a §§.

2 §

I denna lag avses med

1. *revisor*: en godkänd eller auktoriserad revisor,
2. *godkänd revisor*: en revisor som har godkänts enligt 4 §,
3. *auktoriserad revisor*: en revisor som har auktoriserats enligt 5 §,
4. *revisionsföretag*:
 - a) en *revisor* som utövar revisionsverksamhet *som enskild näringsidkare*,
 - b) ett enkelt bolag *med annan revisor*, handelsbolag eller aktiebolag som en *revisor* utövar *revisionsverksamhet* i, *eller*
 - c) ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en *revisor* utövar *revisionsverksamhet* i,
5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,
6. *revisor från tredjeland*: någon som har registrerats enligt 16 b §,
7. *nätverk*: en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som
 - a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
 - b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
 - c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,
 - d) har en gemensam affärsstrategi,
 - e) använder ett gemensamt namn, *eller*
 - f) i betydande omfattning har gemensam personal,
8. *revisionsverksamhet*:
 - a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
 - b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,
9. *EES*: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

10. tredjeland: en stat utanför EES.

Paragrafen innehåller definitioner. Flertalet av dessa har inte ändrats i förhållande till hittillsvarande bestämmelser.

I *punkten 4* definieras begreppet revisionsföretag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1. Definitionen är en följd av att revisionsverksamhet enligt 8 § under vissa förutsättningar kan bedrivas i en utländsk företagsform. Under *b)* har kravet för revisionsverksamhet i ett enkelt bolag förtydligats så att det framgår att sådan verksamhet får bedrivas endast tillsammans med annan revisor. Det godkännande som avses i *c)* är ett godkännande i enlighet med bestämmelserna i artikel 3 i direktivet. Godkännandet ska således enligt direktivet avse rätten att utföra ”lagstadgad revision”. Detta begrepp, som förekommer också i bl.a. 6 och 7 §§, definieras inte i lagen. Vad som avses är sådan revision som är författningsreglerad i det ifrågavarande landet.

Punkten 6 är ny och definierar begreppet revisor från tredjeland. Detta är en följd av den registrering som ska kunna göras enligt 16 b §. Begreppet innefattar enligt den bestämmelsen såväl fysiska personer som företag. Se vidare författningskommentaren till 16 b §.

I *punkten 7* definieras begreppet nätverk. Övervägandena finns i avsnitt 9.2. Definitionen ersätter den hittillsvarande snarlika definitionen av revisionsgrupp. Syftet är att definitionen av nätverk i sak ska överensstämma med den som används i direktivet, dock med förbehåll för att begreppet revisionsföretag har en vidare innebörd i svensk rätt än i direktivet. Nätverksbegreppet återkommer bl.a. i bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet i 21 §. Dess betydelse ligger bl.a. däri att också omständigheter som är hänförliga till personer och företag inom nätverket måste beaktas vid bedömningen av om revisorn är skyldig att avgå eller avböja uppdraget.

Enligt bestämmelsen är utgångspunkten för att ett nätverk ska föreligga att det finns en struktur för samarbete. Med struktur avses den organisatoriska koppling som skapas mellan de i samarbetet ingående parterna. För att ett nätverk ska föreligga måste vidare minst ett revisionsföretag ingå i samarbetet. Vad som avses med revisionsföretag framgår av punkten 4. Därmed omfattar definitionen, till skillnad från direktivet, inte bara registrerade revisionsbolag.

Vilken faktisk anknytning som måste finnas mellan ett eller flera revisionsföretag och ett eller flera andra företag för att ett nätverk ska anses föreligga framgår av punkterna 7 a–f. Anknytningen kan till att börja med bestå i ett arrangemang som tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning (punkten 7 a). Samarbetet torde i dessa fall grunda sig på ett avtal mellan företagen om att dela på arvoden eller resultat. Samarbetet kan också komma till uttryck genom ett faktiskt samarbete, t.ex. att företagen delar på kostnaden för en gemensam lokal.

Anknytningen kan vidare bestå i att företagen i fråga har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning (punkten 7 b). Ett tydligt exempel är när ett revisionsföretag och andra företag ingår i en koncern.

Även förekomsten av gemensamma system för kvalitetssäkring kan innebära att ett nätverk föreligger (punkten 7 c). Med kvalitetssäkring avses företagens interna kvalitetsarbete.

Vidare kan anknytningen mellan företagen grunda sig på förekomsten av en gemensam affärsstrategi (punkten 7 d). Det är inte nödvändigt att affärsstrategin har formaliserats, getts skriftlig form eller löpt under någon längre tid. Även om strategin kommer till uttryck enbart i ett faktiskt samarbete – t.ex. ett åliggande för parterna att förmedla uppdrag mellan varandra – kan den alltså leda till att de berörda företagen anses utgöra ett nätverk. Detsamma gäller gemensam marknadsföring och annat gemensamt agerande på marknaden. En indikation på att det föreligger en gemensam affärsstrategi kan vara att det finns ett betydande inslag av gemensamma regelbundna kunder (jfr skäl 11 till direktivet).

Ett nätverk kan även föreligga på grundval av användandet av ett gemensamt namn (punkten 7 e). Härmed avses främst de fall då företagen associeras med varandra på grund av firmagemenskap men även fall då företagen verkar under något annat gemensamt namn.

Slutligen kan anknytningen bestå i att revisionsföretaget och övriga företag i betydande omfattning har gemensam personal (punkten 7 f).

Lagtexten innehåller inte något moment med karaktär av general-klausul. De exempel på ”annan anledning” som nämns i författningskommentaren till den hittillsvarande lydelsen av paragrafen (prop. 2000/01:146 s. 85) fångas numera upp av den nya uttömmande uppräkningsen av omständigheter som kan föranleda att ett nätverk anses föreligga. Den faktiska skillnaden i förhållande till den tidigare lydelsen torde sammanfattningsvis vara liten.

I *punkten 9*, som är ny, anges att förkortningen EES i lagen står för Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Enligt *punkten 10*, som är ny, menas med tredjeland en stat utanför EES.

3 §

Revisorsnämnden *ska*

1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,

2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag *och revisorer från tredjeland*,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag *och revisorer från tredjeland*, samt

4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsmedvetenhet utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

I paragrafen räknas Revisorsnämndens uppgifter upp. Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

Innebörden av ändringarna i *första stycket 2 och 3* är att även revisorer från tredjeland (jfr 2 § 6) omfattas av Revisorsnämndens tillsyn samt möjligheter till disciplinära och andra åtgärder. Ytterligare bestämmelser om tillsynen av revisorer från tredjeland finns i bl.a. 28 §. Bestämmelser om disciplinära åtgärder finns i 34 §.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

4 §

En godkänd revisor *ska*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

2. vara bosatt i Sverige, i en annan stat inom *EES* eller i Schweiz,
 3. varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådgivningsinskränkning i en annan stat,
 4. ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet,
 5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
 6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.
- Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2.

Paragrafen innehåller de grundläggande krav som ställs på en godkänd revisor. I *första stycket 2* har Europeiska ekonomiska samarbetsområdet bytts ut mot förkortningen *EES* (jfr 2 § 9). Paragrafen har vidare justerats språkligt.

6 §

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES* eller i Schweiz, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Det som sägs i första stycket gäller även den som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har godkänts enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där.

Paragrafen innehåller bestämmelser som gör det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som godkänd revisor i Sverige. Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

I *första stycket 1* har Europeiska ekonomiska samarbetsområdet bytts ut mot förkortningen *EES* (jfr 2 § 9).

Andra stycket är nytt. Det innehåller en bestämmelse som innebär att kravet på revisorsexamen i 4 § första stycket 5 för att godkännas som revisor kan anses uppfyllt av den som är behörig att utföra revisionsverksamhet i en annan stat än Schweiz utanför *EES*. En förutsättning för detta är att den utländska revisorn innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra revision i tredjelandet samt att han eller hon genomgår Revisorsnämndens särskilda lämplighetsprov. Dessutom fördras att ömsesidighet föreligger, dvs. att svenska revisorer på motsvarande sätt kan kvalificeras i den andra staten. Vid sin bedömning härav bör Revisorsnämnden beakta de rekommendationer som kommissionen lämnar i frågan.

För att en revisor från ett tredjeland ska anses som godkänd revisor måste han eller hon även uppfylla övriga krav i 4 §, t.ex. avseende utbildning och erfarenhet.

Någon skyldighet för Revisorsnämnden att anordna ett särskilt lämplighetsprov föreligger enbart om den utländska revisorn kommer från ett land som omfattas av sådan ömsesidighet.

7 §

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom EES eller i Schweiz, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Det som sägs i första stycket gäller även den som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där.

Paragrafen innehåller bestämmelser som gör det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som auktoriserad revisor även i Sverige. Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

Ändringarna av paragrafen motsvarar ändringarna av 6 §, varför det hänvisas till författningskommentaren till den paragrafen.

8 §

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast som enskild näringsidkare eller i ett annat revisionsföretag.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden tillåta att en revisor utövar revisionsverksamhet i ett annat tredjeland än Schweiz trots att villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

Paragrafen behandlar de verksamhetsformer som är tillåtna för revisorer. Övervägandena finns i avsnitt 7.4.

I första stycket anges de former som en i Sverige godkänd eller auktoriserad revisor får utöva revisionsverksamhet i. Revisionsföretag definieras i 2 § 4. Genom att även företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision omfattas av begreppet (se 2 § 4 c) godtas även denna verksamhetsform. Första stycket är uttömmande i fråga om vilka former för revisionsverksamhet inom EES eller i Schweiz som för svenskt vidkommande är tillåtna för godkända och auktoriserade revisorer.

Av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. följer att ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige som regel är skyldigt att registrera en filial i Sverige.

Av andra stycket framgår att en i Sverige godkänd eller auktoriserad revisor får bedriva verksamhet utanför EES och utanför Schweiz även i andra former än de som är tillåtna enligt första stycket. Detta fordrar emellertid tillstånd från Revisorsnämnden. För att tillstånd ska beviljas krävs särskilda skäl. Detta överensstämmer med vad som gäller i fråga om dispens från kravet på boende inom EES eller i Schweiz i 4 § första stycket 2 (se 4 § andra stycket och 5 § andra stycket). Det är naturligt att beträffande revisionsverksamhet utanför EES och utanför Schweiz godta sådana verksamhetsformer som accepteras i det land där verksamheten ska bedrivas.

11 §

En revisor får utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande fyra villkor är uppfyllda:

1. Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.
2. Bolaget ägs av revisorer *eller ett eller flera registrerade revisionsbolag*.
3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.
4. *Bolaget är redbart och i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet i.*

Vid tillämpningen av första stycket 2 ska med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktiebolag som uppfyller följande tre villkor (*ägarbolag*):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av *ett eller flera registrerade revisionsbolag eller andra ägarbolag*.
2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än
 - a) revisionsverksamhet,
 - b) verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet eller
 - c) ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag.
3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Trots vad som sägs i första och andra styckena får revisionsverksamhet också bedrivas enligt de villkor för registrerade revisionsbolag som föreskrivs i 13–16 §§.

Vad som sägs i första stycket 3 och andra stycket 3 avser inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Paragrafen innehåller grundläggande villkor för att en revisor ska få utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller aktiebolag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Ett av villkoren är att ett sådant bolag ägs av revisorer eller andra registrerade revisionsbolag (se *första stycket 2*). Det senare är en nyhet. Av 16 a § framgår att det även kan vara fråga om utländska revisorer eller utländska revisionsföretag under förutsättning att de har godkänts av en behörig myndighet i någon EES-stat.

I *punkten 4* har det tagits in en ny bestämmelse om att bolaget ska vara redbart och i övrigt lämpat att utföra revisionsverksamhet i. Som exempel på när detta inte är fallet kan nämnas att bolaget har varit inblandat i brottslig verksamhet, t.ex. penningtvätt, och ådömts företagsbot enligt 36 kap. 7 § brottsbalken. Jfr vidare motsvarande krav för godkända och auktoriserade revisorer enligt 4 § första stycket 6 och 5 § första stycket (se prop. 1994/95:152 s. 71 f. och 2000/01:146 s. 88). Kraven på att bolaget ska vara redbart och i övrigt lämpat för revisionsverksamhet innebär att även förhållanden hänförliga till sådana personer och företag i ägarkretsen och företagets ledning som enligt 13–16 §§ inte är revisorer eller registrerade revisionsbolag måste beaktas. Om bolaget ska registreras som revisionsbolag utgör lämplighetskravet en förutsättning för att registrering ska beviljas. När bolaget väl har registrerats utgör brister i lämpligheten grund för upphävande av registreringen (se 34 § andra stycket).

Andra stycket innehåller bestämmelser om indirekt ägande av revisionsbolag genom s.k. ägarbolag. Bestämmelserna är i stora delar oför-

ändrade. En nyhet är att till kategorierna av tillåtna ägare av ägarbolag har lagts registrerade revisionsbolag.

Tredje och fjärde styckena är i sak oförändrade. Av tydlighets skull har hänvisningen i tredje stycket till villkoren för registrerade revisionsbolag ändrats till att avse även 15 och 16 §§.

13 §

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

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

Paragrafen innehåller villkoren för registrering av handelsbolag som revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Paragrafens *andra stycke* innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar som ett handelsbolag får registreras som revisionsbolag, om inte villkoren i 11 § är uppfyllda. En nyhet är att ett handelsbolag kan registreras som revisionsbolag även om en eller flera bolagsmän utgörs av registrerade revisionsbolag (jfr 11 § första stycket 2). En majoritet av bolagsmännen (eller den ena, om det finns enbart två bolagsmän) ska alltid vara revisorer eller registrerade revisionsbolag.

Av 16 a § framgår att fysiska personer som har godkänts i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision ska jämföras med svenska revisorer vid tillämpningen av paragrafen. På motsvarande sätt ska med registrerade revisionsbolag jämföras företag som har registrerats som revisionsföretag i någon annan EES-stat än Sverige.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

14 §

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

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

1. *Aktier i bolaget* med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av revisorer *eller ett eller flera registrerade revisionsbolag*.

2. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

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

I paragrafen uppställs villkor för att ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet ska få registreras som revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Andra stycket innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar som aktiebolaget får registreras som revisionsbolag, om inte villkoren i 11 § första stycket om att ett revisionsbolag ska ägas av revisorer m.m. är uppfyllda.

En nyhet är att *punkten 1* uteslutande tar sikte på röstetalet i aktiebolaget. I bestämmelsen har också gjorts tillägg för att aktier som representerar det föreskrivna röstetalet kan innehas av ett registrerat revisionsbolag. Av 16 a § följer att ett utländskt företag som har godkänts som revisionsföretag av en behörig myndighet i en annan EES-stat härvid ska jämföras med ett svenskt registrerat revisionsbolag. Av samma paragraf följer att fysiska personer som har godkänts i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision ska jämföras med svenska revisorer vid tillämpningen av bestämmelsen i *punkten 1*, liksom vid tillämpningen av andra stycket i övrigt.

Bestämmelsen i den hittillsvarande *punkten 2* har tagits bort. *Punkterna 2 och 3* överensstämmer, bortsett från en språklig justering, med de bestämmelser som hittills har funnits i *punkterna 3 och 4*.

15 §

Vid tillämpningen av 14 § andra stycket 1 ska med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast *aktier* med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Trots bestämmelserna i första stycket får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst tre fjärdedelar av *röstetalet* i bolaget.

Paragrafen kompletterar bestämmelserna i 14 § om under vilka förutsättningar som ett aktiebolag får registreras som revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

De bestämmelser som har funnits i det hittillsvarande andra stycket har upphävts. Det *andra stycket* motsvarar det hittillsvarande tredje stycket. Bestämmelsen, som syftar till att förhindra s.k. utspädning, är i huvudsak oförändrad. Det majoritetskrav som uppställs i paragrafen har emellertid ändrats till att enbart avse röstetalet. Detta överensstämmer med hur majoritetskraven i direktivet är utformade (jfr också första stycket i förvarande paragraf och 14 § andra stycket 1).

Av 16 a § framgår att fysiska personer som har godkänts i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision ska jämföras med svenska revisorer vid tillämpningen av paragrafen.

16 §

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från villkoren i 14 § andra stycket 1 och 2. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna ska dock alltid utgöras av revisorer och mer än hälften av röstetalet ska alltid tillkomma revisorer, *registrerade revisionsbolag eller ägarbolag* enligt 11 § andra stycket.

Paragrafen reglerar Revisorsnämndens möjlighet att bevilja undantag från villkoren i 14 § andra stycket om vilken andel av röstetalet i det registrerade revisionsbolaget som ska innehas av revisorer m.fl. och om styrelsens sammansättning i ett sådant bolag.

Liksom hittills krävs särskilda skäl för sådan dispens. En förutsättning för att dispens ska få meddelas är att en majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsuppleanterna utgörs av revisorer och att mer än hälften av röstetalet tillkommer revisorer, registrerade revisionsbolag eller ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Att registrerade revisionsbolag omfattas är en nyhet.

En annan skillnad jämfört med bestämmelsens hittillsvarande lydelse är att det majoritetskrav som uppställs i den andra meningens sista led har renodlats till att avse röstetalet och inte antalet aktier. Motsvarande ändring har gjorts i bl.a. 14 § andra stycket 1.

Av 16 a § framgår att fysiska personer som har godkänts i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision ska jämföras med svenska revisorer vid tillämpningen av paragrafen. På motsvarande sätt ska med svenska registrerade revisionsbolag jämföras företag som har registrerats som revisionsföretag i någon annan EES-stat än Sverige.

Fysiska personer och företag från andra stater inom EES

16 a §

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket, 15 § och 16 § ska med revisor jämföras annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och andra stycket 1, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket 1 och 16 § ska med registrerat revisionsbolag jämföras företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om att utländska revisorer och revisionsföretag i vissa fall ska jämföras med svenska revisorer och registrerade revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Bestämmelserna är föranledda av direktivets utgångspunkt att medlemsstaterna ska erkänna varandras regelverk (se bl.a. artikel 3.4). Paragrafen innebär att en fysisk person som av en behörig myndighet inom EES har godkänts att utföra lagstadgad revision ska jämföras med en svensk revisor vid tillämpningen av bestämmelserna om ägande av sådana handelsbolag och aktiebolag som en revisor får utöva revisionsverksamhet i samt bestämmelserna om ägande av registrerade revisionsbolag och ägarbolag. Vidare rör det sig bl.a. om bestämmelser om lägsta tillåtna röstetal. På motsvarande sätt ska företag som har godkänts som revisionsföretag av en behörig myndighet i en annan EES-stat än Sverige jämföras med svenska registrerade revisionsbolag.

Registrering av revisorer från tredjeland

16 b §

En fysisk person eller ett företag från ett tredjeland får registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

Paragrafen är ny och innehåller en bestämmelse om registrering av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer. Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

Bestämmelserna grundas på artikel 45 i direktivet och innebär att en fysisk person eller ett revisionsföretag från en stat utanför EES ska kunna registreras som ”revisor från tredjeland”. Med att en person eller ett företag är ”från” ett tredjeland åsyftas inte nationalitet, hemvist el. dyl. I stället avses det tredjeland där de har rätt att bedriva revisorsverksamhet.

En förutsättning för registrering är att likvärdighet föreligger, dvs. att kraven på lagstadgad revision och på dem som utför revisionsverksamhet i hemlandet är likvärdiga med de krav som följer av svensk rätt. Vid sin bedömning härav bör Revisorsnämnden beakta de rekommendationer som kommissionen lämnar i frågan.

En utgångspunkt för paragrafen är naturligtvis att enbart de revisorer och företag som får bedriva revisorsverksamhet enligt tredjelandets regler kan bli föremål för registrering.

21 §

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Paragrafen ställer upp bestämmelser till tryggande av revisorns opartiskhet och självständighet (”analysmodellen”, jfr prop. 2000/01:146 s. 100 f.). Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

Första stycket 1 har ändrats så att begreppet revisionsgrupp har bytts ut mot nätverk. När det gäller innebörden av detta byte av begrepp, se författningskommentaren till 2 § 7.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

22 a §

En revisor som har ett revisionsuppdrag i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska årligen upprätta en rapport om sin verksamhet. Revisorn ska hålla rapporten tillgänglig på sin eller revisionsföretagets webbplats inom tre månader

efter utgången av varje räkenskapsår. Rapporten ska vara undertecknad av revisorn.

Paragrafen är ny och föranledd av artikel 40 i direktivet. Den innehåller bestämmelser om att vissa revisorer ska upprätta en rapport med uppgifter om sin verksamhet. Övervägandena finns i avsnitt 9.5.

De revisorer som berörs är de som har revisionsuppdrag i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Med revisionsuppdrag avses enbart sådan verksamhet varigenom revisorn utför lagstadgad revision, dvs. revision som utmynnar i en revisionsberättelse. Annan revisionsverksamhet (jfr 2 § 8) och andra tjänster som revisorn utför i sin verksamhet, t.ex. rådgivning till en revisionsklient, omfattas inte. Begreppet revisionsuppdrag förekommer också i 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554), jfr prop. 1997/98:99 s. 146 f. och 304 f.

Vad som avses med reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Även registrerade revisionsbolag träffas av rapporteringsskyldigheten (se 23 §). Det behöver bara upprättas och offentliggöras en gemensam rapport med avseende på ett registrerat revisionsbolag där både bolaget och i bolaget verksamma revisorer innehar uppdrag av sådant slag som omfattas av paragrafen (jfr författningskommentaren till 23 §).

Genom bemyndigandet i 41 § har regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer möjlighet att föreskriva om rapportens innehåll. Bestämmelser om den närmare omfattningen av rapporteringsskyldigheten ges i de föreskrifter som meddelas med stöd av lagen.

Rapporten ska hållas tillgänglig efter viss tid. Det räkenskapsår som avses är räkenskapsåret för det revisionsföretag inom vilket revisionsverksamheten bedrivs.

Lagen innehåller inte några bestämmelser om hur länge som rapporten ska finnas tillgänglig på webbplatsen. Det är naturligt att rapporten ligger kvar på webbplatsen i vart fall till dess att en ny rapport har publicerats.

Rapporten ska vara undertecknad av revisorn. Enligt 17 § lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer ska en kvalificerad elektronisk signatur anses uppfylla kravet på egenhändig underskrift eller motsvarande om det är tillåtet att uppfylla kravet med elektroniska medel. Det ankommer på Revisorsnämnden att avgöra i vilken utsträckning detta ska vara möjligt och om det i så fall ska vara förenat med några särskilda krav.

23 §

Bestämmelserna i 20–22 a §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag. *En rapport enligt 22 a § ska vara undertecknad av en behörig företrädare för revisionsbolaget.*

Enligt paragrafen gäller vissa av lagens bestämmelser också registrerade revisionsbolag (jfr 2 § 5). Övervägandena finns i avsnitt 9.5.

Ändringarna innebär att registrerade revisionsbolag omfattas även av de nya bestämmelserna i 22 a § om upprättande av en rapport. En förutsättning för detta är att bolaget har revisionsuppdrag av sådant slag som avses i 22 a §. Uppgifterna i rapporten ska då avse bolagets verksamhet.

Rapporten ska undertecknas av en behörig företrädare för det registrerade revisionsbolaget. Eftersom ett registrerat revisionsbolag tillika är ett revisionsföretag (jfr 2 § 4 b), avser det räkenskapsår som åsyftas i 22 a § det registrerade revisionsbolagets räkenskapsår.

Om ett registrerat revisionsbolag har uppdrag som revisor i ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, kan det följa av den förevarande paragrafen och 22 a § att såväl de fysiska revisorerna som det registrerade revisionsbolaget träffas av rapporteringsskyldigheten. Det är tillräckligt att en gemensam rapport, med uppgifter om revisorernas och det registrerade revisionsbolagets förhållanden, upprättas och hålls tillgänglig.

26 §

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

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i 27 b och 27 c §§ samt i sekretesslagen (1980:100).

Paragrafen reglerar hur revisorn får använda de uppgifter som han eller hon har fått tillgång till i sin verksamhet. Övervägandena finns i avsnitt 13.

I *andra stycket* har det införts en hänvisning till två nya paragrafer som behandlar bl.a. Revisorsnämndens möjlighet att lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter inom EES (27 b §) och utanför EES (27 c §). Se vidare författningskommentarerna till dessa paragrafer.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

Kvalitetskontroll

27 a §

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska minst vart sjätte år vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll. En revisor eller ett registrerat revisionsbolag som har revisionsuppdrag i ett eller flera företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES, ska dock vara föremål för kontroll minst vart tredje år.

En revisor från tredjeland ska vara föremål för sådan kontroll som sägs i första stycket, om revisorn inte redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet.

Paragrafen, som är ny, är föranledd av artiklarna 29 och 43 i direktivet. Den innehåller bestämmelser om att godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag ska genomgå kvalitetskontroller med vissa intervall. Övervägandena finns i avsnitt 11.

I *första stycket* slås det fast att kvalitetskontroll ska ske minst vart sjätte år. För en revisor eller ett registrerat revisionsbolag som har revisionsuppdrag ett eller flera företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller dock att kvalitetskontroll ska utföras minst vart tredje år. Innebörden av revisionsuppdrag framgår av kom-

mentaren till 22 a §. Vad som avses med reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Kvalitetskontrollen ska utföras minst vart sjätte (tredje) år. Bestämmelserna är alltså utformade så att Revisorsnämnden är oförhindrad att föreskriva eller föranstalta om tätare kontroll av vissa revisorer eller registrerade revisionsbolag.

Enligt lagtexten ska kvalitetskontrollen vara oberoende. Det följer därav att det inte är revisorns eller det registrerade revisionsbolagets interna kvalitetsarbete som avses. Jfr kommissionens rekommendation från 2008 om kvalitetskontroll. Det är Revisorsnämnden som har det yttersta ansvaret för att kvalitetskontrollen utförs på ett ändamålsenligt sätt (jfr 3 §). En revisor eller ett registrerat revisionsbolag som åsidosätter sina skyldigheter i fråga om kvalitetskontrollen kan bli föremål för disciplinära åtgärder (jfr 32 §).

Kvalitetskontrollen kan omfatta såväl en övergripande granskning av revisorers och registrerade revisionsbolags egna kvalitetssäkringssystem m.m. som en granskning i efterhand av enskilda revisionsuppdrag. Vilket närmare innehåll som kvalitetskontrollen ska ha, t.ex. i fråga om vilka kontrollåtgärder som ska vidtas, regleras inte av paragrafen. Inte heller regleras vem som ska utföra kontrollen. Närmare bestämmelser härom ges i förordning eller Revisorsnämndens föreskrifter.

Enligt *andra stycket* ska även en revisor från tredjeland (se 16 b §) vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll, om revisorn inte redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet.

Sedan tidigare regleras viss kvalitetskontrollverksamhet genom bl.a. det avtal om detta som har slutits mellan Revisorsnämnden och FAR SRS.

Uppgiftslämnande m.m.

27 b §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES eller i Schweiz, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden. De får inte lämnas till behörig myndighet i Schweiz, såvida inte sådana garantier som avses i 27 c § första stycket 2 har lämnats.

Paragrafen, som grundar sig på artikel 36 i direktivet, är ny. Den innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar som Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till andra tillsynsmyndigheter inom EES eller i Schweiz. Övervägandena finns i avsnitt 13.

Bestämmelserna i paragrafen ska läsas mot bakgrund av 1 kap. 3 § tredje stycket sekretesslagen (1980:100). Enligt den bestämmelsen får sekretessbelagda uppgifter röjas för bl.a. en utländsk myndighet om utlämnandet sker i enlighet med en särskild föreskrift om detta i lag eller förordning. I förevarande paragraf finns bestämmelser som möjliggör ett sådant utlämnande.

I *första stycket* anges när Revisorsnämnden på begäran får lämna ut uppgifter till motsvarande tillsynsorgan inom EES eller i Schweiz. Med behöriga myndigheter avses även privaträttsliga tillsynsorgan som har getts myndighetsbefogenheter. En förutsättning för att nämnden ska få lämna ut uppgifter är att det utländska tillsynsorganet behöver uppgifterna för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt revisorslagen, dvs. utredning, tillsyn eller tillståndsprovning. Det kan t.ex. vara fråga om att en i Sverige godkänd revisor har ansökt om att bli godkänd för att få utöva revisionsverksamhet i en annan stat. I ett sådant fall får Revisorsnämnden lämna ut uppgifter av betydelse för tillståndsprovningen.

Enligt *andra stycket* får uppgifter inte lämnas ut om Revisorsnämnden utreder samma sak som begäran avser eller om samma sak redan har prövats. Ett exempel är att Revisorsnämnden prövar eller har prövat frågan om disciplinåtgärder med anledning av samma sak som är föremål för den utländska myndighetens disciplinprovning och begäran om uppgifter. Stycket innehåller inte en uttömmande uppräkningslista av de hänsyn som nämnden kan ta vid sin provning av om uppgifterna bör lämnas ut. Paragrafen är fakultativ i det att nämnden ”får” lämna ut uppgifter. Hänsyn till t.ex. rikets säkerhet och allmän ordning (jfr artikel 36.4 i direktivet) kan härvid beaktas av nämnden.

Vidare får enligt *andra stycket* uppgifter inte lämnas till Schweiz om inte tillräckliga garantier beträffande uppgifternas användning har lämnats från det landet. Se vidare om detta och om tillämpningen av personuppgiftslagen (1998:204) på uppgifter som lämnas till Schweiz i författningskommentaren till 27 c §. Tillräckliga garantier kan ha lämnats utan att Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med Schweiz motsvarande ett sådant avtal som nämns i 27 c § första stycket 4; det finns dock inget hinder mot att nämnden träffar ett sådant avtal.

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

27 c §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett annat tredjeland än Schweiz, om utlämnandet är förenligt med personuppgiftslagen (1998:204) och om

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

2. tillräckliga garantier har lämnats för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag,

3. Europeiska gemenskapernas kommission har beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, och

4. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden.

Paragrafen, som grundar sig på artikel 47 i direktivet, är ny. Den innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar som Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till andra tillsynsmyndigheter än de som avses i 27 b §. Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

Av *första stycket* framgår att ett utlämnande av uppgifter måste vara förenligt med personuppgiftslagens (1998:204) bestämmelser. Särskilda restriktioner gäller enligt 33–35 §§ personuppgiftslagen för överföring av personuppgifter till tredjeländer.

Vidare framgår fyra förutsättningar som alla måste vara uppfyllda för att ett utlämnande ska få ske.

Enligt *punkten 1* måste uppgifterna ha samband med revision av ett företag med säte inom EES och detta företag ska ha emitterat värdepapper upptagna till handel i den stat som har begärt uppgifterna.

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

Enligt *punkten 3* krävs dessutom att kommissionen har beslutat att tillsynsorganet uppfyller de krav som direktivet ställer på sådana organ. Innan ett sådant beslut har fattats kan Revisorsnämnden alltså inte lämna ut uppgifter med stöd av förevarande paragraf.

Punkten 4 innehåller slutligen en bestämmelse enligt vilken möjligheten att lämna ut uppgifter beror på om Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med det aktuella tillsynsorganet.

I *andra stycket* behandlas vissa hinder mot att lämna ut uppgifter. Dessa hinder är identiska med de som anges i 27 b § *andra stycket*. I likhet med vad som sägs i kommentaren till den paragrafen är uppräknningen av hinder inte uttömmande.

Ett utlämnande av uppgifter måste vara förenligt med de bestämmelser om överföring av personuppgifter till ett tredjeland som framgår av 33–35 §§ personuppgiftslagen. För det fall ett tredjeland inte har den skyddsnivå för personuppgifter som erfordras för att uppgifter ska kunna lämnas dit, har Revisorsnämnden möjlighet att i ett sådant samarbetsavtal som avses i *punkten 4* kräva erforderliga garantier rörande personuppgiftsbehandlingen.

I enlighet med vad som sägs i kommentaren till 27 b § behandlas i paragrafen inte i vad mån nämnden på eget initiativ får lämna ut uppgifter.

28 §

Revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. *Detsamma gäller vid tillsyn som Revisorsnämnden utför på begäran av en behörig myndighet i en annan stat.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om att revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland är skyldiga att låta Revisors-

nämnden vid sin tillsyn granska handlingar m.m. Övervägandena finns i avsnitt 13 och 16.3.

Paragrafen har ändrats så att skyldigheten att låta Revisorsnämnden granska handlingar m.m. har utsträckts till att gälla även revisorer från tredjeland. Vidare klargörs att skyldigheten att tillmötesgå Revisorsnämnden gäller också sådan tillsyn som nämnden bedriver på begäran av tillsynsorgan från andra länder. Med detta avses bl.a. sådana situationer då en utländsk behörig myndighet begär uppgifter enligt 27 b och 27 c §§, jfr författningskommentarerna till de paragraferna.

28 a §

Revisorer eller registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i moderföretag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden.

Det som sägs i första stycket gäller inte, om någon omständighet som inte beror på revisorn eller det registrerade revisionsbolaget utgör hinder mot att få tillgång till dokumentationen.

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 27 c i direktivet. Den behandlar koncernrevisorns ansvar för att tillmötesgå Revisorsnämnden med dokumentation i de fall som det saknas samarbetsavtal mellan de behöriga myndigheterna. Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

Enligt *första stycket* har ett moderföretags revisor ansvaret för att Revisorsnämnden på begäran tillställs dokumentation som rör den del av koncernrevisionen som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden. För det fall ett sådant samarbetsavtal finns, har Revisorsnämnden möjlighet att – i enlighet med avtalsvillkoren – erhålla dokumentationen direkt från den behöriga myndigheten i tredjelandet. Se vidare om samarbetsavtal i kommentaren till 27 c §.

Innebörden av begreppet revisionsuppdrag framgår av kommentaren till 22 a §. Med moderföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Med koncernrevision avses sådan revision som utmynnar i en koncernrevisionsberättelse (jfr t.ex. 9 kap. 3 § andra stycket och 38 aktiebolagslagen [2005:551]).

Med behörig myndighet avses utsedda myndigheter eller organ som ansvarar för reglering eller tillsyn av – i direktivets mening – godkända revisorer och registrerade revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. För att säkerställa att Revisorsnämnden ska kunna granska den dokumentation som nämnden efterfrågar, kan moderföretagets revisor antingen bevara kopior av sådan dokumentation som avser tredjelandets revisorers eller revisionsföretags revision eller komma överens med dessa att han eller hon ska ges vederbörlig åtkomst till dokumentationen. Moderföretagets revisor kan alternativt vidta andra lämpliga åtgärder för att uppnå sådan åtkomst.

Skyldigheten att låta Revisorsnämnden granska efterfrågad dokumentation gäller enligt *andra stycket* inte i de fall som detta möter hinder som revisorn inte kan råda över. Ett sådant fall kan vara att ett tredjeland lagstiftning medför hinder för revisorn att efterfölja nämndens förfråg-

ningar. Det är revisorn som har bevisbördan för att ett hinder är av sådant slag att det omfattas av andra stycket.

30 §

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

Underrättelser enligt första stycket ska lämnas utan dröjsmål.

Skyldigheten att lämna underrättelser gäller inte för sådana revisionsföretag som avses i 2 § 4 c.

Paragrafen innehåller bestämmelser om revisionsföretags underrättelse-skyldighet till Revisorsnämnden rörande sitt nätverks sammansättning.

Första stycket har ändrats så att begreppet revisionsgrupp har bytts ut mot nätverk. När det gäller innebörden av detta byte av begrepp, se för-fattningskommentaren till 2 § 7.

Undantaget i *tredje stycket* är nytt och har tillkommit till följd av att definitionen av revisionsföretag har utvidgats i 2 § 4 c. Innebörden av undantaget är att den förevarande paragrafens underrättelseskyldighet inte gäller sådana företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige (jfr avsnitt 13 om hemlandskontroll).

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

31 a §

Revisorsnämnden får i ett ärende enligt denna lag begära att en behörig myndighet i en annan stat inom EES ska biträda nämnden.

Paragrafen, som är ny, är föranledd av artikel 36 i direktivet. Den inne-håller bestämmelser som klargör att Revisorsnämnden vid utredning, till-syn och tillståndsprovning får inhämta utredning från en behörig mynd-ighet i ett land inom EES. Övervägandena finns i avsnitt 13.

Direktivet innehåller bestämmelser om samarbete mellan behöriga myndigheter inom EES. Vid sidan av de bestämmelser i lagen som reg-lerar Revisorsnämndens möjligheter att bistå utländska myndigheter (se 27 b och 27 c §§), har det ansetts motiverat att föra in även förevarande paragraf om Revisorsnämndens möjligheter att vända sig till utländska myndigheter för bistånd. Bestämmelserna inverkar inte på Revisors-nämndens möjligheter att samverka med andra tillsynsorgan eller mynd-igheter inom eller utanför EES.

32 §

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

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om disciplinära åtgärder. Övervägandena finns i avsnitt 12.

Paragrafens tidigare *fyjärde stycket* har tagits bort. Innebörden av detta är att Revisorsnämnden inte längre kan förordna om straffavgift.

Övriga ändringar i paragrafen är språkliga.

34 §

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. Vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation ska i stället avse upphävande av registrering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, ska registreringen upphävas. *Detsamma gäller i fråga om en revisor från tredjeland, om kraven för registrering enligt 16 b § inte längre är uppfyllda.*

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, ska bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. *Detsamma gäller för en revisor från tredjeland.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om tillämpningen av Revisorsnämndens disciplinära åtgärder såvitt avser registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

Genom ändringen i *första stycket* görs reglerna om disciplinära åtgärder i 32 § tillämpliga även på revisorer från tredjeland (se 16 b §). Därigenom ges Revisorsnämnden möjlighet att använda disciplinåtgärderna upphävande av registrering, varning och erinran även beträffande sådana revisorer och revisionsföretag som har registrerats som revisorer från tredjeland i enlighet med 16 b §.

Den möjlighet för Revisorsnämnden att underlåta att vidta någon åtgärd som framgår av 32 § (se avsnitt 12) står också till buds. Ett skäl för att inte vidta någon åtgärd kan beträffande revisorer från tredjeland vara att ett motsvarande tillsynsorgan i tredjelandet redan har vidtagit eller kan förväntas vidta en motsvarande åtgärd med anledning av samma förhållanden som har föranlett Revisorsnämndens granskning.

Om revisorn från tredjeland inte längre uppfyller förutsättningarna för registrering, ska registreringen enligt *andra stycket* hävas. Det torde främst vara fråga om situationer då en revisor eller ett revisionsföretag inte längre får bedriva revisorsverksamhet enligt hemlandets regler (se kommentaren till 16 b §). Det kan också vara fråga om situationer då likvärdighet enligt 16 b § inte längre föreligger. Enbart i rena undantags-situationer torde dock kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i ett tredjeland förändras i så väsentlig mån att det föreligger skäl för upphävande av en redan gjord registrering på grund av bristande likvärdighet.

Revisorn från tredjeland åläggs enligt *tredje stycket* att anmäla till Revisorsnämnden om hinder för registrering – och därmed skäl för upphävande av registreringen enligt *andra stycket* – har uppkommit.

Övriga ändringar i paragrafen är språkliga.

35 §

I stället för att upphäva ett godkännande, en auktorisation eller en registrering får Revisorsnämnden ge revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeland tid att vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsnämnden pröva enligt 32–34 §§ om godkännandet, auktorisationen eller registreringen ska upphävas.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering ska gälla omedelbart.

Paragrafen innehåller möjligheten för Revisorsnämnden att förelägga revisorer m.fl. att vidta rättelse samt möjligheten att förordna att vissa beslut ska gälla omedelbart. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

I paragrafens *första stycke*, som är nytt, har införts en möjlighet för Revisorsnämnden att i stället för att besluta om upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering ge en revisor eller ett registrerat revisionsbolag tid att vidta rättelse.

Bestämmelsen omfattar upphävande enligt 32–34 §§. I praktiken torde den främst få betydelse när det gäller sådana formella brister som avses i 33 § första stycket och 34 § andra stycket. Det ligger i sakens natur att det mera sällan finns anledning att erbjuda någon rättelsemöjlighet till en revisor eller ett registrerat revisionsbolag som, på det sätt som anges i 32 § och 34 § första stycket, har gjort orätt i sin revisionsverksamhet eller förfarit oredligt.

För det fall någon rättelse inte vidtas inom utsatt tid, kvarstår oförändrat skyldigheten att pröva om godkännandet, auktorisationen eller registreringen ska upphävas. Denna prövning sker utifrån de förutsättningar som framgår av 32–34 §§. I en sådan situation bör den omständigheten att föreläggandet om rättelse inte har följts i sig inte medföra en för revisorn eller revisionsbolaget strängare bedömning än om något föreläggandet inte hade meddelats.

Paragrafens hittillsvarande första stycke har, frånsett en språklig justering, överförts oförändrat till *andra stycket*.

Paragrafens hittillsvarande andra stycke, som gäller verkställande av beslut om straffavgift, har tagits bort. Detta beror på att Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgifter har tagits bort (se 32 § och författningskommentaren till den bestämmelsen).

40 §

Revisorsnämnden ska föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland.

Paragrafen innehåller bestämmelser om Revisorsnämndens register över revisorer m.fl. Övervägandena finns i avsnitt 8.

I paragrafen har lagts till att registret även ska innehålla uppgifter om revisorer från tredjeland (jfr 16 b §). Den hittillsvarande upplysningen om att regeringen har en föreskriftsrätt rörande registret har tagits bort. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer har alltså rätt att meddela föreskrifter om registret.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.
2. Bestämmelserna i 22 a § tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.
3. Vid tillämpning av 27 a § första stycket andra meningen, ska kvalitetskontroll av revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland anses ha genomförts vid ikraftträdandet.
4. Bestämmelserna i 28 a § tillämpas första gången för sådan dokumentation som avser det räkenskapsår för moderföretaget som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.
5. Bestämmelserna i 32 § i sin nya lydelse tillämpas även såvitt avser disciplinåtgärder på grund av åtgärder eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande.
6. För beslut om straffavgift som har fattats före ikraftträdandet gäller 35 § andra stycket i sin äldre lydelse.

Övervägandena finns i avsnitt 17.

Punkten 1 innebär att lagen träder i kraft den 1 juli 2009.

Av *punkten 2* följer att de revisorer och registrerade revisionsbolag som enligt 22 a och 23 §§ är skyldiga att upprätta och offentliggöra en rapport behöver upprätta sin första rapport under det räkenskapsår som påbörjas vid eller närmast efter lagens ikraftträdande. Rapporten behöver därmed publiceras först inom tre månader efter detta räkenskapsårs utgång.

Punkten 3 innebär att kvalitetskontroller enligt 27 a § första stycket andra meningen inte behöver genomföras beträffande revisorer och registrerade revisionsbolag förrän inom tre år efter ikraftträdandet. Det samma gäller för revisorer från tredjeland i den utsträckning som 27 a § första stycket andra meningen tillämpas på dem enligt paragrafens andra stycke. Övergångsbestämmelsen betar inte Revisorsnämnden möjligheten att genomföra kvalitetskontroller under ett tidigt skede av detta treårsintervall. Bestämmelserna i 27 a § ger utrymme för tätare kontroller än vad som är ett föreskrivet minimum.

Punkten 4 innebär att koncernrevisorn inte behöver vidta några särskilda åtgärder beträffande den dokumentation som avser revision som har utförts före det räkenskapsår för moderföretaget som påbörjas vid eller närmast efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna i 32 § har fått en ny utformning genom att möjligheten att förena en varning med straffavgift har tagits bort. I *punkten 5* klargörs att straffavgift inte ska användas såvitt avser sådana åtgärder eller sådan underlåtenhet före lagens ikraftträdande som kan medföra disciplinära ingripanden.

Punkten 6 klargör att 35 § andra stycket i sin äldre lydelse gäller i fråga om beslut om straffavgift som har fattats före ikraftträdandet. Sedan ett sådan beslut har vunnit laga kraft verkställs det alltså, enligt tidigare 35 § andra stycket, som domstols dom.

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

8 kap. Bolagets ledning

Revisionsutskott

8 kap. 49 a §

I ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 49 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.*

Paragrafen, som liksom den närmast följande är ny, är föranledd av artikel 41 i direktivet. Den innehåller de grundläggande bestämmelserna om revisionsutskott. Övervägandena finns i avsnitt 15.

Enligt paragrafen åläggs svenska aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, att ha ett revisionsutskott. Ingenting hindrar att även andra bolag tillämpar bestämmelserna på frivillig basis. Vad som avses med begreppet reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Revisionsutskottet är ett organ inom styrelsen med uppgift att bereda vissa redovisnings- och revisionsfrågor som ska behandlas av styrelsen. Det ligger i sakens natur att ett utskott består av minst två ledamöter. Enbart styrelseledamöter kan vara ledamöter av revisionsutskottet. Den styrelseledamot som deltar i revisionsutskottets arbete gör detta inom ramen för sitt styrelseuppdrag. I 29 kap. 1 § finns bestämmelser om skadeståndsansvar för en styrelseledamot vid fullgörandet av uppdraget.

Inte alla styrelseledamöter kan enligt *första stycket* komma i fråga som ledamöter av revisionsutskottet. Sålunda får styrelseledamöter som är anställda av bolaget, t.ex. en verkställande direktör eller en s.k. arbetande styrelseordförande, inte vara ledamöter av utskottet (jfr även 49 §).

Vidare ska minst en ledamot av utskottet vara oberoende. En utgångspunkt för bedömningen är att det är styrelsen själv som, med vägledning av näringslivets självreglering, avgör vilken innebörd kravet på oberoende ska ha i den styrelsen. Kärnpunkten är att ledamoten, bortsett från att han eller hon arvoderas av bolaget, ska vara oberoende i relation till bolaget, dess ledande befattningshavare och kontrollerande aktieägare. Exempel på förhållanden av betydelse är om ledamoten har något affärsmässigt, familjemässigt eller annat förhållande till företaget, dess ledning, dess kontrollerande aktieägare eller – om en sådan aktieägare är ett företag – aktieägarens ledning som skapar en intressekonflikt av sådant slag att den kan äventyra hans eller hennes omdömesgilla agerande. Jfr vidare Svensk kod för bolagsstyrning, regel 2.3, och Nasdaq OMX Nordic Exchange Stockholms regler för emittenter, regel 2.4.4 och 2.4.5.

Minst en ledamot av revisionsutskottet ska inte bara vara oberoende utan även ha redovisnings- eller revisionskompetens. Dessa begrepp används även i direktivet. Också innebörden av kompetenskravet måste

avgöras mot bakgrund av förhållandena i det enskilda bolaget. Högre krav på kompetens bör ställas ju mer komplex verksamhet som bolaget bedriver, om komplexiteten avspeglas i bolagets redovisning och interna kontroll. Något krav ställs inte på formell utbildning i redovisnings- eller revisionsfrågor. I stället kan den insikt i sådana frågor som följer med erfarenhet av bolagsledning vara tillräcklig. Detta får avgöras från fall till fall. Den som t.ex. har innehaft uppdrag som verkställande direktör, med det ansvar för bolagets bokföring och medelsförvaltning som är förknippat med detta uppdrag (jfr 29 § tredje stycket), torde regelmässigt uppfylla kravet på erforderlig redovisningskompetens.

För det fall det i revisionsutskottet finns enbart en ledamot som uppfyller de nämnda kraven på oberoende och redovisnings- eller revisionskompetens och han eller hon lämnar sitt styrelseuppdrag i förtid, ska styrelsen enligt 8 kap. 15 § vidta åtgärder för att en ny styrelseledamot utses. Ska styrelseledamoten väljas av bolagsstämman, får valet dock anstå till nästa årsstämma, om styrelsen är beslutför med kvarstående ledamöter och suppleanter. Företaget behöver i den angivna situationen inte kalla till en extra stämma.

Enligt *andra stycket* får ett aktiebolag, trots att det har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, under två förutsättningar låta styrelsen i dess helhet utföra revisionsutskottets uppgifter. Förutsättningarna består i dels att styrelsen fullgör de uppgifter som enligt 49 b § åligger revisionsutskottet, dels att minst en styrelseledamot är oberoende och har redovisnings- eller revisionskompetens.

Det ankommer på bolaget att bestämma om ett revisionsutskott ska inrättas eller inte. Det kan ske t.ex. genom bestämmelser i bolagsordningen eller beslut på bolagsstämman i samband med styrelseval. Om bolagsstämman väljer att inte reglera frågan, får styrelsen anses vara behörig att inrätta ett revisionsutskott.

8 kap. 49 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- 1. övervaka bolagets finansiella rapportering,*
- 2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,*
- 3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,*
- 4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och*
- 5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.*

Paragrafen reglerar revisionsutskottets uppgifter. Övervägandena finns i avsnitt 15.

I paragrafen klargörs att bestämmelserna inte påverkar styrelsens ansvar och uppgifter. Bestämmelser om detta finns i 4–7 §§. Härav följer att revisionsutskottet endast har till uppgift att bereda de frågor som anges i paragrafen. Det fulla ansvaret för de uppgifter som anges i 4 § – bl.a. i fråga om bolagets organisation och förvaltning – ligger alltså alltså på styrelsen som helhet. Om revisionsutskottet exempelvis upp-

märksammar att det finns brister i den finansiella rapporteringen, ska utskottet föra saken vidare till styrelsen för dess eventuella åtgärder.

Bestämmelserna i paragrafen innebär inte heller någon inskränkning av revisorns självständighet i förhållande till det reviderade bolaget. Revisionsutskottets eller, i ett sådant fall som avses i 49 a § andra stycket, styrelsens övervakande roll innefattar alltså inte något bestämmande inflytande på hur revisorn ska utföra sitt uppdrag (jfr skäl 24 till direktivet samt kommentaren till 9 kap. 6 b § 1).

Uppräkningen av revisionsutskottets uppgifter omfattar fem punkter (jfr artikel 41.2 och 41.3 i direktivet).

Enligt *punkten 1* ska revisionsutskottet övervaka bolagets finansiella rapportering. Det innebär att utskottet bör behandla alla viktiga redovisningsfrågor som påverkar kvaliteten på bolagets finansiella rapportering (jfr Svensk kod för bolagsstyrning regel 10.2 med not 7). Med finansiell rapportering avses den regelbundna redovisningen, dvs. års- och koncernredovisning, halvårsrapporter, delårsredogörelser och kvartalsrapporter.

I *punkten 2* föreskrivs att revisionsutskottet ska övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering. Föreskrifter om övervakning av bolagets internrevision – en särskild granskningsfunktion som inte är lagreglerad – avser endast bolag som har en sådan funktion. Uppgiften är begränsad till förhållanden som har att göra med bolagets finansiella rapportering. Det kan vara lämpligt att utskottet t.ex. behandlar frågan om regelefterlevnad (jfr den nämnda regeln i Svensk kod för bolagsstyrning).

Enligt *punkten 3* krävs att revisionsutskottet ska hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen.

Punkten 4 innehåller ett krav på att revisionsutskottet ska granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet. Utskottet ska därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, t.ex. skatterådgivning. Se vidare de nya bestämmelserna i 9 kap. 6 b § om revisorns skyldigheter gentemot revisionsutskottet.

Slutligen föreskriver *punkten 5* att revisionsutskottet ska biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

Det finns inte någonting som hindrar att utskottet ges ytterligare beredande uppgifter än de som anges i paragrafen, t.ex. att det ska hålla sig informerat om revisionen av annan finansiell rapportering än vad som föreskrivs i punkten 3.

Hinder mot att vara styrelseledamot m.m. för tidigare revisor i vissa publika aktiebolag

8 kap. 50 a §

Den som har varit revisor i ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i bolaget, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen, som är ny, är föranledd av artikel 42.3 i direktivet och behandlar den situationen att en revisor tar uppdrag hos revisionsklienten. Övervägandena finns i avsnitt 9.6.

I *första stycket* ställs upp ett tidsbegränsat förbud för den som har varit revisor i ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, att vara styrelseledamot eller ledande befattningshavare i bolaget. Med ledande befattningshavare avses samma krets av personer som i 51 §, dvs. personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören (jfr rubriken närmast före 51 § och prop. 2005/06:186 s. 65 f.). Vad som avses med begreppet reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Förbudet gäller till dess två år har förflutit sedan personen i fråga lämnade revisionsuppdraget. Eftersom en godkänd eller auktoriserad revisor på grund av bestämmelserna om revisorns oberoende (se bl.a. 21 § revisorslagen) inte torde kunna åta sig det aktuella slaget av uppdrag, får paragrafen främst betydelse i fråga om personer som har varit, men inte längre är, revisor.

Enligt *andra stycket* gäller paragrafen, när ett registrerat revisionsbolag har utsetts till revisor i bolaget, den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (jfr 9 kap. 19 §).

9 kap. Revision

9 kap. 6 a §

Revisorn ska, utöver vad som följer av 6 §, rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

I fall som avses i 8 kap. 49 a § andra stycket ska revisorn i stället rapportera till styrelsen.

Paragrafen är ny. Den grundar sig på artikel 41.4 i direktivet och avser revisorns rapporteringsskyldighet till revisionsutskottet. Övervägandena finns i avsnitt 15.

Enligt *första stycket* ska revisorn rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som har framkommit vid revisionen. I första hand är bestämmelserna tillämpliga för revisorn i aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och som därför enligt 8 kap. 49 a § är skyldiga att ha ett revisionsutskott eller motsvarande. I bolag som har valt att ha ett revisionsutskott utan att vara skyldiga därtill åligger det dock revisorn att rapportera på motsvarande sätt.

Vilka omständigheter som är viktiga får bedömas från fall till fall. Lagtexten pekar dock särskilt ut förhållanden som har med bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen att göra. En omständighet kan anses vara viktig och därmed falla inom rapporteringsskyldigheten utan att den omfattas av den uppräknade i 8 kap. 49 a § av förhållanden som revisionsutskottet ska hålla sig informerat om. Det kan t.ex. gälla iakttagelser som revisorn har gjort vid förvaltningsrevisionen. Förhållanden av sådant slag som kan tänkas föranleda anmärkningar eller upplysningar i

förvaltningsberättelsen bör normalt anses omfattas av paragrafens rapporteringskyldighet.

Av *andra stycket* följer att revisorn, om bolaget har beslutat att de uppgifter som ankommer på ett revisionsutskott ska fullgöras av styrelsen i dess helhet, i stället ska rapportera till styrelsen.

9 kap. 6 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisions tjänster som han eller hon har tillhandahållit bolaget.

I fall som avses i 8 kap. 49 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

Paragrafen, som är ny, är föranledd av artikel 42.1 i direktivet. Den innehåller, liksom den närmast föregående paragrafen, bestämmelser om revisorns åligganden gentemot revisionsutskottet. Övervägandena finns i avsnitt 15.

Som anges i skäl 24 till direktivet är revisorn inte i någon mening underordnad utskottet. Förekomsten av revisionsutskottet mildrar inte i något avseende kraven på att revisorn ska vara t.ex. opartisk och självständig. Inte heller innebär utskottet eller dess uppgifter att revisorn fråntas det oavkortade ansvaret för att tillse detta. Det är också revisorn som ansvarar för att revisionens omfattning och inriktning överensstämmer med god revisions sed.

Första stycket 1 anknyter till den s.k. analysmodellen, enligt vilken revisorn för varje uppdrag ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet (21 § revisorslagen [2001:883]). Enligt förevarande bestämmelse ska revisorn rådgöra med revisionsutskottet om saken. Med detta avses att revisorn och utskottet ska diskutera de uppkomna frågorna. Skyldigheten gäller dock endast i allvarliga fall ("väsentligt kan rubba förtroendet"). Samrådet behöver inte utmynna i en samsyn på oberoendeproblematiken. Ansvaret för att tillämpa analysmodellen och vid behov vidta lämpliga åtgärder med anledning av analysen åvilar oförändrat revisorn även efter samrådet.

Skyldigheten att rådgöra med revisionsutskottet gäller även de åtgärder som revisorn har vidtagit med anledning av de omständigheter som har föranlett samrådet (jfr 21 § andra stycket revisorslagen). Den omständigheten att revisorn har rådgjort med utskottet utgör inte i sig en sådan omständighet eller åtgärd som enligt 21 § andra stycket revisorslagen innebär att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget med anledning av ett föreliggande hot mot hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Det anges inte när samrådet ska ske. I sakens natur ligger emellertid att det ska äga rum så snart som möjligt sedan revisorn har uppmärksammat det aktuella förhållandet.

Enligt *första stycket 2* ska revisorn till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet. Frågan om hur en sådan försäkran lämpligen ska utformas har överlämnats till god revisorssed.

Slutligen ska revisorn enligt *första stycket 3* för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revision som revisorn har tillhandahållit bolaget. Bestämmelsen tar inte sikte på erhållna arvoden utan syftar till att revisionsutskottet ska få full insyn i vilka uppgifter, vid sidan av den lagstadgade revision som utgörs av revisionsuppdraget, som revisorn har utfört åt bolaget (jfr beträffande begreppet revisionsuppdrag kommentaren till 22 a § revisorslagen).

Om bolaget har beslutat att de uppgifter som ankommer på ett revisionsutskott ska fullgöras av styrelsen i dess helhet, ska revisorn enligt *andra stycket* i stället vända sig till styrelsen när han eller hon fullgör skyldigheterna enligt paragrafens första stycke.

9 kap. 19 §

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas på den huvudansvarige:

17 och 18 §§ om jäv,

21 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen,

40 § om närvaro vid bolagsstämma och

47 och 48 §§ om registrering.

Paragrafen innehåller bestämmelser för det fall ett registrerat revisionsbolag har utsetts till revisor. Övervägandena finns i avsnitt 9.6.

Tillägget i bestämmelsens *andra stycke* innebär att bestämmelserna om revisorsrotation och förbudet under en karenstid att delta i revisionen i 21 a § ska tillämpas på den huvudansvariga revisorn i ett registrerat revisionsbolag när ett sådant har utsetts till revisor. Bestämmelserna i den paragrafen gäller alltså inte det registrerade revisionsbolaget utan enbart den fysiska person som är huvudansvarig för revisionsuppdraget.

9 kap. 21 a §

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

Den som har varit revisor i bolaget under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Paragrafen är ny. Den grundar sig på artikel 42.2 i direktivet och avser längsta tillåtna tid för uppdraget som revisor. Övervägandena finns i avsnitt 9.6.

Enligt *första stycket* får uppdraget som revisor för ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, gälla högst sju år i följd. En likartad bestämmelse har sedan tidigare funnits i god revisionssed (jfr FAR SRS yrkesetiska regler, s. 4). Av 21 §

andra stycket framgår att bolaget kan välja en mandattid för revisorn som ansluter till sjuårsregeln.

Vad som avses med begreppet reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Av *andra stycket* följer att minst två år ska passera innan revisorn åter kan delta i revisionen av bolaget. Denna karenstid tar sikte på medverkan i revisionsteamet kring den valde revisorn ("delta i revisionen"). Det finns dock ingenting som hindrar att den tidigare revisorn konsulteras i frågor som har samband med den revision som denne utfört under sin mandattid. Sedan två år har gått kan revisorn åter väljas till bolagets revisor.

Ett åsidosättande av de nya rotationsbestämmelserna kan medföra skadeståndsansvar enligt vad som följer av 29 kap. Vidare kan den revisor som åtar sig ett uppdrag i strid med karensregeln bli föremål för disciplinära åtgärder.

Enligt 19 § gäller förevarande paragraf, när ett registrerat revisionsbolag utses till revisor, den som har varit huvudansvarig för revisionsuppdraget enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Avgång och entledigande i förtid

9 kap. 22 §

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller
2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund* och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Paragrafen behandlar situationen att revisorns uppdrag upphör i förtid. Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

Liksom enligt paragrafens hittillsvarande lydelse kan revisorn själv avgå. Bestämmelsen om detta har placerats i *första stycket 1*.

Enligt *första stycket 2* upphör uppdraget som revisor i förtid också om den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra. Kravet på att det ska finnas saklig grund för entledigandet grundar sig på artikel 38.1 i direktivet och saknar tidigare motsvarighet. Som uttryckligen anges i direktivet kan meningsskiljaktigheter mellan revisorn och bolagets företrädare i fråga om bolagets redovisning eller revisionen av bolaget inte anses utgöra saklig grund. Ett exempel på vad som kan utgöra saklig grund är att revisorn på grund av sjukdom eller hög arbetsbelastning är svårtillgänglig eller inte kan utföra sitt uppdrag inom den tid eller med den omsorg som krävs. Saklig grund kan även föreligga vid en välgrundad brist på förtroende för revisorn.

Det kan även utgöra saklig grund för entledigande att de rättsliga förutsättningarna för uppdraget förändras genom att bolaget inte längre är skyldigt att ha en revisor.

Paragrafen reglerar enbart det associationsrättsliga förhållandet mellan bolaget och revisorn och inte det kontraktsrättsliga förhållandet mellan

dem. Ett bolag som önskar entlediga revisorn, t.ex. med anledning av att bolaget inte längre är skyldigt att ha en revisor, måste alltså vid sidan av frågan om det föreligger saklig grund enligt förevarande paragraf göra en bedömning av om entledigandet är förenligt med det avtal mellan bolaget och revisorn som reglerar revisorns uppdrag.

Enligt *andra stycket* ska en anmälan om att uppdraget ska upphöra göras till styrelsen. Liksom enligt hittillsvarande lydelse ska anmälan göras av den som har fattat beslutet om att uppdraget ska upphöra. Ytterligare bestämmelser om anmälningar finns i 23 och 23 a §§.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

9 kap. 23 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

Paragrafen, som är ny, är föranledd av artikel 38.2 i direktivet och innehåller en underrättelsesyldighet som ansluter till den närmast föregående paragrafen. Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

Enligt paragrafen är både revisorn och bolaget skyldiga att underrätta Bolagsverket om skälet till att uppdraget har upphört i förtid. Underrättelsen från revisorn kan, om han eller hon anser det vara lämpligt, lämnas samtidigt som en anmälan för registrering i aktiebolagsregistret enligt 23 §.

Det kan finnas anledning för bolagets nya revisor att i revisionsberättelsen ge spridning åt uppgifterna (jfr 33 och 35 §§). En kopia av underrättelsen ska alltid fogas till revisionsberättelsen (se 36 §).

Bolagsverket kan, inom ramen för registreringsärendet, förelägga bolaget eller revisorn att inkomma med ett skäl för entledigandet. Bolagsverket ska dock inte pröva om de skäl för uppdragets upphörande som anges utgör saklig grund eller inte. Detta får i förekommande fall prövas i annan ordning.

9 kap. 36 §

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

Enligt paragrafen ska revisorn foga en kopia av en anmälan om förtida avgång enligt 23 § till revisionsberättelsen. Enligt den nya *andra mening*en gäller detsamma revisorns och revisions klientens underrättelser till Bolagsverket enligt 23 a §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 8 kap. 49 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 8 kap. 50 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 9 kap. 21 a § första stycket från den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 17.

Bestämmelsen i *punkten 2* tar sikte på de bestämmelser som har införts i 8 kap. 49 a § beträffande kravet på oberoende och redovisnings- eller revisionskompetens hos i vart fall en av ledamöterna i revisionsutskottet respektive styrelsen. Med stöd av övergångsbestämmelsen kan, i förekommande fall, ett bolags val av en styrelseledamot med erforderliga kvalifikationer anstå till bolagets första ordinarie bolagsstämma efter ikraftträdandet.

Punkten 3 innebär att den karenstid som har införts i 8 kap. 50 a § för en tidigare revisor att inneha vissa befattningar inte ska gälla om den före detta revisorn vid lagens ikraftträdande redan har utsetts till sin nya befattning. Detta gäller även om den före detta revisorn vid ikraftträdandet inte har hunnit tillträda den befattning som han eller hon har utsetts till.

Av *punkten 4* följer att den tid om sju år som enligt 9 kap. 21 a § kan förflyta innan revisorsrotation måste genomföras inte ska räknas från en tidpunkt före lagens ikraftträdande. För sådana revisorsuppdrag som har påbörjats dessförinnan ska den sjuåriga tidsperioden i stället börja löpa från den första ordinarie bolagsstämman efter lagens ikraftträdande. Detta påverkar dock inte vad som gäller om revisorsrotation enligt den goda revisorssed som gäller vid ikraftträdandet. Övergångsbestämmelsen gör det alltså inte möjligt för en revisor att låta sig omväljans till revisor under sådana förhållanden att det strider mot den vid ikraftträdandet gällande goda revisorsseden.

19.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

6 kap. Föreningens ledning

6 kap. 4 a §

Den som har varit revisor i en ekonomisk förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i föreningen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 50 a § aktiebolagslagen.

6 kap. 7 §

I en ekonomisk förening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av föreningen. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Föreningen får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 7 a §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen.

6 kap. 7 a §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- 1. övervaka föreningens finansiella rapportering,*
- 2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i föreningens interna kontroll, internrevision och riskhantering,*
- 3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,*
- 4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller föreningen andra tjänster än revisionstjänster, och*
- 5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 b § aktiebolagslagen.

8 kap. Revision och särskild granskning

8 kap. 3 §

Revisorer som inte är auktoriserade eller godkända *ska* vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i särskilda fall tillåter annat. Vad som sagts nu gäller dock inte, om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 7, 8 a och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör utses minst en av moderföreningens revisorer, om det kan ske.

Ändringarna är av samma slag som i 9 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551).

8 kap. 8 §

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

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

- 1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*
- 2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt andra stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

Registreringsmyndigheten ska översända en avskrift av anmälningen till Skatteverket.

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

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

Upphör en revisors uppdrag i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 och 23 a §§ aktiebolagslagen.

8 kap. 8 a §

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

Den som har varit revisor i föreningen under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 21 a § aktiebolagslagen.

8 kap. 10 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i föreningens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 a § aktiebolagslagen. Av 8 kap. 14 § följer att revisorn i vissa fall även ska framställa erinringar till styrelsen som helhet.

8 kap. 10 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisions tjänster som han eller hon har tillhandahållit föreningen.

I fall som avses i 6 kap. 7 § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 b § aktiebolagslagen.

8 kap. 13 §

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

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

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

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

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

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

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

Om anmälan har gjorts enligt 8 § fjärde eller sjätte stycket, ska revisorn till revisionsberättelsen foga en avskrift av anmälningen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 8 § sjätte stycket ska fogas till revisionsberättelsen.

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 36 § aktiebolagslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 6 kap. 4 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 6 kap. 7 § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 8 kap. 8 a § första stycket från den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna har samma innebörd som ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna beträffande aktiebolagslagen.

19.4 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

4 kap. Revision

4 kap. 7 §

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag som revisor upphör,

1. om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller henne,
2. om revisorn entledigas på saklig grund av någon som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att göra det, eller
3. när en ny revisor har utsetts.

Om ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, ska revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Detsamma gäller om ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan ska överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

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

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta tillsynsmyndigheten om skälet till detta.

I paragrafen finns bestämmelser som reglerar längden av en revisors uppdrag, upphörandet av ett uppdrag som revisor och anmälningsskyldighet till tillsynsmyndigheten. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

I andra stycket anges när ett uppdrag som revisor upphör. Förutsättningarna för att ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid ska upphöra i förtid överensstämmer med vad som tidigare angavs i tredje stycket med tillägget att även en sådan revisor kan entledigas genom att en ny revisor utses. I detta avseende skiljer sig förutsättningarna för entledigande av en revisor för bestämd tid från vad som gäller enligt t.ex. aktiebolagslagen (2005:551). Bestämmelser om att ett uppdrag att vara revisor tills vidare ska upphöra under motsvarande förutsättningar har införts.

I punkten 2 har en hänvisning till 1 § tredje stycket lagts till. Bestämmelsen omfattar alltså även beslut att entlediga revisorer i stiftelser med

anknuten förvaltning. Ändringen i andra punkten med innebörd att entledigande måste ske på saklig grund är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 § aktiebolagslagen (2005:551). I förhållande till tredje punkten får andra punkten en självständig betydelse i den situationen att stiftelsens revisor entledigas utan att någon ny revisor utses. Den blir också tillämplig i det fallet att en stiftelse med flera revisorer entledigar enbart någon av dem utan att ersätta den entledigade revisorn med en ny revisor.

Ändringen i *tredje stycket* (tidigare fjärde stycket) innebär att bestämmelsen om anmälan till tillsynsmyndigheten kommer att gälla även när ett revisorsuppdrag som gäller tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts.

Det nya *femte stycket* innehåller bestämmelser av samma slag som 9 kap. 23 a § aktiebolagslagen.

Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

4 kap. 7 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts eller om bestämmelserna i 6 § hindrar honom eller henne från att vara revisor, ska den som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att utse och entlediga revisor vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

Av paragrafen, som är ny, framgår att den som enligt 1 § har rätt att utse och entlediga revisor ska vidta åtgärder för att en ny revisor utses om den tidigare revisorns uppdrag har upphört i förtid utan att en ny revisor har utsetts eller om bestämmelserna om jäv hindrar revisorn från att fullgöra sitt uppdrag. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

11 kap. Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser

11 kap. 2 §

För en insamlingsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§, 6 § första stycket första meningen och 9 §,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–tredje styckena, 7 a–14 §§, 15 § första och andra styckena samt 16 §,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första–tredje styckena samt 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

9 kap. (tillsyn m.m.): 1–9, 11 och 12 §§, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

En insamlingsstiftelses namn ska innehålla ordet insamlingsstiftelse.

En insamlingsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Bestämmelserna i 1 kap. 5–5 b §§, 6 § första stycket, 2–10 kap. samt andra stycket i denna paragraf gäller inte i fråga om insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

I paragrafen regleras vilka bestämmelser i stiftelselagen som gäller för insamlingsstiftelser.

Första stycket har ändrats som en följd av de nya bestämmelserna om upphörande av revisors uppdrag i förtid (se ovan 4 kap. 7 och 7 a §§ och kommentaren till de paragraferna).

11 kap. 4 §

För en kollektivavtalsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§, 6 § första stycket första meningen och 9 §,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–*andra* styckena och 7 a–16 §§,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första stycket 1–4, andra och tredje styckena och 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

9 kap. (tillsyn m.m.): 1 och 2 §§, 3 § andra stycket, 5 § första stycket 1, 6 § första och andra styckena, 7 och 8 §§, 10 § andra stycket och 11 och 12 §§, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

Utan hinder av bestämmelserna i 6 kap. får stiftarna och stiftelsen genom skriftlig överenskommelse ändra eller upphäva stiftelseförordnandet. Vad som anges i 2–10 kap. om föreskrifter i ett stiftelseförordnande ska i fråga om en kollektivavtalsstiftelse gälla även föreskrifter för stiftelsen som har meddelats genom en sådan överenskommelse.

En kollektivavtalsstiftelses namn ska innehålla ordet kollektivavtalsstiftelse.

Vid tillämpning av 4 kap. 15 § ska en kollektivavtalsstiftelse behandlas som en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

En kollektivavtalsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

I paragrafen regleras vilka bestämmelser i stiftelselagen som gäller för kollektivavtalsstiftelser.

Första stycket har ändrats som en följd av de nya bestämmelserna om upphörande av revisors uppdrag i förtid (se ovan 4 kap. 7 och 7 a §§ och kommentaren till de paragraferna).

Ikraftträdandebestämmelse

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

19.5 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

22 §

Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller
2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund* och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör *trots att en ny revisor inte utses*, om

1. revisorn *anmäler att uppdraget ska upphöra*, eller
2. den som har utsett revisorn *entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra*.

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

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 § aktiebolagslagen. Enligt bestämmelsens *andra stycke* gäller kravet på saklig grund för att revisionsklienten ska kunna bringa revisionsuppdraget att upphöra även i de fall som uppdraget gäller tills vidare.

23 a §

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 23 a § aktiebolagslagen.

32 §

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

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 36 § aktiebolagslagen.

Ikraftträdandebestämmelse

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

19.6 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

8 kap. Försäkringsbolagets ledning m.m.

8 kap. 4 a §

Den som har varit revisor i ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i bolaget, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 50 a § aktiebolagslagen.

8 kap. 8 a §

I ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 8 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen.

8 kap. 8 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- 1. övervaka bolagets finansiella rapportering,*
- 2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,*
- 3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,*
- 4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och*
- 5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 b § aktiebolagslagen.

10 kap. Revision

10 kap. 3 §

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i ett försäkringsbolag.

Den som är i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5, 6 a, 8 a och 13 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.

Ändringarna är av samma slag som i 9 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551).

10 kap. 6 §

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

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

- 1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*

2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

En anmälan enligt andra stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

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

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 och 23 a § aktiebolagslagen.

10 kap. 6 a §

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

Den som har varit revisor i företaget under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 21 a § aktiebolagslagen.

10 kap. 8 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 a § aktiebolagslagen.

10 kap. 8 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit bolaget.

I fall som avses i 8 kap. 8 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 b § aktiebolagslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 8 kap. 8 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 10 kap. 6 a § första stycket från den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna har samma innebörd som ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna beträffande aktiebolagslagen.

19.7 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

3 kap. Sparbankens ledning

3 kap. 3 a §

Den som har varit revisor i en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i banken, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 50 a § aktiebolagslagen.

3 kap. 4 a §

I en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen.

3 kap. 4 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- 1. övervaka bankens finansiella rapportering,*
- 2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,*
- 3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,*

4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisions tjänster, och

5. biträda vid upprättandet av förslag till sparbanksstämmans beslut om revisorsval.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 49 b § aktiebolagslagen.

4 a kap. Revision

4 a kap. 1 a §

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

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 21 a § aktiebolagslagen.

4 a kap. 3 §

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en sparbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en sparbank.

En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisionslagen (2001:883). Bestämmelserna i 1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen, i 5 § om jäv, i 19 § om rätt att närvara på stämma och i 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

Ändringarna är av samma slag som i 9 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551).

4 a kap. 6 §

Ett uppdrag som revisor i en sparbank upphör i förtid, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller

2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

revisionsberättelse. En kopia av anmälan ska lämnas till sparbankens styrelse.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 och 23 a §§ aktiebolagslagen.

4 a kap. 9 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i sparbankens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 a § aktiebolagslagen.

4 a kap. 9 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionsjänster som han eller hon har tillhandahållit banken.

I fall som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 b § aktiebolagslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 3 kap. 3 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 3 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie sparbanksstämman som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 4 a kap. 1 a § första stycket från den första ordinarie sparbanksstämman som hålls efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna har samma innebörd som ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna beträffande aktiebolagslagen.

19.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

6 kap. Medlemsbankernas ledning

6 kap. 3 a §

Den som har varit revisor i en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i banken, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Första stycket gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 50 a § aktiebolagslagen.

6 kap. 4 a §

I en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- 1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och*
- 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen.

6 kap. 4 b §

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- 1. övervaka bankens finansiella rapportering,*
- 2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,*
- 3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,*
- 4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, och*
- 5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.*

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 8 kap. 49 b § aktiebolagslagen.

7 a kap. Revision

7 a kap. 1 a §

Uppdraget som revisor för en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla högst sju år i följd.

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 21 a § aktiebolagslagen.

7 a kap. 3 §

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en medlemsbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en medlemsbank.

En revisor *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i *1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen*, 5 § om jäv, 19 § om rätt att närvara på stämma och 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om *rapporteringsskyldighet* tillämpas på den huvudansvarige.

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551).

7 a kap. 6 §

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om

- 1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller*
- 2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.*

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på stämman vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

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

Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta registreringsmyndigheten om skälet till detta.

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 9 kap. 22 och 23 a §§ aktiebolagslagen.

7 a kap. 9 a §

Revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i medlemsbankens interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

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

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 a § aktiebolagslagen.

7 a kap. 9 b §

Revisorn ska

1. om det finns någon omständighet som väsentligt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, rådgöra med revisionsutskottet om detta förhållande och vilka åtgärder som har vidtagits,

2. till revisionsutskottet årligen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet, och

3. för revisionsutskottet årligen redovisa vilka andra tjänster än revisionstjänster som han eller hon har tillhandahållit banken.

I fall som avses i 6 kap. 4 a § andra stycket ska revisorn i stället vända sig till styrelsen.

Paragrafen är ny. Den har samma innebörd som 9 kap. 6 b § aktiebolagslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2. Bestämmelserna i 6 kap. 3 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 6 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 7 a kap. 1 a § första stycket från den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna har samma innebörd som ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna beträffande aktiebolagslagen.

19.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

16 kap. Regelbunden finansiell information

16 kap. 1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för en emittent som har Sverige som hemmedlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Särskilda bestämmelser om emittenter som inte har säte i en stat inom EES finns i 11 och 11 a §§.

En emittent som inte har Sverige som hemmedlemsstat *ska*, om emittentens överlåtbara värdepapper efter ansökan av emittenten är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, offentliggöra regelbunden finansiell information i enlighet med den offentliga reglering i emittentens hemmedlemsstat inom EES som följer av öppenhetsdirektivet.

Ändringen i andra stycket har gjorts till följd av nya 11 a §.

16 kap. 11 a §

Om en emittent som inte har säte i en stat inom EES anlitar en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland för granskning av års- eller koncernredovisning, ska den som anlitas vara registrerad enligt 16 b § revisorslagen (2001:883).

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland som en emittent som inte har sitt säte inom EES får anlita för granskning av års- och koncernredovisning. Ändringarna är föranledda av artikel 45 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

Paragrafen är ny och anknyter till 16 b § revisorslagen (2001:883). Enligt den paragrafen får en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland under vissa förutsättningar registreras som revisor från tredjeland. Om emittenten väljer att låta års- eller koncernredovisningen granskas av en sådan person eller ett sådant företag, måste personen eller företaget enligt den förevarande paragrafen ha låtit registrera sig som revisor från tredjeland. Den som inte på så sätt har låtit registrera sig kan alltså inte granska års- eller koncernredovisningarna för de emittenter som omfattas av paragrafen. Det står naturligtvis emittenten fritt att i stället låta granskningen utföras av en godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Granskningen av annan finansiell rapportering än års- och koncernredovisning omfattas inte av paragrafen (jfr artikel 45).

Särskilda bestämmelser om års- och koncernredovisningen för emittenter som har sitt säte utanför EES finns i 11 §.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

Bestämmelserna träder i kraft och tillämpas i samma ordning som de nya bestämmelserna i 16 b § revisorslagen (2001:883) om registrering av revisorer från tredjeland.

19.10 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

5 kap. Tilläggsupplysningar

5 kap. 21 §

I sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Paragrafen ställer ett krav på att det i årsredovisningen lämnas tilläggsupplysningar om de ersättningar som aktiebolag har betalat till revisorn

och det revisionsföretag där revisorn verkar. Ändringarna är föranledda av artikel 49.1 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

Tillämpningsområdet för paragrafen har såvitt gäller aktiebolagen inskränkts till att bara gälla större företag. Samtidigt har den ändringen gjorts att paragrafen även gäller för handelsbolag som är större företag. Begreppet större företag definieras i 1 kap. 3 § 4.

Vidare har angetts att ersättningen i förekommande fall ska delas upp i fyra delar i stället för som tidigare två. Den första delen är oförändrad. Det är fråga om revisorns arvode för den lagstadgade revisionen, dvs. sådant arbete som har varit nödvändigt för att lämna revisionsberättelsen. Det kan anmärkas att sådan s.k. revisionsrådgivning som har lämnats i samband med ett revisionsuppdrag ska redovisas tillsammans med den ersättning som avser revisionsuppdraget (jfr prop. 2000/01:146 s. 40 f. och prop. 1997/98:99 s. 297 f.).

Därutöver ska uppgift lämnas om sådan ersättning som avser revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget. Med begreppet revisionsverksamhet avses detsamma som i revisorslagen (2001:883), dvs. i princip vad som i direktivet benämns kvalitetssäkringstjänster. Enligt den lagens definition av begreppet är revisionsverksamhet dels sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som ska utföras enligt författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som ska utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren, dels rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag (2 § 8 revisorslagen). Som ett exempel på revisionsverksamhet som inte utgör revision kan nämnas revisorns översiktliga granskning av en delårsrapport enligt 9 kap.

Uppgift ska vidare lämnas med avseende på skatterådgivning och övriga tjänster. Som exempel på övriga tjänster kan framhållas sådan rådgivning som inte är hänförlig till någon av de tidigare i paragrafen uppräknade slagen av tjänster. Det kan vara fråga om en juridisk angelägenhet, vid sidan av revisionsverksamheten, som rör annat än skatter.

Ett visst uppdrag som revisorn har utfört kan innehålla moment av två eller flera av de fyra slags tjänster som anges i paragrafen. I det enskilda fallet kan det därför vara svårt att särskilja ersättning som avser t.ex. skatterådgivning å ena sidan och övriga tjänster å den andra. I sådana fall får en sannolik bedömning av ersättningens fördelning göras.

Övriga ändringar är redaktionella.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

Av bestämmelserna framgår att de nya bestämmelserna om redovisning av arvoden till revisorn ska tillämpas första gången på det räkenskapsår som inleds vid eller närmast efter ikraftträdandet.

Sammanfattning av betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)

Bakgrund

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

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

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

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

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

Allmänna utgångspunkter

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

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

Revisionsutskott

Direktivet ställer krav på att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad skall ha ett revisionsutskott. Medlemsstaterna behöver dock inte lagstifta om detta utan kan medge att

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

frågan löses genom självreglering. Enligt utredningens mening är självreglering att föredra. I Svensk kod för bolagsstyrning, som utgör en del av näringslivets självreglering, finns bestämmelser om revisionsutskott. Emellertid omfattar inte dessa bestämmelser alla företag som enligt Direktivet måste ha ett revisionsutskott. Utredningen föreslår därför att Direktivets bestämmelser om revisionsutskott nu genomförs genom lagbestämmelser som kan upphävas när tillämpningsområdena för Svensk Kod för bolagsstyrning och Direktivet harmoniserats.

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

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

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

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

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

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

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

Oberoende och objektivitet

Analysmodellen

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

omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

Den svenska analysmodellen står inte strid med Direktivet. Analysmodellen skall tillämpas även vid revision av ett företag av allmänt intresse. Utredningen föreslår att en ny bestämmelse införs i 21 § revisorslagen om att revisorn vid uppdrag i revisionsverksamheten som rör företag av allmänt intresse särskilt skall uppmärksamma och vidta åtgärder om det föreligger hot om egenintresse eller självgranskning.

Rapport om öppenhet och insyn

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

Revisorsrotation och karenstid

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

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

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

Kvalitetskontroll

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

Enligt utredningen bör Revisorsnämnden bestämma vilka krav som skall ställas på kvalitetskontrollanterna, hur dessa skall utses, kontrollens omfattning, att en skriftlig granskningsrapport skall upprättas och vad den skall innehålla. Någon bestämmelse om detta i lag eller förordning behöver dock inte införas.

Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag

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

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

Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

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

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

I fråga om styrelserepresentation och bolagsmän i handelsbolag skall revisorer som kvalificerats av behörig myndighet inom EES likställas med i Sverige kvalificerade revisorer. Detta innebär att tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och styrelsesuppleanterna i ett aktiebolag alltid skall vara godkända eller auktoriserade revisorer eller revisorer som på motsvarande sätt kvalificerats inom EES. Motsvarande skall gälla bolagsmän i handelsbolag. De svenska bestämmelserna om att verkställande direktör och prokurist i aktiebolag samt firmatecknare och prokurist i handelsbolag skall vara godkänd eller auktoriserad revisor föreslås kvarstå tills vidare.

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

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

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

Registrering

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

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

Utredningar och påföljder m.m.

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

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

Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

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

Lagförslagen i betänkandet Revisionsutskott m.m.;
Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU
2007:56)

Bilaga 2

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

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

2 §

I denna lag avses med

1. revisor: en godkänd eller auktoriserad revisor,
2. godkänd revisor: en revisor som har godkänts enligt 4 §,
3. auktoriserad revisor: en revisor som har auktoriserats enligt 5 §,
4. revisionsföretag: en enskild näringsidkare som utövar revisionsverk-
samhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en
revisor utövar sådan verksamhet i,
- 5, registrerat revisionsbolag: ett revisionsföretag som har registrerats
enligt 13 eller 14 §,
6. *revisionsgrupp*: en grupp av
företag i vilken minst ett
revisionsföretag ingår och som *på
grund av ägarförhållanden, avtal
eller administrativt samarbete
eller av annan anledning får anses*
6. *nätverk*: en större enhet för
samarbete i vilken minst ett
revisionsföretag ingår och som
*klart syftar till vinst- eller kost-
nadsdelning eller har gemensamt
ägande, gemensam kontroll eller*

ingå i samma affärsmässiga gemenskap,

ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller har en betydande del av gemensamma personalresurser.

Bilaga 2

7. revisionsverksamhet:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

8. EES: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

9. företag av allmänt intresse:

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

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

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

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

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

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

4 §¹

En godkänd revisor skall

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

2. vara bosatt i Sverige, i en 2. vara bosatt i Sverige eller i en

¹ Senaste lydelse 2001:884.

annan stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz*, annan stat inom *EES*,

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

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

5. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och

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

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

6 §²

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz*, och

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES*, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

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

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

2. hos Revisorsnämnden avlagt ett särskilt lämplighetsprov.

7 §³

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

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *Europeiska ekonomiska*

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom *EES*, och

² Senaste lydelse 2001:884.

³ Senaste lydelse 2001:884.

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

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

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

2. hos Revisorsnämnden avlagt ett särskilt lämplighetsprov.

8 §⁴

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

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast

1. som enskild näringsidkare,

2. i enkelt bolag med annan revisor

3. i handelsbolag

4. i aktiebolag eller

5. i ett revisionsföretag som registrerats av behörig myndighet i en annan stat inom EES.

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

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

13 §

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

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

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 skall med revisorer jämföras fysiska personer eller

⁴ Senaste lydelse 2001:884.

företag som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.

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

14 §

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

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

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

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

3. Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

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

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

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

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

3. *Minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer eller fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision.*

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

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

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

11 § andra stycket.

7. Bolaget är i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet.

Registrering av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

16 a §

En fysisk person eller ett revisionsföretag från en stat utanför EES får registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

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

21 §

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

- | | |
|---|--|
| <p>1. om han eller hon eller någon annan i <i>den revisionsgrupp</i> där han eller hon är verksam</p> <p>a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,</p> <p>b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,</p> <p>c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,</p> <p>d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,</p> <p>e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller</p> | <p>1. om han eller hon eller någon annan i <i>det nätverk</i> där han eller hon är verksam</p> |
|---|--|

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

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

För uppdrag som rör företag av allmänt intresse skall revisorn

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

22 a §

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

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

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

3. revisionsföretagets ledningsstruktur,

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

5. uppgift om när revisionsföretagets senaste kvalitetskontroll utfördes,

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

7. en redovisning av revisionsföretagets praxis vad gäller opartiskhet och självständighet samt en försäkran att kraven på opartiskhet och självständighet uppfyllts enligt en genomförd intern kontroll,

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

om revisorer,

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

10. uppgifter om principerna för ersättning till partner.

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

23 §

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

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

26 §

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

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen.

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

26 a §

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

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

26 b §

Revisorsnämnden får lämna ut uppgifter till en behörig myndighet

i en stat utanför EES, om

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

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

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

4. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

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

28 §

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

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

28 a §

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

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

30 §

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

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

Underrättelser enligt första stycket skall lämnas utan dröjsmål.

30 a §

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

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

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

31 a §

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

32 §

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

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårade, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

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

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

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

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

35 §

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

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

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

40 §

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

Revisorsnämnden skall föra ett *offentligt* register över revisorer och registrerade *revisionsföretag*.

Närmare föreskrifter om registret *och dess publicering på Revisorsnämndens webbplats* meddelas av regeringen *eller myndighet som regeringen bestämmer*.

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

2. Bestämmelsen i 22 a § skall tillämpas första gången på det räkenskapsår som påbörjats närmast efter ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen¹
dels att 10 kap. 6 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 8 kap. 4 a, 8 a och
8 b §§, 10 kap. 6 a, 12 a och 12 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

4 a §

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

8 a §

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

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

- 1. medelantalet anställda i företaget har understigit 250,*
- 2. företagets redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och*
- 3. företagets redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,*
kan företaget besluta att de

¹ Lagen omtryckt 1995:1567.

uppgifter som enligt 8 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen.

8 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

2. övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanterings-system,

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

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

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

10 kap.

6 §²

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

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

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

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

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller det uppkommer hinder för honom enligt 3–5 §§ eller enligt bolagsordningen att

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller det uppkommer hinder för honom *eller henne* enligt 3–5 §§ eller enligt bolags-

² Senaste lydelse 1991:1767.

vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden eller anmäla förhållandet för Finansinspektionen, som på förslag av styrelsen skall utse ny revisor under tiden fram till nästa ordinarie bolagsstämma.

ordningen att vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden eller anmäla förhållandet för Finansinspektionen, som på förslag av styrelsen skall utse ny revisor under tiden fram till nästa ordinarie bolagsstämma.

6 a §

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

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

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

12 a §

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

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

12 b §

Revisorn skall årligen

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

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

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

I fall som avses i 8 kap. 8 a § andra stycket skall revisorn i stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen¹
dels att 4 a kap. 6 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 3 kap. 3 a, 4 a och
4 b §§, 4 a kap. 1 a, 6 a, 9 a och 9 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 a §

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

4 a §

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

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

- 1. medelantalet anställda i banken har understigit 250,*
- 2. bankens redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och*
- 3. bankens redovisade nettoomsättning har inte överstigit 50 000 000 euro,*
kan banken besluta att de upp-

¹ Lagen omtryckt 1996:1005.

gifter som enligt 4 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället skall fullgöras av hela styrelsen. Bilaga 2

3 kap.

4 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

2. övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanterings-system,

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

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

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

4 a kap.

1 a §

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

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

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

6 §²

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

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

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

6 a §

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

9 a §

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

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

9 b §

Revisorn skall årligen

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

2. till revisionsutskottet lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet

² Senaste lydelse 2004:304.

gentemot den granskade banken Bilaga 2
samt,

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

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

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om ekonomiska föreningar dels att 8 kap. 8 och 13 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 6 kap. 4 a, 7 och 7 a §§, 8 kap. 8 a, 8 b, 10 a och 10 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 a §

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

7 §¹

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

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

- 1. medelantalet anställda i föreningen har understigit 250,*
- 2. föreningens redovisade balansomslutning har inte överstigit 43 000 000 euro, och*
- 3. föreningens redovisade nettoomsättning har inte överstigit*

¹ Paragrafen har tidigare upphävts genom lag (1999:1094).

50 000 000 euro,

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

7 a §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

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

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

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

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

8 kap.

8 §²

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

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

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse. Revisorn skall i anmälningen lämna en

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

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse. Revisorn skall i anmälningen lämna en

² Senaste lydelse 2003:693.

redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse.

redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han *eller hon* har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans *eller hennes* uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse.

Registreringsmyndigheten skall sända en avskrift av anmälningen till Skatteverket.

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

8 a §

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

8 b §

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

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

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

10 a §

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

I fall som avses i 6 kap. 7 §

andra stycket skall revisorn i Bilaga 2 stället rapportera till styrelsen.

10 b §

Revisorn skall årligen

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

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

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

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

13 §³

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

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

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

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

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

³ Senaste lydelse 2002:389.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

7 §¹

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

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

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

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

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

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

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han *eller hon* har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans *eller hennes* uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till

¹ Senaste lydelse 1999:1106.

*tillsynsmyndigheten ange varför Bilaga 2
uppdraget har upphört i förtid.*

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 a §¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

¹ Träder i kraft 2007-11-01 genom lag (2007:541).

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

3 a §

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

4 a §

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

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

1. medelantalet anställda i banken har understigit 250,

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

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

kan banken besluta att de uppgifter som enligt 4 b § ankommer på ett revisionsutskott i stället

4 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

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

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

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

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

7 a kap.

1 a §

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

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

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

6 §¹

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om

Ett uppdrag som revisor i en medlemsbank upphör i förtid, om

¹ Senaste lydelse 2004:318.

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

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

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

6 a §

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

9 a §

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

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

9 b §

Revisorn skall årligen

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

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

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

I fall som avses i 6 kap. 4 a § andra stycket skall revisorn i

-
1. Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.
 2. Den tidsfrist som anges i 7 a kap. 1 a § första stycket tillämpas från och med den första räkenskapsperiod som börjar löpa efter ikraftträdandet.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

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

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

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

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

23 a §

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

32 §

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

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

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

***Hinder för tidigare revisor att
inneha ledande befattning***

8 kap.

34 a §

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

Revisionsutskott

8 kap.

50 a §

*I ett bolag vars överlåtbara
värdepapper är upptagna till han-
del på en reglerad marknad skall
styrelsen ha ett revisionsutskott.
Revisionsutskottet skall bestå av
styrelsemedlemmar, som inte sam-
tidigt ingår i företagsledningen.
Minst en ledamot av utskottet skall
vara oberoende av bolaget och ha
redovisnings- eller revisions-
kompetens.*

*Om bolaget i sin senaste års-
redovisning eller koncernredo-
visning uppfyller minst två av
följande kriterier:*

*1. medelantalet anställda i
bolaget har understigit 250,*

*2. bolagets redovisade balans-
omslutning har inte överstigit
43 000 000 euro, och*

3. bolagets redovisade netto-

omsättning har inte överstigit 50 000 000 euro, Bilaga 2

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

50 b §

Ett revisionsutskott skall

1. övervaka den finansiella rapporteringen,

2. övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, eventuella internrevision och riskhanterings-system,

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

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

5. biträda valberedningen i fråga om förslag till revisor.

Revisorns rapporteringsskyldighet gentemot revisionsutskott

9 kap.

6 a §

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

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

6 b §

Revisorn skall årligen

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

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

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

I fall som avses i 8 kap. 50 a § andra stycket skall revisorn i stället fullgöra uppgifterna i första stycket i förhållande till styrelsen.

21 a §

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

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

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

22 §

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

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

23 a §

Både revisorn och den som har utsett revisorn skall till Bolags-

36 §

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

11 §

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

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

Om ett tredjelands bestämmelser enligt första stycket inte anses likvärdiga eller om villkoren enligt andra stycket inte är uppfyllda, skall emittenten upprätta års- och koncernredovisning, halvårsrapport respektive kvartalsrapport i enlighet med de bestämmelser som anges i 8 § och som gäller för en emittent av motsvarande slag.

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

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

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

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

Om ett tredjelands bestämmelser enligt första stycket 1 inte anses likvärdiga eller om villkoren enligt första stycket 2 eller andra stycket inte är uppfyllda, skall emittenten upprätta års- och koncernredovisning, halvårsrapport respektive kvartalsrapport i enlighet med de bestämmelser som anges i 8 § och som gäller för en emittent av motsvarande slag.

Denna lag träder i kraft den 29 juni 2008.

Förteckning över remissinstanser avseende betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)

Efter remiss har yttrande över betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56) avgetts av Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, Kommerskollegium, Finansinspektionen, Skatteverket, Tullverket, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Datainspektionen, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, Svenska Handelskamarförbundet, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Internrevisorernas förening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening, Fondbolagens förening, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, OMX Nordic Exchange Stockholm AB, AktieTorget AB, Nordic Growth Market NGM AB, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Aktiesparares Riksförbund samt Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer.

Delegationen för utländska investeringar i Sverige (ISA), Handelshögskolans fakultetsnämnd vid Göteborgs universitet, FöretagarFörbundet, Kooperativa Förbundet, Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen i Sverige LO, Näringslivets Regelnämnd, Försäkringsförbundet, Sparbankernas Riksförbund, JAK Medlemsbank, Aktiemarknadsbolagens förening, Svenska Riskkapitalföreningen, Institutionella ägares förening för regleringsfrågor på aktiemarknaden, Sjunde AP-fonden, Styrelse-Akademien, Rådet för finansiell rapportering, Aktiemarknadsnämnden och VPC AB har beretts tillfälle att avge yttrande men har avstått från att yttra sig.

Lagförslag i betänkandena Revisorers skadestånds- ansvar (SOU 2008:79) och Enklare redovisning (SOU 2008:67) i aktuella delar

Förslaget i SOU 2008:79 till ändring i årsredovisningslagen
(1995:1554)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 21 § årsredovisningslagen
(1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap. 21 §¹

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *skall* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra *uppdrag än* revisionsuppdraget.

I aktiebolag *som är större företag ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, andra *kvalitetssäkrings-tjänster och skatterådgivning.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

¹ Senaste lydelse 1999:1112.

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen
(1995:1554)

dels att 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ska utgå,
dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 3 och 11 §§, 4 kap. 3 §, 5 kap. 3,
18, 19–22, 25 och 27 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 14, 31 och 32 §§, 8 kap. 15 §
samt bilaga 1 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas nya bestämmelser, 5 kap. 1 a, 3 a, 14 a,
14 b och 15 a §§, samt närmast före 5 kap. 1 a § en ny rubrik av följande
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

21 §¹

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *skall* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget.

I aktiebolag *som är större företag ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, andra kvalitetssäkrings-tjänster och skatterådgivning.

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 30 juni 2009. 4 kap. 3 § tredje stycket får dock tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009 och 1 kap. 3 § får tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

¹ Senaste lydelse 1999:1112.

Lagförslag i utdraget ur utkast till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv

Bilaga 5

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

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen att 5 kap. 21 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap. 21 §¹

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *skall* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser *andra uppdrag än* revisionsuppdraget.

I aktiebolag *som är större företag ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, *annan revisionsverksamhet än revision, skatterådgivning respektive övriga tjänster.*

Denna lag träder i kraft den 1 mars 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 28 februari 2009.

¹ Senaste lydelse 1999:1112.

Förteckning över remissinstanser avseende utdraget ur utkast till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv Bilaga 6

Efter remiss har yttrande över utdraget ur utkast till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv avgetts av Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, FAR SRS, Företagarna, Svenska Bankföreningen och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Finansinspektionen, Skatteverket, Utredningen om enklare redovisning, FöretagarFörbundet och Rådet för finansiell rapportering har beretts tillfälle att avge yttrande men har avstått från att yttra sig.

Förteckning över remissinstanser avseende utkastet till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv

Efter remiss har yttrande över utkastet till lagrådsremissen Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv avgetts av Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Revisorsnämnden, Skatteverket, FAR SRS, Företagarna, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Svenska Bankföreningen och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

FöretagarFörbundet och Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande men har avstått från att yttra sig.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om stiftelselagen

dels att 1 kap. 8 §, 2 kap. 13 och 20 §§, 3 kap. 2 §, 4 kap. 7 §, 5 kap. 1 §, 6 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 8 kap. 1 §, 9 kap. 1, 6 och 10 §§, 10 kap. 1–3 och 6 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 6 kap. 3 § skall lyda ”*Ändring m.m. efter anmälan till tillsynsmyndigheten*”,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 11 kap. 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §¹

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

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

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör *om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller om han entledigas av någon som enligt 1 § andra stycket har rätt att göra det eller när en ny revisor har utsetts.*

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

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall över-

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

¹ Senaste lydelse 1999:1106.

lämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

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

Bilaga 8

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

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts eller om bestämmelserna i 6 § hindrar honom att vara revisor skall den som enligt 1 § andra stycket har rätt att utse och entlediga revisor vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.

Förteckning över de remissinstanser avseende promemorian Vissa frågor i stiftelselagen, m.m. (Ds 2007:7)

Efter remiss har yttranden över promemorian Vissa frågor i stiftelselagen m.m. (Ds 2007:7) inkommit från Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Fideikommissnämnden, Tullverket, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Kammarkollegiet, Länsstyrelsen i Hallands län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Uppsala län, Länsstyrelsen i Västra Götalands län, Länsstyrelsen i Västernorrlands län, Högskoleverket, Karolinska Institutet, Uppsala universitet, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Statens kulturråd, Bolagsverket, Sveriges Kommuner och Landsting, FAR SRS, Folkbildningsrådet, Frivilligorganisationernas Insamlingsråd, Föreningen Stiftelser i Samverkan, De Handikappades Riksförbund, IOGT-NTO, Revisorsnämnden, Riddarhusdirektionen, Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund, Stiftelsen för Insamlingskontroll, Stiftelsen för Kunskaps- och Kompetensutveckling, Svenska Bankföreningen, Svenska kyrkan, Svenska Röda Korset, Sveriges advokatsamfund och SPFA.

Dessutom har yttranden inkommit från Länsstyrelsen i Dalarnas län, Länsstyrelsen i Värmlands län, Länsstyrelsen i Östergötlands län, Länsstyrelsen i Jönköpings län, Länsstyrelsen i Blekinge län, Länsstyrelsen i Kronobergs län, Länsstyrelsen i Gävleborg län och professor emeritus Carl Hemström.

Folkbildningsrådet, KFUK-KFUM:s riksförbund, Rädda barnens riksförbund, Stiftelsen Chalmers Tekniska Högskola, Stiftelsen för Strategisk Forskning och Sveriges Riksidrottsförbund har beretts tillfälle att yttra sig men har avstått från detta.

Förteckning över de remissinstanser avseende utkastet till lagrådsremissen Stiftelser – frågor om registrering och tillsyn, m.m.

Efter remiss har yttrande över utkastet till lagrådsremissen Stiftelser – frågor om registrering och tillsyn, m.m. inkommit från Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Domstolsverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Kammarkollegiet, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Västra Götalands län, Länsstyrelsen i Västernorrlands län, Karolinska Institutet, Uppsala universitet, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Bolagsverket, Sveriges Kommuner och Landsting, FAR SRS, Frivilligorganisationernas Insamlingsråd, Föreningen Stiftelser i Samverkan, Revisorsnämnden, Stiftelsen för Insamlingskontroll, Svenska Bankföreningen och Sveriges advokatsamfund.

Yttrande har dessutom inkommit från Öhrlings Pricewaterhouse-Coopers.

Stiftelsen för Kunskaps- och Kompetensutveckling har beretts tillfälle att yttra sig men avstått från det.