

Lagrådsremiss

Förсенad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 29 november 2012

Beatrice Ask

Jacob Aspegren
(Justitiedepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt. Syftet är att göra den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut mindre sträng.

Vidare föreslås att möjligheten att bli godkänd revisor med revisorsexamen tas bort. En godkänd revisor som före ikraftträdandet har avlagt revisorsexamen ska benämnas auktoriserad revisor. Syftet är att förenkla regelverket. En godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen behåller sin behörighet och ska även i fortsättningen benämnas godkänd revisor.

Det föreslås även att begreppet revisionsverksamhet ges en tydligare och något bredare innebörd.

I lagrådsremissen behandlas också revisorns skadeståndsskyldighet och vissa frågor om revisorns oberoende.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juni 2013.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i brottsbalken	5
2.2	Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883).....	6
2.3	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	15
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	17
2.5	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	19
2.6	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).....	21
2.7	Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619).....	23
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker	24
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse	25
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.....	26
2.11	Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.....	27
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (2010:751) om betaltjänster	28
2.13	Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043).....	29
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:755) om elektroniska pengar	31
2.15	Förslag till lag om ändring i lagen (2013:000) om ändring i revisorslagen (2001:883)	32
3	Ärendet och dess beredning.....	33
4	Särskild åtalsprövning för ringa bokföringsbrott.....	34
5	Godkända och auktoriserade revisorer.....	38
6	Giltighetstiden för auktorisation	42
7	Revisorsjäv	43
8	Verksamhetsformer.....	45
9	Revisionsbyråers värdepappersinnehav	48
10	Revisorns skadeståndsansvar	49
11	Revisionsverksamhet	53
12	Behov av ytterligare sekretess hos Revisorsnämnden?.....	54
13	Ställande av säkerhet hos Revisorsnämnden	56

14	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	56
15	Förslagets konsekvenser.....	57
16	Författningskommentar	60
16.1	Förslaget till lag om ändring i brottsbalken	60
16.2	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)	61
16.3	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	71
16.4	Förslagen till övriga lagändringar.....	72
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Försevad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. (SOU 2009:46).....	74
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag	76
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna (betänkandet SOU 2009:46).....	77
Bilaga 4	Lagförslaget i Justitiedepartementets promemoria.....	78
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna (Justitiedepartementets promemoria)	79
Bilaga 6	Sammanfattning av betänkandet Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79)	80
Bilaga 7	Betänkandets lagförslag	83
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanserna (betänkandet SOU 2008:79).....	112
Bilaga 9	Förteckning över remissinstanserna (Revisorsnämndens promemorior)	113

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i brottsbalken,
2. lag om ändring i revisorslagen (2001:883),
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551),
4. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
5. lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220),
6. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
7. lag om ändring i sparbankslagen (1987:619),
8. lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
9. lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
10. lag om ändring i lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet,
11. lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
12. lag om ändring i lagen (2010:751) om betaltjänster,
13. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043),
14. lag om ändring i lagen (2011:755) om elektroniska pengar,
15. lag om ändring i lagen (2013:000) om ändring i revisorslagen (2001:883).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 8 § brottsbalken ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

8 §¹

Vårdslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

¹ Senaste lydelse 2005:242.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om revisorslagen (2001:883)¹
dels att 7 § ska upphöra att gälla,
dels att nuvarande 4, 5 och 6 §§ ska betecknas 6, 4 och 5 §§,
dels att 1–6, 10, 14–16, 17, 18, 27, 32–36, 38 och 41 §§ samt rubrikerna närmast före 4, 18 och 27 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen närmast före 6 § ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Denna lag innehåller bestämmelser om

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

2 §³

I denna lag avses med

- | | |
|---|---|
| 1. <i>revisor</i> : en <i>godkänd</i> eller auktoriserad revisor, | 1. <i>revisor</i> : en auktoriserad eller godkänd revisor, |
| 2. <i>godkänd revisor</i> : en revisor som har godkänts enligt 4 §, | 2. <i>auktoriserad revisor</i> : en revisor som har auktoriserats enligt 4 §, |
| 3. <i>auktoriserad revisor</i> : en revisor | 3. <i>godkänd revisor</i> : en revisor |

¹ Senaste lydelse av 7 § 2009:564.

² Senaste lydelse 2009:564.

³ Senaste lydelse 2009:564.

sor som har *auktoriserats enligt* som har *godkänts enligt äldre*
5 §, *bestämmelser utan att ha avlagt*
revisorsexamen,

4. *revisionsföretag*:

a) en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare,

b) ett enkelt bolag med annan revisor, ett handelsbolag eller ett aktieföretag 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

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information 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.

3 §⁴

Revisorsnämnden ska

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

1. pröva frågor om *auktorisation, godkännande* 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 revisionsmed utvecklas på ett

⁴ Senaste lydelse 2009:564.

ändamålsenligt sätt.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

Regeringen meddelar närmare förfskrifter om Revisorsnämnden.

Godkännande och auktorisation av revisorer

5 §

En auktoriserad revisor *skall uppfylla de krav som anges i 4 § första stycket 1–4 och 6 samt hos Revisorsnämnden ha avlagt högre revisorsexamen.*

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i 4 § första stycket 1 och 2.

6 §⁵

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

a) någon stat inom EES eller i Schweiz, eller

b) ett annat tredjeland än Schweiz,

Auktorisation av revisorer

4 §

En auktoriserad 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 i ett enskilt fall bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2.

5 §

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

a) någon stat inom EES eller i Schweiz, eller

b) ett annat tredjeland än Schweiz,

⁵ Senaste lydelse 2009:564.

om den staten tillåter att revisorer som har *godkänts* enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

om den staten tillåter att revisorer som har *auktoriserats* enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Godkända revisorer

4 §⁶

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 rådhetsinskränkning 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 §

En godkänd revisor ska uppfylla de krav som anges i 4 § första stycket 1–4 och 6.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden i ett enskilt fall bevilja undantag från kraven i 4 § första stycket 1 och 2.

10 §

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inneha andelar i andra företag

⁶ Senaste lydelse 2009:564.

företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

endast om

1. företaget är ett revisionsföretag eller ett företag som avses i 11 § andra stycket, eller

2. innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

14 §⁷

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.

1. Aktier i bolaget med *mer än hälften* av röstetalet ägs av revisorer eller ett eller flera registrerade revisionsbolag.

2. *Mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.

15 §⁸

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.

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 *mer än hälften* av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast *mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Trots första stycket får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar *mer än hälften* av röstetalet i bolaget.

⁷ Senaste lydelse 2009:564.

⁸ Senaste lydelse 2009:564.

16 §⁹

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.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden i ett enskilt fall bevilja undantag från villkoret i 14 § andra stycket 2 om att den verkställande direktören ska vara revisor.

17 §

Ett handelsbolag eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas skall för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget skall utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige skall underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, skall det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering

Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt godkännande, auktorisation eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter godkännandet, auktorisationen eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har

Ett handelsbolag eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet ska för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de yrkesverksamma revisorerna i bolaget att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget ska utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, ska det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering

18 §

Auktorisation, godkännande och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt auktorisation, godkännande eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter auktorisationen, godkännandet eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har

⁹ Senaste lydelse 2009:564.

vunnit laga kraft.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket *skall* gälla omedelbart.

Försäkring *m.m.*

Revisorer och registrerade revisionsbolag *skall* teckna försäkring *eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet* för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring *eller säkerhet*.

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 *auktoriseringen* 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 *auktoriseringen* upphävas.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran,

vunnit laga kraft.

Revisorsnämnden får i ett enskilt fall besluta att en auktorisation ska gälla i längre tid än fem år, dock längst sex år.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket *ska* gälla omedelbart.

Försäkring

27 §

Revisorer och registrerade revisionsbolag *ska* teckna försäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden *i ett enskilt fall* bevilja undantag från kravet på försäkring.

32 §¹⁰

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

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

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran,

¹⁰ Senaste lydelse 2009:564.

ska revisorn genom skriftlig under rättelse 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.

ska revisorn genom skriftlig under rättelse ges tillfälle att yttra sig om *det* som anförs i ärendet.

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

33 §

Om en *godkänd* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en *auktoriserad* revisor inte längre uppfyller kraven i 5 §, *skall godkännandet* eller *auktorisationen* upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för *godkännande* eller *auktorisation*, *skall* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Om en *auktoriserad* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en *godkänd* revisor inte längre uppfyller kraven i 6 §, *ska auktorisationen* eller *godkännandet* upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för *auktorisation* eller *godkännande*, *ska* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

34 §¹¹

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.

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. *Det* som sägs där om upphävande av *auktorisation* eller *godkännande* ska i stället avse upphävande av registrering.

35 §¹²

I stället för att upphäva *ett godkännande*, *en auktorisation* eller en registrering får Revisorsnämnden förelägga revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeland att inom viss tid vidta rättelse. Om föreläggandet

I stället för att upphäva *en auktorisation*, *ett godkännande* eller en registrering får Revisorsnämnden förelägga revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeland att inom viss tid vidta rättelse. Om föreläggandet

¹¹ Senaste lydelse 2009:564.

¹² Senaste lydelse 2009:564.

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.

inte följs, ska Revisorsnämnden pröva enligt 32–34 §§ om *auktoriseringen, godkännandet* 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 *auktorisering, godkännande* eller registrering ska gälla omedelbart.

36 §

Revisorsnämndens beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5 *eller* 5 § eller särskild lämplighetsprövning enligt 6 *eller* 7 § får dock inte överklagas.

Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5 eller särskild lämplighetsprövning enligt 5 § får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

38 §

Den som obehörigen utger sig för att vara *godkänd* eller *auktoriserad* revisor döms till böter.

Den som obehörigen utger sig för att vara *auktoriserad* eller *godkänd* revisor döms till böter.

41 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om *godkännande, auktorisation* och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om *auktorisering, godkännande* och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

2. En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser ska anses vara auktoriserad enligt denna lag. Detsamma gäller en godkänd revisor som enligt äldre bestämmelser har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13, 15, 16 och 26 §§ aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

13 §¹

Minst en *av* bolagsstämman *utsedd revisor* ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen*, om

Minst en *revisor som* bolagsstämman *utsett* ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

15 §

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 13 § 1 eller 2 eller 14 § får Bolagsverket besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor *eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* får utse en viss *annan* godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 13 § 1 eller 2 eller 14 § får Bolagsverket besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

16 §

I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ *skall* en auktoriserad revisor *eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval *skall* ske.

I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ *ska* en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval *ska* ske.

¹ Senaste lydelse 2010:834.

26 §

Om bolagsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett någon auktoriserad revisor *eller någon godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* och om någon aktieägare inom en månad från bolagsstämman begär det hos länsstyrelsen, *skall* länsstyrelsen förordna en sådan revisor.

Om bolagsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett någon auktoriserad revisor och om någon aktieägare inom en månad från bolagsstämman begär det hos länsstyrelsen, *ska* länsstyrelsen förordna en sådan revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

5 §¹

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen*, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor *eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen* får utses en viss *annan* godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

För en förening som omfattas av första stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket ska en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisors-

¹ Senaste lydelse 2010:835.

val ska ske.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 4 § stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4 §¹

Minst en revisor ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning.

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen*, om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i stiftelsen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. stiftelsens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Andra stycket gäller även för en moderstiftelse i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. stiftelsen och de övriga koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. stiftelsens och de övriga koncernföretagens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter som stiftelsen har fått har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

För en stiftelse som omfattas av andra eller tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor *eller en god-*

För en stiftelse som omfattas av andra eller tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en

¹ Senaste lydelse 2010:836.

känd revisor som avlagt revisors- viss godkänd revisor. Ett sådant
examen får utses en viss *annan* beslut gäller i högst fem år.
godkänd revisor. Ett sådant beslut
gäller i högst fem år.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

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

Härigenom föreskrivs att 12 och 15–17 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹

En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i,
2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

3. en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS).

I företag som avses i 6 kap. 1 § första stycket 6 eller 7 bokföringslagen (1999:1078) ska minst en revisor vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.*

I företag som avses i 6 kap. 1 § första stycket 6 eller 7 bokföringslagen (1999:1078) ska minst en revisor vara auktoriserad revisor.

15 §²

För ett företag som omfattas av 12 § tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor *eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* får utse en viss *annan* godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

För ett företag som omfattas av 12 § tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

16 §³

För ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 12 § tredje stycket får länsstyrelsen, om särskilda omständigheter kräver det, besluta att minst en revisor *skall*

För ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 12 § tredje stycket får länsstyrelsen, om särskilda omständigheter kräver det, besluta att minst en revisor *ska*

¹ Senaste lydelse 2009:703.

² Senaste lydelse 2006:875.

³ Senaste lydelse 2006:875.

vara auktoriserad revisor *eller* vara auktoriserad revisor.
godkänd revisor som har avlagt
revisorsexamen.

17 §⁴

Den får inte vara revisor som

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

I fråga om företag som på grund av sin storlek *skall* ha minst en auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisors-examen* gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

I fråga om företag som på grund av sin storlek *ska* ha minst en auktoriserad revisor gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

⁴ Senaste lydelse 2006:402.

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

Härigenom föreskrivs att 4 a kap. 4 § sparbankslagen (1987:619)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 a kap.

4 §²

I en sparbank *skall* minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen*.

I en sparbank *ska* minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

¹ Lagen omtryckt 1996:1005.

² Senaste lydelse 2004:304.

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

Härigenom föreskrivs att 7 a kap. 4 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 a kap.

4 §¹

I en medlemsbank *skall* minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen*.

I en medlemsbank *ska* minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

¹ Senaste lydelse 2004:318.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 9 § och 12 kap. 9 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

9 §¹

Ett bankaktiebolag ska ha minst en revisor. Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisors-examen.*

Om bolagsstämman inte har utsett en auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen*, är bestämmelserna om länsstyrelseförordnande i 9 kap. 25 och 27 §§ aktiebolagslagen (2005:551) tillämpliga.

Ett bankaktiebolag ska ha minst en revisor. Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

Om bolagsstämman inte har utsett en auktoriserad revisor, är bestämmelserna om länsstyrelseförordnande i 9 kap. 25 och 27 §§ aktiebolagslagen (2005:551) tillämpliga.

12 kap.

9 §

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

Minst en revisor som stämman utsett *skall* vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.*

Minst en revisor som stämman utsett *ska* vara auktoriserad revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

¹ Senaste lydelse 2010:843.

2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i ett företag som driver inlåningsverksamhet.

Minst en revisor som bolagsstämman eller föreningsstämman har utsett <i>skall</i> vara auktoriserad revisor <i>eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.</i>	Minst en revisor som bolagsstämman eller föreningsstämman har utsett <i>ska</i> vara auktoriserad revisor.
---	--

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 5 §, 12 kap. 6 a § och 19 kap. 7 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

5 §¹

Ett värdepappersbolag ska ha en styrelse med minst tre ledamöter. Bolaget ska ha en verkställande direktör.

Ett värdepappersbolag ska ha minst en revisor. Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.*

Ett värdepappersbolag ska ha minst en revisor. Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

12 kap.

6 a §²

En börs ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor.

Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.*

Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

19 kap.

7 a §³

En clearingorganisation ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor.

Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.*

Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

¹ Senaste lydelse 2010:844.

² Senaste lydelse 2010:844.

³ Senaste lydelse 2010:844.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (2010:751) om betaltjänster

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 9 § lagen (2010:751) om betaltjänster ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 §

Ett betalningsinstitut ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor. Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen*.

Ett betalningsinstitut ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor. Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

Ett europakooperativ ska upprätta årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning i enlighet med de bestämmelser i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag som är tillämpliga på betalningsinstitut som drivs i ekonomisk förening.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

2.13 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 12 §, 12 kap. 43 § och 13 kap. 18 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

12 §

I stället för 9 kap. 13–16 §§ aktiebolagslagen (2005:551) gäller för försäkringsaktiebolag att minst en revisor som bolagsstämman har utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.*

I stället för 9 kap. 13–16 §§ aktiebolagslagen (2005:551) gäller för försäkringsaktiebolag att minst en revisor som bolagsstämman har utsett ska vara auktoriserad revisor.

12 kap.

43 §

I ett ömsesidigt försäkringsbolag ska minst en revisor utses av bolagsstämman.

Bara den som är auktoriserad *revisor, godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* eller annan godkänd revisor får vara revisor i ett ömsesidigt försäkringsbolag. Minst en av de revisorer som bolagsstämman har utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisors-examen.*

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i ett ömsesidigt försäkringsbolag. Minst en av de revisorer som bolagsstämman har utsett ska vara auktoriserad revisor.

Bestämmelserna i 8 kap. 18 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar om registrering av revisor ska även gälla för revisor som har utsetts enligt denna paragraf.

13 kap.

18 §

I stället för 8 kap. 1 § första stycket och 5 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller för försäkringsföreningar att

1. föreningsstämman ska välja minst en revisor,
2. det i stadgarna får bestämmas att en eller flera revisorer ska utses på annat sätt,
3. bara den som är auktoriserad *revisor, godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen* eller annan godkänd revisor får vara revisor i

3. bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en försäkringsförening, och

en försäkringsförening, och

4. minst en av de revisorer som utses av föreningsstämman ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisors-examen.*

4. minst en av de revisorer som utses av föreningsstämman ska vara auktoriserad revisor.

Bestämmelserna i 8 kap. 18 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar om registrering av revisor ska även gälla för revisor som har utsetts enligt denna paragraf.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:755) om elektroniska pengar

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 10 § lagen (2011:755) om elektroniska pengar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

10 §

Ett institut för elektroniska pengar ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor. Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen*.

Ett institut för elektroniska pengar ska ha minst en revisor som utses av stämman. Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor. Minst en revisor som stämman utsett ska vara auktoriserad revisor.

Ett institut för elektroniska pengar som även driver annan verksamhet än utgivning av elektroniska pengar enligt 1 kap. 2 § 2 ska lämna separata redovisningsuppgifter över den verksamhet som omfattar utgivning av elektroniska pengar.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

2.15 Förslag till lag om ändring i lagen (2013:000) om ändring i revisorslagen (2001:883)

Härigenom föreskrivs att 37 § revisorslagen (2001:883) i stället för dess lydelse enligt lagen (2013:000) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2012/13:45

Föreslagen lydelse

37 §

Om Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om *godkännande*, *auktorisation* eller registrering inte meddelar beslut inom fyra månader från det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av domstol att ärendet *onödigt* uppehålls.

En begäran om en förklaring som avses i första stycket ska göras hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Om nämnden inte har meddelat beslut inom en månad från det att en förklaring har lämnats, ska ansökan anses ha avslagits.

Om Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om *auktorisation*, *godkännande* eller registrering inte meddelar beslut inom fyra månader från det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av domstol att ärendet uppehålls *i onödan*.

3 Ärendet och dess beredning

Sommaren 2007 fick en särskild utredare i uppdrag att se över vissa redovisningsfrågor (dir. 2007:78). Utredningen antog namnet Utredningen om enklare redovisning. Utredningen har överlämnat delbetänkandet Enklare redovisning (SOU 2008:67) och slutbetänkandet Försevad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. (SOU 2009:46). Delbetänkandets förslag har behandlats i propositionerna Enklare redovisning (prop. 2009/10:235) och En frivillig revision (prop. 2009/10:204).

I denna lagrådsremiss tar regeringen upp slutbetänkandets förslag om bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning eller för sent upprättat årsbokslut. En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens lagförslag i den del som nu är aktuell finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Ju2009/5053/L1).

För att komplettera beredningsunderlaget remitterade Justitiedepartementet i november 2011 en promemoria med lagtext och författningskommentar om särskild åtalsprövning för ringa bokföringsbrott. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 4*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

I lagrådsremissen behandlas även några revisorsfrågor. Regeringen tillkallade i september 2006 en särskild utredare med uppdrag att se över vissa frågor om revisorer och revision (dir. 2006:96). Utredningen, som biträtts av en referensgrupp med företrädare för riksdagspartierna, antog namnet Utredningen om revisorer och revision (Ju 2006:11).

Utredningen har överlämnat delbetänkandena Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56) och Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32) samt slutbetänkandet Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79). Regeringen har i propositionerna Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (prop. 2008/09:135) och En frivillig revision (prop. 2009/10:204) behandlat flertalet av de förslag som utredningen lagt fram i de två delbetänkandena. I denna lagrådsremiss tar regeringen upp de frågor som behandlas i slutbetänkandet Revisorers skadeståndsansvar. En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 6*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 7*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 8*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Ju2008/7651/L1).

I lagrådsremissen behandlas även vad som ska avses med revisionsverksamhet, liksom revisionsbyråers möjlighet att inneha värdepapper. Dessa frågor har väckts i framställningar av Revisorsnämnden. Remissinstanserna framgår av *bilaga 9*. Slutligen behandlas giltighetstiden för revisorers auktorisation, en fråga som har väckts i en framställning från Revisorsnämnden och FAR. Eftersom frågan om giltighetstiden för auktorisation inte berör andra än Revisorsnämnden och FAR har framställningen inte remitterats. Framställningarna från Revisorsnämnden respektive Revisorsnämnden och FAR samt remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Ju2010/1023/L1, Ju2010/5903/L1 och Ju2011/5157/L1).

4 Särskild åtalsprövning för ringa bokföringsbrott

Regeringens förslag: Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte ska utgöra bokföringsbrott, om det av övrig bokföring går att i huvudsak bedöma verksamhetens ställning eller resultat (se SOU 2009:46 s. 91 f.).

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv*, tillstyrker förslaget eller lämnar det utan invändning. Några remissinstanser, bl.a. *Hovrätten för Västra Sverige*, *Malmö tingsrätt*, *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten*, är tveksamma till förslaget och anser att det leder för långt. *Finansinspektionen* avstyrker förslaget. Flera av de remissinstanser som är tveksamma till utredningens förslag anser att förslaget om särskild åtalsprövning som läggs fram i ett särskilt yttrande som fogats till betänkandet bör övervägas närmare.

Skälen för regeringens förslag

Bokföringsskyldighet och bokföringsbrott

Ett företag har vanligen flera olika intressenter (ägare, anställda, myndigheter m.fl.) som kan behöva följa och kontrollera verksamheten i företaget. Detta behov tillgodoses bl.a. genom bokföringslagens (1999:1078) krav på löpande bokföring, verifikationer, bevarande av räkenskapsinformation, årsbokslut och årsredovisning (bokföringsskyldighet). Kraven syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företagens borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att kunna följa företagens förhållanden under räkenskapsåret.

Den löpande bokföringen avslutas genom att den sammanställs i årsbokslut eller årsredovisningar. Ett årsbokslut, som är en intern handling och inte behöver offentliggöras, sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under räkenskapsåret. Också en årsredovisning utgör en sammanfattning av den verksamhet som har förevarit under räkenskapsåret. Dess syfte är framför allt att ge information till företagets externa intressenter och årsredovisningen ska därför offentliggöras. Bestämmelser om vad årsredovisningen ska innehålla och hur den ska offentliggöras finns i årsredovisningslagen (1995:1554) och, när det gäller finansiella företag, i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

För att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges borgenärer och säkerställa att bokföringsskyldigheten uppfylls finns det särskilda straffrättsliga bestämmelser om bokföringsbrott. Den som genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning

till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader (11 kap. 5 § första stycket brottsbalken).

Bestämmelsen om bokföringsbrott är ett s.k. blankettstraffbud, vars närmare innehåll, vad gäller bokföringsskyldighetens innebörd och omfattning, bestäms av annan lagstiftning, särskilt bokföringslagen.

Bestämmelserna om bokföringsbrott bör göras mindre stränga

För att ett företags olika intressenter ska kunna bilda sig en uppfattning om rörelsens förlopp, resultat och ställning är det viktigt att de krav och de tidsfrister som ställs upp i den associationsrättsliga lagstiftningen iakttas. I t.ex. ett aktiebolag ska styrelsen lägga fram årsredovisningen på en bolagsstämma som inte får hållas senare än sex månader från räkenskapsårets utgång (7 kap. 10 § aktiebolagslagen [2005:551]).

Högsta domstolen har i ett avgörande år 2004 gjort bedömningen att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning i ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (rättsfallet NJA 2004 s. 618). I avgörandet uttalas att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen och att det av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste krävas att den verkliga föreligger inom föreskriven tid.

Regeringen konstaterar att det är angeläget att bokföringsskyldigheten uppfylls och att reglerna om årsredovisning och årsbokslut respekteras. Bokföringen är av betydelse inte endast för företagets intressenter. Att inte ha en bokföring som är korrekt, fullständig och upprättad i rätt tid utgör därtill i många fall hinder mot en riktig beskattning och skapar utrymme för ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamheten. Samtidigt kan det ifrågasättas om inte den nuvarande ordningen är allt för sträng vid kortvariga förseningar med att upprätta årsredovisning eller årsbokslut. Denna bedömning styrks av att samtliga remissinstanser som yttrar sig är positiva till utredningens ambition att kortvariga förseningar inte alltid ska leda till åtal.

Den 1 januari 2011 förenklades reglerna om bokföring och årsredovisning (prop. 2009/10:235). Därvid togs bl.a. begränsningarna till vissa fasta perioder för brutna räkenskapsår bort. Den 1 november 2010 blev det frivilligt för små privata aktiebolag att ha revisor (prop. 2009/10:204). Förseningar som beror på allt för hög arbetsbelastning på redovisningsbyråerna och revisorerna under vissa perioder av året kan därmed förväntas minska. Även med beaktande av detta är regeringen i likhet med utredningen av uppfattningen att den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut bör göras mindre sträng.

Det bör införas en särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa

Utredningen föreslår att brottsbalkens bestämmelse om bokföringsbrott (11 kap. 5 §) ändras, så att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte medför straffansvar. Detta kan enligt utredningen lagtekniskt åstadkommas genom att ordet eko-

nomiska tas bort ur bestämmelsen. Ett antal remissinstanser, *Hovrätten för Västra Sverige*, *Malmö tingsrätt*, *Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten*, *FAR*, *Bokföringsnämnden* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund*, ifrågasätter om utredningens lösning kommer att få den avsedda effekten. Några av dem, bl.a. *Hovrätten för Västra Sverige* och *Malmö tingsrätt*, befarar att utredningens förslag inte kommer att få någon effekt alls.

Regeringen instämmer i remissinstansernas bedömning att förslaget sannolikt inte kommer att få eftersträvad effekt. Om förslaget hade gått att genomföra skulle det sannolikt inte heller ha blivit tillräckligt enkelt och förutsägbart, framför allt för den enskilde företagaren som inte har djupa kunskaper i bokföring och redovisning. Det förslag som utredningen lägger fram bör därför inte genomföras. Ett alternativ skulle kunna vara att avkriminalisera för sent upprättande av årsredovisningar och årsbokslut.

Som påpekas av flera remissinstanser är det angeläget att den löpande bokföringen avslutas på ett korrekt sätt och i rätt tid. Årsredovisningen är en viktig handling; dels innehåller den information som inte finns i den löpande bokföringen, dels utgör den en möjlighet för utomstående att kontrollera företagets ekonomiska resultat och ställning. Det är årsredovisningen som revideras och läggs fram vid bolagsstämman. Årsredovisningen ska även offentliggöras och bolaget kan tvångslikvideras om den inte upprättas. Även årsbokslutet kan vara en betydelsefull källa till ekonomisk information.

Att upprätta de handlingar som avslutar och sammanställer den löpande redovisningen utgör alltså en väsentlig del av bokföringsskyldigheten. Om för sent upprättande av årsredovisning och årsbokslut avkriminaliserades, skulle detta leda till att de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott ändrades genom att den del av bokföringen som torde vara av störst värde för intressenterna skulle falla utanför det straffbara området. Däremot skulle vid en sådan avkriminalisering kortare eftersläpningar i den löpande bokföringen alltså kunna bedömas utgöra brott, vilket framstår som mindre konsekvent. Det skulle också rimma illa med vikten av att den avslutande redovisningen finns tillgänglig för externa intressenters granskning en viss tid efter räkenskapsårets utgång. Regeringen är därför inte beredd att föreslå en avkriminalisering. Det finns i stället anledning att – som många remissinstanser förordar – närmare överväga möjligheten att införa en regel om särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa.

Särskild åtalsprövning utgör ett undantag från åklagarens åtalsplikt och innebär att det finns en presumtion för att åtal inte ska väckas, trots att gärningen i och för sig är straffbar. När det gäller brott som begåtts i utövningen av näringsverksamhet och därmed kan föranleda företagsbot gäller redan i dag enligt 36 kap. 10 a § brottsbalken att om brottet begåtts av oaktsamhet och inte kan antas föranleda annan påföljd än böter får åtal väckas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Med en åtalsprövningsregel för bokföringsbrott som är ringa kommer de lindrigaste överträdelserna inte att leda till åtal. Straffbestämmelsen i brottsbalken innehåller inte några särskilda rekvisit för vad som utgör ringa bokföringsbrott. Frågan har därtill berörts mycket sparsamt i förarbeten och rättspraxis. I förarbetena till den tidigare gällande 23 kap. 5 § strafflagen, som i allt väsentligt motsvarar den nuvarande bestämmelsen,

uttalades att med ringa brott avsågs sådana fall som var synnerligen ömmande, utan att för den del utgöra sådana rena ordningsföreseelser som vid en tillämpning av huvudsaksrekvisitet är straffria (prop. 1942:4 s. 204).

Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten har åtal för ringa bokföringsbrott fram till Högsta domstolens avgörande år 2004 varit relativt sällan förekommande. Därefter har de ringa bokföringsbrott som lett till åtal eller strafförelägganden närmast uteslutande utgjorts av för sent upprättade årsredovisningar. Såvitt känt är det Ekobrottsmyndighetens uppfattning att om förseningen understiger tre månader talar det mesta för att brottet kan bedömas som ringa.

Med särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa undviker man alltså att de mer obetydliga fallen åtalas. Den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisningen eller årsboks slutet kommer därmed normalt sett inte att drabbas av en straffrättslig sanktion. Med denna lösning förblir straffbestämmelsen tydlig och förutsägbar. En åtalsprövning har även den fördelen att rättsväsendets resurser kan inriktas på de mer allvarliga brotten. En sådan ordning framstår som lämplig och fångar upp behovet av lättnader för mindre allvarliga fall av bokföringsbrott, utan att medföra någon ändring när det gäller de grundläggande förutsättningarna för straffansvar.

Även andra sätt att konstruera en särskild åtalsprövning har övervägts men förkastats.

Det finns olika typer av åtalsprövningsregler, med starkare eller svagare presumtion för att åtal inte ska väckas. I detta fall bör det gälla en stark presumtion för att åtal inte ska väckas. Innebörden av en sådan regel bör vara att åtal för ringa bokföringsbrott ska väckas bara när det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt. Sådana särskilda skäl bör som regel anses föreligga vid upprepade fall av ringa brottslighet som inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. Frågan om särskilda skäl berörs vidare i författningskommentaren.

Särskilt om revisorer, konkursförvaltare och likvidatorer

En revisor i ett aktiebolag ska utan oskäligt dröjsmål vidta särskilda åtgärder om han eller hon misstänker att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa brott, t.ex. bokföringsbrott (9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen). Revisorn ska bl.a. anmäla misstanken och grunden för denna till åklagaren. Revisorn behöver dock inte göra någon anmälan till åklagaren, om de skadliga verkningarna av brottet dessförinnan har avhjälpats, om brottsmisstanken redan anmälts till polis eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt. Om åklagare har underrettats om brottet, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Före den 1 november 2010 var revisorn alltid skyldig att avgå från sitt uppdrag efter att misstanken anmälts till åklagare.

Den nu föreslagna särskilda åtalsprövningsregeln innebär att sådana kortvariga förseningar med att upprätta årsredovisning som är att betrakta som ringa brott som huvudregel inte kommer att leda till åtal. Detta får givetvis beaktas vid revisorns bedömning av om det misstänkta brottet är

obetydligt och om det, vid anmälan till åklagare, finns skäl att avgå från uppdraget.

Andra yrkeskårer som berörs särskilt av bestämmelserna om bokföringsbrott är konkursförvaltare och likvidatorer. Dessa övertar ansvaret för företagets drift och förvaltning samt därmed förenade rättigheter och skyldigheter. I dag särbehandlas inte konkursförvaltare och likvidatorer vare sig i den straffrättsliga eller i den civilrättsliga lagstiftningen när det gäller skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen. Det finns inte tillräckliga skäl att nu föreslå en särbehandling av konkursförvaltare och likvidatorer från straffbestämmelsens tillämplighet, särskilt mot bakgrund av det förslag om särskild åtalsprövning som nu läggs fram.

5 Godkända och auktoriserade revisorer

Regeringens förslag: Möjligheten att bli godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen tas bort. En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen ska benämnas auktoriserad revisor.

Regeringens bedömning: En godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen bör behålla sin behörighet och även i fortsättningen benämnas godkänd revisor.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att även kategorin godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen avskaffas. Alla kvalificerade revisorer ges samma behörighet och benämns auktoriserade revisorer. En godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen ska avlägga en sådan examen senast en viss dag (se SOU 2008:79 s. 162 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker utredningens förslag eller lämnar dem utan invändning. Enligt *FAR* bör en godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen få fortsätta att verka som godkänd revisor utan krav på examen. Även *Revisorsnämnden* ifrågasätter om en godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen bör förlora sin yrkestitel, om inte revisorn avlägger en sådan examen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Tre revisorskategorier

I Sverige görs sedan länge en åtskillnad mellan auktoriserade och godkända revisorer (kvalificerade revisorer). Revisorslagen (2001:883) ställer något strängare krav för auktorisation som revisor än för godkännande.

Genom 1995 års revisorslag (1995:528) infördes krav på avlagd revisorsexamen för godkännande och på avlagd högre revisorsexamen för auktorisation. Enligt övergångsbestämmelserna anses revisorer som godkänts enligt äldre bestämmelser, dvs. revisorer som inte har avlagt revisorsexamen, som godkända. Vidare gick det, med stöd av övergångsbestämmelser, att bli godkänd revisor utan att ha avlagt revisorsexamen till utgången av år 2002. Det finns därmed i praktiken tre slags kvalifice-

rade revisorer: auktoriserade revisorer, godkända revisorer med revisors-examen och godkända revisorer utan revisorsexamen. Av dagens ca 4 000 revisorer är ca 900 godkända revisorer utan revisorsexamen.

För flera företagsformer gäller att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor. Det gäller t.ex. aktiebolag. En sådan revisor är också behörig att utföra andra lagstadgade granskningsuppdrag, t.ex. att utfärda intyg om apportegendomens värde i samband med emission i aktiebolag.

Vidare gäller för vissa företag att minst en av revisorerna ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen. Det är då fråga om företag som på grund av sin storlek är svåra att revidera eller för vilka det av annan anledning finns ett särskilt allmänintresse av att revisionen har god kvalitet och uppfattas som trovärdig. Det gäller börsnoterade företag, företag som är stora med hänsyn till omsättning, balansomslutning eller antal anställda samt många finansiella företag.

En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen har enligt regelverket samma behörighet att utföra revision som en auktoriserad revisor.

Bolagsverket får tillåta att ett aktiebolag i stället för en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utse en viss annan godkänd revisor. Samma sak gäller för bl.a. ekonomiska föreningar, men inte för finansiella företag.

För att få avlägga revisorsexamen och högre revisorsexamen krävs teoretisk och praktisk utbildning. När det gäller revisorsexamen innebär kravet på teoretisk utbildning att sökanden ska ha avlagt kandidatexamen med företagsekonomi som huvudinriktning, en utbildning som tar tre år. Dessutom krävs det tre års praktisk utbildning. För att få avlägga högre revisorsexamen behöver sökanden ha studerat i fyra år och genomgått fem års praktisk utbildning. Den praktiska utbildningen ska innefatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. En revisor som har varit godkänd revisor i minst sju år får dock avlägga revisorsexamen utan att uppfylla de teoretiska och praktiska kraven (4 § tredje stycket förordningen [1995:665] om revisorer).

Syftet med revisorsexamen och högre revisorsexamen är att säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa de kunskaperna i revisionsarbetet. Högre revisorsexamen ska särskilt säkerställa att revisorn har teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa dessa kunskaper i företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera.

Revisorer ska vidare i den omfattning som följer av god revisorssed genomgå fortbildning. Fortbildningen ska omfatta minst 200 timmar per femårsperiod, dock minst 20 timmar per år (5 a § Revisorsnämndens föreskrifter om villkoren för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet [RNFS 2001:3]).

Allmänt sett ska en revisor också ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget (se t.ex. 9 kap. 11 § aktiebolagslagen). En revisor med enbart erfarenhet av revision av mindre familjeföretag kan alltså inte utan vidare revidera t.ex. ett börsnoterat eller finansiellt företag.

I flertalet stater i EU finns det endast en revisorskategori. Detta torde också vara utgångspunkten inom EU-rätten, även om EU:s revisorsdirektiv (det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision¹) inte uttryckligen reglerar saken. En revisor från en annan medlemsstat har enligt direktivet rätt att, under vissa förutsättningar, erhålla svensk auktorisation utan att uppfylla alla revisorslagens krav (jfr hittillsvarande 7 § revisorslagen). Två revisorskategorier finns dock i de övriga nordiska länderna samt i Nederländerna och Tyskland.

Det finns på sikt bara behov av en revisorskategori

En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen har, sedan den nya försäkringsrörelselagen (2010:2043) trädde i kraft den 1 april 2011, samma behörighet enligt de associationsrättsliga lagarna att utföra revision som en auktoriserad revisor. Skillnaden i formell kompetens är inte särskilt stor och torde inte vara allmänt känd utanför revisionsbranschen.

Inte heller har det framkommit något som tyder på att revisionens intressenter har större tilltro till revision som har utförts av en auktoriserad revisor jämfört med revision som utförts av en godkänd revisor med revisorsexamen. Vanligen torde den som anlitar en revisor förvänta sig att han eller hon har samma kompetens som andra revisorer med samma behörighet.

En särskild fördel med att låta alla personer som avlägger revisorsexamen få samma yrkestitel är att Revisorsnämnden inte längre behöver anordna två olika prov. En enhetlig revisorsexamen kan förmodas leda till lägre kostnader.

Visserligen kan det invändas att distinktionen mellan auktoriserade revisorer och godkända revisorer med revisorsexamen gör det lättare för revisions klienterna att identifiera vilka revisorer som har särskild erfarenhet av revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. I sammanhanget bör det dock betonas att en revisor alltid ska ha den insikt och erfarenhet som verksamhetens art och omfattning påkallar. En revisor får alltså inte ta på sig att revidera t.ex. ett stort eller komplext börsnoterat företag, om revisorn saknar tidigare erfarenhet av revision av sådana företag eller om revisionsbyrån saknar adekvat specialiststöd och kvalitetssäkring. Det finns också – som har skett i fråga om revisorer som utför revision av finansiella företag – möjlighet för privaträttsliga organ att införa en frivillig certifiering inom ett visst område, vilket underlättar för företagen att välja en revisor med för uppdraget lämpliga kvalifikationer.

Enligt regeringens mening finns det mot den angivna bakgrunden skäl att fortsättningsvis inte skilja mellan de två kategorierna av revisorer som har avlagt examen. Skillnaden gör regelverket mer komplicerat än vad som är befogat. Det bör endast vara möjligt att, efter avläggande av revisorsexamen, erhålla auktorisation. En godkänd revisor som har avlagt

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

revisorsexamen enligt äldre bestämmelser bör jämföras med en auktoriserad revisor, utan att det ställs något krav på ytterligare prövning.

Regeringen avser att i revisorsförordningen ta in närmare föreskrifter om vad som ska krävas av den som vill avlägga en revisorsexamen (jfr hittillsvarande 4 och 5 §§).

Godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen

Som framgår ovan har en godkänd revisor utan revisorsexamen inte samma behörighet som andra kvalificerade revisorer att utföra revision. En sådan revisor kan endast vid sidan av en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen eller en auktoriserad revisor utses till revisor i t.ex. ett börsnoterat företag. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att det inte är lämpligt att utan vidare ge dessa revisorer samma behörighet att utöva revision som revisorer med revisorsexamen. Det finns godkända revisorer som inte når upp till de kompetenskrav som ställs upp i revisorsdirektivet (jfr artikel 11 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision).

I syfte att åstadkomma en ordning enligt vilken det endast finns en revisorskategori, auktoriserad revisor, föreslår utredningen därför att kategorin godkänd revisor utan revisorsexamen avskaffas. Förslaget innebär att en sådan revisor efter en övergångsperiod upphör att vara kvalificerad revisor, om inte han eller hon avlägger revisorsexamen och får auktorisation.

Som bl.a. *Revisorsnämnden* och *FAR* framhåller får en sådan reform ingripande följder för de berörda revisorerna. Det finns godkända revisorer utan revisorsexamen som har arbetat som revisorer i många år och besitter yrkeskunskaper av stort värde för näringslivet. Det framstår inte som befogat att, enbart i syfte att renodla lagstiftningen, kräva att dessa personer efter en lång och många gånger framgångsrik tid i yrket ska avlägga en krävande och dyr examen. Med ett sådant krav finns det en risk för att de godkända revisorernas yrkeskunskaper inte tas till vara fullt ut.

Enligt regeringens bedömning bör godkända revisorer utan avlagd revisorsexamen behålla sin titel med oförändrad behörighet att utöva revisorsyrket. Även vid denna bedömning medför regeringens förslag om att låta kategorin godkända revisorer med examen gå upp i kategorin auktoriserade revisorer en praktiskt betydelsefull förenkling av regelverket.

En särskild fråga av lagteknisk natur är var regleringen av godkända revisorer utan revisorsexamen bör placeras. Hittills har det angetts i revisorslagens övergångsbestämmelser att lagen ska tillämpas i fråga om sådana revisorer; de ska anses som godkända enligt lagen. Övergångsbestämmelsen tillkom på Lagrådets förslag för att undvika att i lagtexten hänvisa till upphävda bestämmelser (prop. 2000/01:146 s. 169). Det som i denna lagrådsremiss övervägs beträffande övriga godkända revisorer, dvs. de som har avlagt revisorsexamen, medför dock att lagen i fortsättningen över huvud taget inte skulle behandla godkända revisorer. I stället blir det nödvändigt att i övergångsbestämmelserna ta in en fullständig reglering av godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen. En

sådan reglering skulle resultera i bristande överskådlighet. Eftersom aktiebolagslagen och många andra lagar alltså kommer att göra skillnad på godkända och auktoriserade revisorer, framstår det lagtekniskt som mest lämpligt att båda revisorskategorierna behandlas i revisorslagen – trots de invändningar man kan ha mot att en ordning av övergångskaraktär finns i lagen och inte i övergångsbestämmelser. En sådan modell gör det så enkelt som möjligt för tillämparna att utläsa vad som gäller för godkända revisorer.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis innebär regeringens förslag att dagens tre revisorskategorier blir två: auktoriserad revisor och godkänd revisor. Den som framöver avlägger revisorsexamen med godkänt resultat blir auktoriserad revisor. En revisor som avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser ska anses vara auktoriserad. Godkända revisorer som saknar revisorsexamen berörs inte av förslagen.

6 Giltighetstiden för auktorisation

Regeringens förslag: Revisorsnämnden ska i ett enskilt fall få besluta om en längre giltighetstid för en revisors auktorisation än fem år, dock längst sex år.

Revisorsnämndens och FAR:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Skälen för regeringens förslag: Ett godkännande eller en auktorisation av en revisor gäller i fem år. Därefter måste revisorn ansöka om förnyat godkännande eller förnyad auktorisation (18 § revisorslagen). För att någon ska bli godkänd eller auktoriserad måste sökanden ha avlagt prov för revisorsexamen respektive högre revisorsexamen. Sökande som klarar provet ansöker regelmässigt om godkännande respektive auktorisation i nära anslutning till att de erhåller besked om godkänt resultat.

I avsnitt 5 föreslår regeringen att möjligheten att bli godkänd revisor tas bort.

För Revisorsnämnden har regelverket, tillsammans med den omständigheten att nämnden normalt anordnar prov två gånger per år vid ungefär samma tidpunkt, föranlett en betydande arbetsanhopning under två kortare tidsperioder varje år. En på sikt jämnare fördelning av arbetet med ansökningarna, och därigenom kortare handläggningstider, kan lämpligen åstadkommas i enlighet med vad Revisorsnämnden och FAR föreslår. Revisorsnämnden bör därför få besluta att giltighetstiden för en revisors auktorisation ska vara längre än fem år, dock längst sex år.

Regeringens bedömning: De s.k. redovisnings-, medelsförvaltnings- och byråjäven för revisorer bör inte tas bort.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att redovisnings-, medelsförvaltnings- och byråjäven för revisorer ska tas bort. Enligt utredningen bör en revisor dock inte få fatta beslut som det ankommer på revisionsklientens styrelse eller verkställande direktör att fatta (se SOU 2008:79 s. 144 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker utredningens förslag eller lämnar det utan invändning. *Ekonomistyrningsverket* och *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget med hänvisning till att bestämmelserna om redovisningsjäva och byråjäva är viktiga för att säkerställa revisornas oberoende. *Revisorsnämnden* avstyrker förslaget att avskaffa medelsförvaltningsjävet eftersom det i medelsförvaltning ingår åtgärder som direkt påverkar revisionsklientens förmögensställning.

Skälen för regeringens bedömning

Allmänna utgångspunkter

Enligt aktiebolagslagen får den som på olika sätt står det reviderade bolaget nära inte vara revisor i bolaget (9 kap. 17 §). Motsvarande jävsbestämmelser återfinns också i annan associationsrättslig lagstiftning (se t.ex. 8 kap. 7 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar).

Jävsbestämmelserna innebär bl.a. att den inte får vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller bolagets kontroll däröver ("redovisningsjäva"). Vidare uppkommer jäva om personen bistår bolaget med medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver ("medelsförvaltningsjäva"). Med medelsförvaltning avses åtgärder som påverkar bolagets förmögenhet. Jävig är också den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen, medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver ("byråjäva").

Byråjävet utesluter inte att andra personer verksamma vid samma revisionsbyrå (revisionsföretag) som revisorn, inom de ramar som den s.k. analysmodellen tillåter, bistår bolaget med andra redovisningstjänster än grundbokföring. Detta gör det möjligt för någon som är verksam i samma revisionsbyrå som den valda revisorn att delta i upprättandet av den huvudbokföring och den årsredovisning som sedan ska granskas av revisorn, s.k. kombiuppdrag.

Jävsbestämmelserna har civilrättslig karaktär. En revisor som är jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller. Revisorn får med andra ord inte längre anlitas av företaget. Detta kan få till följd att en ny revisor måste utses av bolagsstämman eller motsvarande.

Därutöver finns det i revisorslagen näringsrättsliga regler om hur revisionsverksamhet ska bedrivas. Bland annat måste en revisor vara oberoende i förhållande till det reviderade företaget. De rättsliga effekterna av ett förbjudet beroendeförhållande är dock annorlunda än effekterna av

jäv. Exempelvis leder förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare till att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra revisionsuppdraget (jfr prop. 2004/05:85 s. 320 f.).

Den 1 januari 2007 skärptes reglerna om byråjäv för revisorn i större aktiebolag och finansiella företag (prop. 2005/06:97, bet. 2005/06:LU25, rskr. 2005/06:230). I propositionen behandlades även frågan om byråjäv vid revision av mindre icke-finansiella aktiebolag. När det gällde sådana bolag ansågs att det oberoendehot som kombiuppdragen innebär i små aktiebolag tills vidare borde hanteras inom ramen för revisorslagens analysmodell för identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden (propositionen s. 29). Det uttalades vidare att svårigheten att i den praktiska hanteringen av ett företags bokföring skilja mellan grundbokföring och huvudbokföring utgör ett tillämpningsproblem som de nuvarande bestämmelserna om byråjäv ger upphov till (propositionen s. 25).

Även EU-rätten innehåller en principbaserad analysmodell (artikel 22.1 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision²). För revision av företag av allmänt intresse, dvs. börsnoterade företag och finansiella företag, finns en strängare särreglering.

Kommissionen har vidare antagit en rekommendation till medlemsstaterna om revisorns oberoende.³ I rekommendationen anges bl.a. att revisorns eller revisionsbyråns medverkan vid upprättandet av revisionsklientens bokföring eller redovisning utgör ett självgranskningshot. Hotet ska alltid anses vara för betydande, om inte revisorns eller byråns medverkan endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär. I fråga om revision av företag av allmänt intresse anges att all medverkan vid upprättandet av revisionsklientens bokföring och redovisning bör vara förbjuden (A 7.2.1 i rekommendationen).

I sammanhanget bör också nämnas att kommissionen i november 2011 mot bakgrund av den finansiella krisen har lagt fram ett förslag till dels ändring av det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision, dels en förordning om revision av företag av allmänt intresse.⁴ Förslagen syftar bl.a. till att stärka revisorns oberoende och innebär att revisorns möjlighet att tillhandahålla fristående rådgivning till företag av allmänt intresse inskränks betydligt. I fråga om fristående rådgivning till finansiella företag, se även Ds 2012:4.

I samband med reformen om en frivillig revision aviserade regeringen sin avsikt att återkomma till aktiebolagslagens regler om jäv (se prop. 2009/10:204 s. 105 f.).

² Se not avsnitt 5.

³ EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer.

⁴ Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, KOM (2011) 778 slutlig, och förslag till Europaparlamentets och rådets förordning om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, KOM (2011) 779 slutlig.

Jävsbestämmelserna bör lämnas oförändrade

Enligt utredningen bör redovisningsjävet, medelsförvaltningsjävet och byråjävet ersättas med en allmänt hållen jävsbestämmelse av innebörden att revisorn inte får fatta beslut som det ankommer på revisionsklientens styrelse eller verkställande direktör att fatta. Härigenom ökar möjligheten för revisionsbyråerna att erbjuda kombiuppdrag. Utredningen anför att detta leder till minskade administrativa kostnader för företagen, eftersom de bara behöver anlita en konsultbyrå för bokföring och revision. Frågor om revisorers oberoende bör enligt utredningen i fortsättningen i stället hanteras inom ramen för revisorslagens analysmodell.

Revision syftar till att tillgodose ägarnas, borgenärernas, de anställdas och det allmännas intresse av att det sker en ändamålsenlig kontroll av att företagets ekonomi sköts lagenligt och korrekt samt att redovisningen av företagets ställning och resultat är riktig. För att en revisor ska kunna utföra sina uppgifter i enlighet med vad som förutsätts måste revisorn ha en självständig ställning i förhållande till dem som ska granskas.

Som tidigare har konstaterats ger kombiuppdrag upphov till oberoendehot (se prop. 2005/06:97 s. 28 f.). Kombiuppdrag torde nämligen medföra en risk för att revisorn alltför mycket förlitar sig på den redovisning som upprättats med deltagande av hans eller hennes medarbetare.

Enligt regeringens mening är det tveksamt om bara en allmänt hållen jävsregel, av innebörden att revisorn inte får fatta beslut som ankommer på revisionsklienten att fatta, är ägnad att i tillräckligt hög grad motverka detta oberoendehot. Det gäller inte minst om revisorn (eller revisionsbyrån) skulle få sköta revisionsklientens medelsförvaltning. Många gånger torde det vara svårt att i efterhand avgöra om och i vilken omfattning revisorn har fattat ett beslut som det ankommer på styrelsen eller den verkställande direktören att fatta. För att möta de oberoendehot som ett slopande av befintliga jävsbestämmelser kan ge upphov till torde det i stället i vart fall krävas en ändring av analysmodellen. Något beredningsunderlag för en sådan ändring finns inte.

Det pågår för närvarande arbete inom både Sverige och EU för att stärka förtroendet för revision. Även om detta arbete främst tar sikte på företag av allmänt intresse, kan det konstateras att utredningens förslag inte går i denna riktning.

Regeringen är mot den angivna bakgrunden inte beredd att nu lägga fram något förslag till förändrade jävsbestämmelser.

8 Verksamhetsformer

Regeringens förslag: I ett registrerat revisionsbolag ska aktier med mer än hälften av röstetalet ägas av revisorer. Av styrelseledamöterna ska mer än hälften vara revisorer.

Regeringens bedömning: Kravet på att den verkställande direktören i ett registrerat revisionsbolag ska vara revisor bör behållas. Vidare bör förbudet för en revisionsbyrå att utöva verksamhet som saknar naturligt samband med revisionsverksamheten (sidoverksamhet) kvar-

stå. Inte heller bör huvudregeln att en revisor bara får vara anställd hos en revisionsbyrå ändras.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Enligt utredningen ska kravet på att den verkställande direktören i ett registrerat revisionsbolag är revisor tas bort. Utredningen föreslår vidare att ett handelsbolag eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet under vissa förutsättningar ska få utöva sidoverksamhet och att en revisor under motsvarande förutsättningar ska få vara anställd även hos en annan arbetsgivare än en revisionsbyrå (se SOU 2008:79 s. 177 f. och 180 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker utredningens förslag eller lämnar dem utan invändning. *Revisorsnämnden* avstyrker förslaget att den verkställande direktören inte ska behöva vara revisor.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Ägande och ledning av registrerade revisionsbolag

Revisorer får utöva revisionsverksamhet i handelsbolag eller aktiebolag och registrera bolaget som revisionsbolag. För att ett aktiebolag ska få registreras som ett revisionsbolag krävs att aktier i bolaget med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av revisorer eller ett eller flera registrerade revisionsbolag. Vidare krävs att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna, minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören är revisorer (14 § revisorslagen). Revisorsnämnden får, om det finns särskilda skäl, inom vissa ramar bevilja undantag från kraven (16 § revisorslagen). Ett registrerat revisionsbolag står under Revisorsnämndens tillsyn (3 § revisorslagen).

I det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision anges att ett företag som är majoritetsägt av revisorer eller revisionsbolag får registreras. Mer än hälften av styrelseledamöterna ska vara revisorer. Direktivet innehåller inte något krav på att den verkställande direktören ska vara revisor. Revisorslagen uppställer alltså högre krav på ägande och ledning än vad direktivet gör. Det kan i sammanhanget noteras att kommissionen nyligen har lagt fram ett förslag om att kravet på viss ägarandel ska tas bort.⁵ Detta för att underlätta revisionsbyråernas kapitalanskaffning.

Lagregler som begränsar den enskilde revisorns handlingsfrihet i fråga om ägande m.m. av ett revisionsbolag är av ingripande slag. Som utredningen anför finns det skäl att pröva om svensk rätt även fortsättningsvis ska ställa högre krav i aktuella hänseenden än vad EU-rätten gör.

Kraven på revisionsbolag i fråga om ägande m.m. är avsedda att stärka tilltron till revisorns opartiskhet och självständighet i revisionsverksamheten. Det är väsentligt att kraven inte liberaliseras i sådan utsträckning att det finns risk för att ovidkommande intressen tar överhanden. Som framgår ovan finns det dock redan möjligheter för andra än revisorer att, t.ex. genom ägande av aktier i revisionsbolaget, utöva inflytande över verksamheten. Det finns också en möjlighet till indirekt ägande genom

⁵ Se not avsnitt 7.

s.k. ägarbolag. Utredningen har inte uppmärksammat något som tyder på att dessa möjligheter medför olägenheter. Denna iakttagelse har stöd även i den rapport från kommissionen som utredningen hänvisar till.⁶ Av rapporten framgår vidare att Sverige, som enda nordiska land, tillhör en mindre grupp medlemsstater som ställer strängare krav än vad direktivet föreskriver som ett minimum.

De lättnader i regelverket som utredningen föreslår innebär att revisionsbolagen förbättrar sina möjligheter att rekrytera icke-revisorer med viss särskild kompetens och erfarenhet, bl.a. genom att möjliggöra för sådana personer att bli delägare i revisionsbolaget. Förutsättningarna att tillhandahålla revisionstjänster och andra kvalificerade gransknings-tjänster av mycket hög kvalitet förbättras. Det finns sålunda goda skäl för att revisorslagen inte bör ställa strängare krav på ägande än vad EU-rätten gör.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att majoriteten av aktierna i ett registrerat revisionsbolag ska ägas av revisorer och att majoriteten av styrelseledamöterna i sådana bolag ska vara revisorer. Detta överensstämmer med vad som har gällt i de fall Revisorsnämnden har beviljat dispens från respektive huvudregel om en kvalificerad majoritet revisorer. I konsekvens med detta bortfaller behovet av dispensregler.

När det gäller den verkställande direktören är det, som *Revisorsnämnden* påpekar, angeläget att den person som leder revisionsbolagets dagliga verksamhet har djupa kunskaper om revision. Därtill kommer att ett slopat krav på att den verkställande direktören ska vara revisor innebär att han eller hon inte kan bli föremål för disciplinära åtgärder från nämndens sida. Enligt regeringens mening finns det härigenom övervägande skäl för att inte genomföra utredningens förslag i detta avseende. Dessa skäl gör att det även kan ifrågasättas om den nuvarande möjligheten för Revisorsnämnden att bevilja undantag från kravet på att den verkställande direktören ska vara revisor bör finnas kvar. Det saknas dock beredningsunderlag för att nu genomföra en sådan förändring.

Sidoverksamhet och anställning

En revisor får som huvudregel bara utöva revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, t.ex. redovisningstjänster och skatterådgivning. I den mån revisorn utövar annan verksamhet, ska revisorn hålla den verksamheten, s.k. sidoverksamhet, avskild från revisionsverksamheten. För att en revisor ska få bedriva sidoverksamhet krävs därutöver att utövandet inte är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller utförandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision (25 § revisorslagen).

Det är förbjudet att i ett och samma handelsbolag eller aktiebolag utöva både revisionsverksamhet och verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten (10 § revisorslagen). En samman-

⁶ Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration, Prepared for DG Internal Markets and Services, oktober 2007.

blandning inom ramen för samma bolag kan skada omgivningens tilltro till revisorns självständighet. I den dagliga verksamheten kan hänsynen till sidoverksamheten gå ut över revisorns revisionsverksamhet. I värsta fall kan även de affärsrisker som sidoverksamheten är förenad med vålla revisionsverksamheten skada. Till detta kommer att tillsynen kan försvåras, bl.a. genom att redovisningen för de olika verksamhetsgrenarna blandas samman (se prop. 2000/01:146 s. 72).

Förbudet för revisorn att ta anställning hos andra arbetsgivare än revisionsbyråer är, på motsvarande sätt som regleringen av ägandet och ledningen av revisionsbolag, motiverat av att omgivningens förtroende för den revisionsverksamhet som drivs av revisorn kan rubbas av sådana anställningar. Revisorsnämnden får bevilja dispens från förbudet (12 § revisorslagen).

Som nämns ovan har kommissionen i november 2011 lagt fram ett förslag till förordning om revision av företag av allmänt intresse. Förslaget till förordning innehåller en påtaglig inskränkning av möjligheten för revisorer och revisionsbyråer som reviderar företag av allmänt intresse att erbjuda fristående rådgivning.

Visserligen skulle, som utredningen anför, en lättnad i reglerna om sidoverksamhet och anställning medföra vissa kostnadsbesparingar och konkurrensfördelar för revisorer och revisionsbyråer. Dessa fördelar framstår enligt regeringens mening dock som begränsade. Inte heller förhindrar reglerna att revisorns kompetens på andra områden än revision tas till vara. Vidare gör sig de redovisade skälen för reglernas utformning alltjämt gällande. Utredningens förslag bör därför inte genomföras.

9 Revisionsbyråers värdepappersinnehav

Regeringens förslag: En revisionsbyrå som drivs i form av ett handelsbolag eller aktiebolag tillåts äga aktier i alla typer av aktiebolag, om innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

Revisorsnämndens framställning: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker Revisorsnämndens förslag eller lämnar det utan invändning i sak.

Skälen för regeringens förslag: En revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag ska hålla verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten tydligt avskild från denna. Utövas revisionsverksamheten i ett handelsbolag eller aktiebolag, får ingen annan verksamhet bedrivas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Ett handelsbolag eller aktiebolag får inte heller äga andelar i andra företag än revisionsföretag och s.k. ägarbolag (9 och 10 §§ revisorslagen).

En revisionsbyrå som drivs i bolagsform torde, till skillnad från en revisor som är enskild näringsidkare, vara förhindrad att placera sina likvida rörelsetillgångar i t.ex. börsnoterade aktier. Bolagets eventuella

överlikviditet måste placeras på annat sätt, t.ex. på bankkonto. Som *Revisorsnämnden* anför är detta inte en lämplig ordning, som inte heller torde vara avsedd (jfr prop. 2000/01:146 s. 91 och Revisorsnämndens beslut den 10 juni 2010, dnr 2010-443).

Kapitalförvaltning av mindre omfattning med en reell anknytning till revisionsbyrån får anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten, oavsett i vilken företagsform som revisorn driver sin verksamhet. Åtgärder som en revisor vidtar för att förvalta likvida rörelsetillgångar bör alltså kunna ske inom ramen för den verksamheten. Sådana åtgärder utgör i normalfallet inte i sig något hot mot revisorns oberoende.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att även handelsbolag och aktiebolag i vilka revisionsverksamhet utövas bör få äga andelar i andra företag än revisionsbyråer, under förutsättning att innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Ett aktieköp får dock inte medföra att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet rubbas. Aktieinnehavet ska beaktas vid den prövning enligt den s.k. analysmodellen som ska göras för varje uppdrag i revisionsverksamheten (21 § revisorslagen).

10 Revisorns skadeståndsansvar

<p>Regeringens bedömning: Revisorns skadeståndsansvar bör inte begränsas till ett visst belopp ("beloppstak"). Rätten för bolaget och tredje man att väcka talan mot revisorn bör inte inskränkas.</p>

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att den beloppsmässiga storleken av revisorns skadeståndsansvar begränsas till 100 miljoner kronor för varje revisionsuppdrag. Vidare föreslår utredningen att om en revisor och en styrelseledamot eller den verkställande direktören har medverkat till samma skada, revisorns skadeståndsansvar ska kunna prövas endast under vissa särskilda förutsättningar (se SOU 2008:79 s. 106 f.).

Remissinstanserna: Remissutfallet över förslaget om en beloppsmässig begränsning av skadeståndsansvaret är blandat. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anför att principen om full ersättning betraktas som en grundbult i svensk skadeståndsrätt. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter att en viss grupp uppdragstagare ska bli föremål för en lagstadgad beloppsmässig ansvarsbegränsning. Samfundet anför också att det saknas skäl att behandla revisorer på annat sätt än styrelseledamöterna och den verkställande direktören. Några remissinstanser, däribland *Utredningen om ett enklare aktiebolag*, pekar på att ett beloppstak inte löser revisionsbranschens problem så länge de stora revisionsbyråerna är obegränsat skadeståndsansvariga i t.ex. USA. Utredningen är också kritisk till att förslaget saknar lösning för hur konkurrerande skadeståndsanspråk ska behandlas om de tillsammans överstiger beloppstaket. Bland dem som tillstyrker förslaget finns *FAR* och *Sveriges Aktiesparares Riksförbund*. *Revisorsnämnden* och *Finansbolagens Förening* uttalar förståelse för förslaget men pekar samtidigt på att det finns problem kopplade till det.

Ungefär hälften av remissinstanserna avstyrker förslaget om att inskränka rätten att väcka talan mot revisorn. Enligt *Bolagsverket* kan förslaget innebära ett avsteg från huvudprincipen att den som vållar en skada också ska ersätta den. *Hovrätten för Västra Sverige* anser att följderna av förslaget är alltför dåligt redovisade och analyserade. Några remissinstanser, däribland *Revisorsnämnden*, anser det vara olämpligt att låta en medvällande part bestämma mot vem en skadeståndstalan ska riktas. Nämnden påtalar även att förslaget kan medföra att skadelidande och organledamöter blir mindre benägna att träffa uppgörelser utom rätta och ifrågasätter i likhet med *Sveriges advokatsamfund* om förslaget inte hindrar skadelidande från att få rimlig kompensation. *Företagarna* anser att styrelseledamöternas och den verkställande direktörens möjlighet att regressvis utkräva ansvar av revisorn inte utgör ett tillräckligt skydd för de intressenter som satt sin tilltro till revisorns granskning av företaget. Bland dem som tillstyrker förslaget finns *FAR* och *Sveriges Aktiesparares Riksförbund*.

Skälen för regeringens bedömning

Allmänna utgångspunkter

En revisor som i sitt uppdrag skadar ett aktiebolag ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Om det är ett registrerat revisionsbolag som är revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den för revisionen huvudansvariga revisorn. Skadeståndet kan jämkas efter vad som är skäligt. Om flera, t.ex. en revisor och en styrelseledamot eller en verkställande direktör, ska ersätta samma skada ansvarar de solidariskt. Se 29 kap. 1, 2, 5 och 6 §§ aktiebolagslagen.

Skadeståndsansvaret är reglerat på samma eller motsvarande sätt i andra associationsrättsliga lagar, se t.ex. 11 kap. 51 § försäkringsrörelselagen och 37 § revisionslagen (1999:1079).

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska teckna en försäkring som täcker den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet (27 § revisorslagen). Revisorsnämnden har meddelat närmare föreskrifter om försäkringsskyldigheten och angett lägsta tillåtna försäkringsbelopp (6–8 §§ Revisorsnämndens föreskrifter [RNFS 2001:2]).

För de små och medelstora revisionsbyråerna tillhandahåller branschorganisationen FAR en gruppförsäkring som uppfyller Revisorsnämndens krav. De fyra stora revisionsbyråerna får dock inte teckna den försäkringen eftersom de är i behov av ett mer omfattande skydd. Enligt utredningen finns det inte heller några andra försäkringar för dessa byråer, som därför i huvudsak är hänvisade till egenfinansierade försäkringslösningar. Enligt utredningen är det osäkert om denna modell är långsiktigt hållbar.

Enligt Europeiska kommissionen saknas det en fullt ut fungerande konkurrens på marknaden för revisionstjänster. Detta beror enligt kommissionen delvis på att revisorn i många medlemsstater har ett stort eller

obegränsat skadeståndsansvar.⁷ Det finns enligt kommissionen vidare en risk för att ett omfattande skadeståndsanspråk leder till att någon av de fyra stora revisionsbyråerna går omkull, vilket skulle försämma situationen ytterligare.

För att komma till rätta med problemet antog kommissionen i juni 2008 en rekommendation till medlemsstaterna att begränsa revisorns skadeståndsansvar i fråga om revision av aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad.⁸ Ett sätt att åstadkomma detta är enligt rekommendationen att medlemsstaten fastställer ett beloppstak för revisorns skadeståndsskyldighet. En annan möjlighet är att det slås fast att revisorn enbart är ersättningsskyldig för den del av skadan som han eller hon är ansvarig för. Den tredje åtgärden som rekommendationen anvisar är att medlemsstaten tillåter att ett avtal mellan revisorn och revisionsklienten om en begränsning av skadeståndsansvaret får verkan även gentemot tredje man, exempelvis aktieägarna.

I oktober 2010 presenterade kommissionen en grönbok om revisorer och revision.⁹ I grönboken diskuteras bl.a. de fyra stora revisionsbyråernas dominerande ställning. Grönboken behandlar inte alls skadeståndsfrågan och gör inte heller någon hänvisning till 2008 års rekommendation. Därefter har kommissionen, som anges i avsnitt 7, lagt fram förslag till två rättsakter, en förordning och ett direktiv, om revisorer och revision.¹⁰ Det finns inte heller i de föreslagna rättsakterna några materiella bestämmelser om skadestånd. I förslaget till förordning sägs att kommissionen vid en senare tidpunkt ska föreslå lämpliga åtgärder med anledning av den inverkan nationella skadeståndsregler kan ha på marknaden för revisionstjänster.

Bör skadeståndsansvaret begränsas till ett visst belopp?

Som kommissionen anför i 2008 års rekommendation utgör ett beloppstak ett effektivt skydd för revisorn mot mycket stora skadeståndsanspråk, under förutsättning att prövningen sker enligt svensk rätt. I den mån det står klart att revisorn inte kan bli föremål för en obegränsad skadeståndsskyldighet i något annat land, kan det även antas att ett beloppstak underlättar tecknandet av ansvarsförsäkringar.

Modellen med ett lagstadgat beloppstak för skadeståndsskyldigheten är dock inte invändningsfri. Som bl.a. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* påpekar medför ett beloppstak att de skadelidande, t.ex. aktieägare, går miste om rätten till full ersättning för skadan. Även med ett beloppstak kvarstår dessutom risken för att ett allvarligt revisionsmisslyckande leder till att den berörda revisionsbyrån slås ut på grund av att finansmarknadens förtroende för revisionsbyrån rasat.

⁷ Commission staff working paper: Consultation on auditors' liability and its impact on the European capital markets, January 2007.

⁸ Kommissionens rekommendation 2008/473/EG av den 5 juni 2008 om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag (EUT L 162/39, s. 39, 21.6.2008, Celex 32008H0473).

⁹ Revisionspolitik: Lärdomar från krisen, KOM (2010) 561 slutlig.

¹⁰ Se not avsnitt 7.

Som utredningen är inne på för ett beloppstak vidare med sig svårigheter av mer praktiskt slag. Om revisorn inte fullt ut är skyldig att ersätta den skada som han eller hon orsakat, måste det belopp som står till förfogande fördelas mellan de skadelidande. Utredningen lägger inte fram något förslag till modell för hur detta bör gå till.

En situation som åskådliggör problemet är följande. Om en revisor till följd av bristfällig revision orsakat tre aktieägare skada som för var och en av dem uppgår till 50 miljoner kronor, innebär ett beloppstak om 100 miljoner kronor att alla tre inte kan få full ersättning av revisorn. Närmast till hands ligger att var och en av de skadelidande får ersättning med ett belopp som motsvarar en tredjedel av beloppstaket. För att en sådan principlösning ska fungera måste dock antalet skadelidande vara känt, liksom den sammanlagda skadan och storleken på vars och ens skada.

Bestrider revisorn samtliga eller vissa anspråk helt eller delvis, blir frågan om hur skadeståndet ska fördelas mer komplicerad. Det förefaller inte rimligt att låta revisorn avgöra fördelningen. Motsvarande fråga väcks även vid en prövning av anspråken i domstol. Om tingsrätten t.ex. i situationen ovan bifaller två av de tre kända anspråken, har den tredje skadelidande därefter ingen möjlighet att få någon ersättning för sin skada. Införandet av ett lagstadgat takbelopp väcker även processuella frågor.

Det står mot denna bakgrund klart att en beloppsmässig begränsning av revisorns skadeståndsansvar förutsätter en omfattande och komplicerad lagreglering.

Regeringen anser, mot bakgrund av de ovan angivna principiella och praktiska skälen, att det finns övervägande skäl mot att genomföra utredningens förslag.

Rätten att väcka talan mot revisorn

En revisor är i och för sig bara skadeståndsansvarig för den skada som han eller hon har vållat. Eftersom revisorns uppgift är att granska årsredovisningen, bokföringen och förvaltningen som styrelsen ansvarar för, torde det vara ovanligt att revisorn är ensam ansvarig för en skada. Ofta medför dock det förhållandet att skadeståndsansvaret är solidariskt i kombination med att revisorn är skyldig att teckna en ansvarsförsäkring, att den skadelidande väljer att rikta sitt skadeståndsanspråk enbart mot revisorn.

Utredningens förslag, som delvis har sin motsvarighet i en av de åtgärder som kommissionen rekommenderar, innebär bl.a. att en skadeståndstalan mot revisorn får föras endast av en styrelseledamot eller verkställande direktör. Flera skäl talar mot en sådan ordning. Den innebär att den skadelidande inte har någon möjlighet att få ersättning från revisorn för den skada som revisorn orsakat. Revisorns ansvar blir i stället avhängigt styrelseledamöternas eller den verkställande direktörens vilja eller möjlighet att föra regresstalan mot revisorn. Som bl.a. *Revisorsnämnden* anför får förslaget vidare antas försvåra frivilliga överenskommelser utom rätta och leda till rättsprocesser som annars hade kunnat undvikas.

Sammantaget anser regeringen att den föreslagna modellen utgör en alltför kraftig begränsning av den skadelidandes möjlighet till ersättning och därför inte bör införas.

11 Revisionsverksamhet

Regeringens förslag: Begreppet revisionsverksamhet ges en tydligare och något bredare innebörd genom att kravet på att granskningen ska följa av författning, bolagsordning eller avtal tas bort.

Revisorsnämndens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan invändning i sak. Enligt *Kammarrätten i Stockholm* bör eventuella tolkningsvårigheter utredas ytterligare.

Skälen för regeringens förslag: Vad som ska anses vara revisionsverksamhet är viktigt i flera avseenden. Exempelvis ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten tillämpa den s.k. analysmodellen för prövningen av sin opartiskhet och självständighet (21 § revisorslagen). Vidare är revisionsverksamhet föremål för Revisorsnämndens kvalitativa tillsyn (3 § revisorslagen). Ett annat exempel på begreppets betydelse gäller Revisorsnämndens bedömning av om en person kan bli auktoriserad eller godkänd revisor (se hittillsvarande 4 och 5 §§ revisorslagen).

Med revisionsverksamhet avses 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. Även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen, s.k. revisionsrådgivning, inbegrips (2 § 8 revisorslagen).

Den 1 november 2010 inskränktes revisionsplikten avsevärt. Bland annat får två tredjedelar av aktiebolagen välja om bolaget ska ha en revisor eller inte. Som *Revisorsnämnden* och *FAR* anför finns det anledning att mot bakgrund av reformen pröva om definitionen av revisionsverksamhet alltså är fullt ändamålsenlig.

Utgångspunkten för det som ska anses vara revisionsverksamhet bör liksom hittills vara revisorers traditionella kärnverksamhet, nämligen olika slag av granskning och verksamhet som har ett nära samband med ett granskningsuppdrag. Det är då naturligt att till revisionsverksamhet hänföra sådana granskningstjänster som ur ett samhällsperspektiv är särskilt skyddsvärda och som det därför finns behov av att ha tillsyn över (jfr prop. 2000/01:146 s. 40 f.). I detta rymms också annan granskning än lagstadgad revision om rapporten över granskningen är avsedd även för någon utomstående. En kvalificerad revisor får då ofta uppdraget just därför att den kompetens som är kopplad till ett godkännande eller en auktorisation av revisorn uppfattas som en garanti för att revisorn har kunskaper i avancerade revisionstekniker.

Den inskränkta revisionsplikten förväntas medföra att efterfrågan på andra slags granskningstjänster än revision ökar (se prop. 2009/10:204 s. 105). Sådana tjänster grundar sig då vanligen inte på krav i författning, bolagsordning eller stadgar. För att tjänsten ska utgöra revisionsverksamhet krävs då, utöver att den ska utmynna i en rapport avsedd bl.a. för tredje man, att den grundar sig på ett avtal mellan bolaget och tredje man. Om det saknas ett sådant avtal, utgör tjänsten inte revisionsverksamhet.

Betydelsen av det sagda kan illustreras med följande exempel. En företrädare för ett aktiebolag kontaktar en bank i syfte att ansöka om ett lån. Bolaget, som inte har någon vald revisor, får lånet beviljat under förutsättning att det kan uppvisa en balansräkning som är granskad av en kvalificerad revisor. Den granskning som revisorn sedan gör är revisionsverksamhet eftersom granskningen följer av ett avtal mellan bolaget och banken. Om bolaget i stället, för att förekomma bankens begäran, hade gett revisorn uppdraget före kontakten med banken, är det däremot tveksamt om revisorns granskning utgör revisionsverksamhet. Detta eftersom något avtal enligt vilket granskningen ska ske då ännu inte träffats mellan bolaget och banken.

Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att bedömningarna av om tjänsterna i exemplet utgör revisionsverksamhet utfaller olika, när de annars har samma innehåll, är avsedda att utmynna i en rapport för någon annan än enbart revisionsklienten och faller inom vad som får anses vara revisorns kärnverksamhet.

I ett användarperspektiv torde det vara av underordnad betydelse för tilltron till resultatet av granskningen på vilken grund revisorn har utfört tjänsten. Det avgörande för om revisorns arbete ska utgöra revisionsverksamhet eller inte bör enbart vara slaget av granskning och hur resultatet av granskningen är avsett att användas. Kravet på att granskningen ska följa av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal bör därför slopas. I övrigt bör gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet lämnas oförändrad.

Regeringens förslag innebär att begreppet revisionsverksamhet ges en innebörd som i högre grad ansluter till det internationellt använda begreppet bestyrkandeuppdrag och som är bättre anpassat till en situation där många aktiebolag inte längre är underkastade revisionsplikt. Vissa tjänster som hittills inte har bedömts utgöra revisionsverksamhet, eller där saken fått bedömas vara oviss, kommer härigenom att utgöra revisionsverksamhet. Betydelsen av detta är att tillämpningsområdet för bl.a. de bestämmelser i revisorslagen som nämns ovan utökas i motsvarande utsträckning.

12 Behov av ytterligare sekretess hos Revisorsnämnden?

Regeringens bedömning: Det behövs inte någon särskild bestämmelse om sekretess hos Revisorsnämnden för uppgifter som hänför sig till en anmälan till Finanspolisen om penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att det införs en bestämmelse om att sekretess ska gälla hos Revisorsnämnden för uppgifter som hänför sig till en anmälan till Finanspolisen om penningtvätt eller finansiering av terrorism (se SOU 2008:79 s. 175 f.).

Remissinstanserna: Ett par remissinstanser tillstyrker utredningens förslag medan övriga lämnar det utan invändning.

Skälen för regeringens bedömning: En revisor som misstänker att transaktioner som revisorn utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism ska göra en anmälan till Rikspolisstyrelsen (Finanspolisen). Om en revisor har gjort en anmälan, får revisorn inte röja det för vare sig klienten eller någon utomstående. Detta hindrar dock inte att revisorn lämnar uppgifter om anmälan till Revisorsnämnden för att i ett disciplinärende redovisa att anmälningsskyldigheten har fullgjorts (3 kap. 1 och 4 §§ lagen [2009:62] om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, nedan förkortad penningtvättslagen).

Uppgifter hos Revisorsnämnden omfattas av sekretess till skydd för enskildas förhållanden (se bl.a. 30 kap. 17 och 23 §§ offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Utredningen anför att det emellertid saknas en bestämmelse om sekretess som är tillämplig i fråga om uppgifter hos Revisorsnämnden som hänför sig till en anmälan enligt penningtvättslagen. Regeringen instämmer i att sådana uppgifter bör omfattas av sekretess.

Sekretess gäller för uppgifter i en anmälan till Finanspolisen vilka hänför sig till förundersökning i brottmål eller till angelägenhet som avser användning av tvångsmedel i ett sådant mål eller i annan verksamhet för att förebygga brott (18 kap. 1 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen). En förutsättning för sekretess är att det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs. Det kan i sammanhanget nämnas att sekretess gäller under motsvarande förutsättningar även för uppgift som hänför sig till annan verksamhet som syftar till att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott och som bedrivs bl.a. av en polismyndighet (18 kap. 1 § andra stycket 2 offentlighets- och sekretesslagen). Sekretessen enligt paragrafen har obegränsad räckvidd och följer med uppgifterna till andra myndigheter. Det följer av uttrycket ”uppgift som hänför sig till” och anses även gälla uppgifter som en enskild person ger in till en annan myndighet än polis- och åklagarmyndigheter (jfr rättsfallet RÅ 1989 not. 22).

Förundersökning ska inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats (23 kap. 1 § rättegångsbalken). Att en anmälan i praktiken inte alltid blir föremål för omedelbar handläggning hos polismyndigheten torde inte ha någon betydelse vid tillämpning av sekretessreglerna (se JO 1992/93 s. 197). Den farhåga som utredningen har för att uppgifter som hänför sig till anmälan är utan skydd hos Revisorsnämnden så länge Finanspolisen inte har inlett förundersökning torde därför inte vara motiverad.

Enligt regeringens bedömning innebär regelverket att det finns ett tillräckligt sekretesskydd hos Revisorsnämnden för sådana uppgifter om en anmälan till Finanspolisen som en revisor lämnar för att freda sig i ett disciplinärende (18 kap. 1 § första stycket offentlighets- och sekretess-

lagen). Mot den bakgrunden finns det inte något behov av en sådan sekretessbestämmelse som utredningen föreslår.

13 Ställande av säkerhet hos Revisorsnämnden

Regeringens förslag: Möjligheten för en revisor att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden tas bort.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se SOU 2008:79 s. 167 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna lämnar utredningens förslag utan invändning.

Skälen för regeringens förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag ska teckna en ansvarsförsäkring eller ställa säkerhet hos Revisorsnämnden för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet. Revisorsnämnden får bevilja undantag från kravet, om det finns särskilda skäl (27 § revisorslagen). Revisorsnämnden måste pröva en säkerhet innan den kan godtas. En säkerhet ska normalt vara sådan att den på ett enkelt sätt kan omvandlas till pengar som räcker till att i förekommande fall täcka revisorns eller bolagets ersättningskyldighet.

Möjligheten att ställa säkerhet infördes genom 1973 års revisorsförordning (1973:221). Den har sannolikt aldrig utnyttjats; revisorer och revisionsbolag har valt att teckna försäkring. Det är tydligt att möjligheten att ställa säkerhet saknar praktisk betydelse. Vidare saknar Revisorsnämnden erfarenhet av att bedöma, hantera och realisera säkerheter. Möjligheten att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden bör därför tas bort.

14 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 juni 2013.

En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser ska anses vara auktoriserad. Detsamma gäller en godkänd revisor som enligt äldre bestämmelser har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Utredningarnas förslag: Enligt utredningarna ska lagändringarna träda i kraft den 1 juli 2010. Med anledning av sitt förslag om att kategorin godkänd revisor som inte har avlagt revisorsexamen ska avskaffas föreslår Utredningen om revisorer och revision en övergångsreglering som tar sikte på dessa revisorer (betänkandet s. 164 f.; se även avsnitt 5).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker utredningarnas förslag eller lämnar dem utan invändning. Övergångsregleringen i fråga om godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen möter kritik av bl.a. *Revisorsnämnden* och *FAR* (se avsnitt 5).

Skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till den tid som de återstående leden i lagstiftningsprocessen kan väntas ta föreslår regeringen att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juni 2013.

Den ändring som föreslås i brottsbalken innebär en inskränkning av åklagarens befogenhet att väcka åtal för bokföringsbrott som är att bedöma som ringa. Av 7 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken följer att befogenheten att föra talan med anledning av brott ska bedömas efter den lag som gäller när åtal väcks. Det finns inte tillräckliga skäl att avvika från den principen här. Några övergångsbestämmelser behövs då inte.

I avsnitt 5 föreslås att en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser, eller har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov, ska anses vara auktoriserad. Detta bör anges i en övergångsbestämmelse.

Punkten 5 i övergångsbestämmelserna till 2001 års revisorslag, som jämför de 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. Bestämmelsen kommer dock delvis förlora sin betydelse, eftersom det kommer att framgå direkt av lagen att den gäller revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser.

Med den bedömning regeringen gör i avsnitt 5 i fråga om godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen saknas behov av övergångsbestämmelser för den kategorin revisorer. Inte heller i övrigt finns det behov av några ytterligare övergångsbestämmelser.

15 Förslagets konsekvenser

Regeringens bedömning: Förslaget att införa en särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa innebär att färre förseningar med att upprätta årsredovisningar eller årsbokslut leder till strafföreläggande eller åtal samt att rättsväsendets resurser frigörs och kan användas inom mer prioriterade områden.

Förslaget att utvidga begreppet revisionsverksamhet i vissa fall kan antas innebära en marginell kostnadsökning för företagen.

Förslaget att ta bort möjligheten att bli godkänd revisor med avlagd revisorsexamen kan förväntas leda till en viss kostnadsbesparing för Revisorsnämnden och stärka jämställdheten mellan kvinnor och män.

Förslaget att Revisorsnämnden ska få besluta en längre giltighetstid för en revisors auktorisation innebär att nämndens arbete med ansökningar om fortsatt auktorisation och fortsatt godkännande kan jämnas ut över året.

Utredningarnas bedömningar överensstämmer i huvudsak med regeringens i de delar där utredningarnas förslag motsvarar regeringens förslag (se SOU 2008:79 s. 187 f. och SOU 2009:46 s. 129 f.).

Remissinstanserna har inga invändningar mot konsekvensutredningarna i de delar där utredningarnas förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Skälen för regeringens bedömning

Konsekvenser för företagen

Förslaget att införa en särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa innebär att färre förseningar med att upprätta årsredovisningar eller årsbokslut kommer att leda till strafföreläggande eller åtal. Det innebär att många företagare inte längre riskerar straffansvar i samma utsträckning som tidigare.

I lagrådsremissen föreslås också att något fler granskningstjänster ska anses som revisionsverksamhet i revisorslagens mening. Härigenom omfattas de aktuella tjänsterna av Revisorsnämndens kvalitativa tillsyn och av revisorns obligatoriska ansvarsförsäkring. De krav som ställs på att göra oberoendeanalys och på dokumentation kan antas innebära en marginellt högre kostnad för de företag som väljer att anlita en revisor för tjänsten.

De övriga förslagen har ingen nämnvärd betydelse för företagen.

Konsekvenser för revisorer och revisionsbyråer

Möjligheten att bli godkänd revisor med avlagd revisorsexamen tas enligt förslaget bort. Detta innebär att revisorskåren på sikt kommer att bestå enbart av revisorer som benämns auktoriserade revisorer. I vilken utsträckning detta kan innebära ett utökat krav på utbildning och därmed ökade kostnader är svårt att förutse. Godkända revisorer som saknar revisorsexamen berörs inte, eftersom de får fortsätta att verka som sådana revisorer med samma behörighet att utföra revision som hittills.

Kategorin godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen tas bort. Det innebär att ca 1 000 revisorer per automatik kommer att få benämningen auktoriserad revisor, som torde vara mer känd än benämningen godkänd revisor med revisorsexamen. Revisorns behörighet att utföra revision är dock densamma som tidigare, dvs. den sammanfaller med en auktoriserad revisors behörighet.

Riksdagen har beslutat att avskaffa revisionsplikten för många små företag (prop. 2009/10:204, bet. 2009/10:CU28, rskr. 2009/10:368). Reformen innebär bl.a. att ungefär två tredjedelar av alla aktiebolag får välja om bolaget ska ha en revisor eller inte. Det får antas att ett minskat antal revisionsuppdrag för revisionsbranschen medför att andra granskningstjänster än revision får större affärsmässig betydelse. Den föreslagna utvidgningen och förtydligandet av begreppet revisionsverksamhet klargör för revisorer och revisionsbyråer vad som gäller rättsligt i fråga om sådana uppdrag. Förslaget kan vidare förväntas bidra till att det krav på praktik som ställs på revisorer i samband med ansökan om fortsatt godkännande eller auktorisation blir något lättare att uppfylla för vissa revisorer (jfr 1 § Revisorsnämndens föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering [RNFS 2001:3]).

Förslaget att lätta på kraven på ägande och ledning i registrerade revisionsbolag medför att sådana bolag ges större frihet att organisera bolaget i enlighet med vad bolaget anser vara affärsmässigt lämpligt. En särskild fördel är den utökade möjligheten att låta andra konsulter och rådgivare än revisorer bli delägare och styrelseledamöter. Revisionsbyråer som utövar sin verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag ges vidare möjlighet att under vissa förutsättningar förvalta likvida rörelsetillgångar på ett mer ändamålsenligt sätt.

De övriga förslagen har ingen nämnvärd betydelse för revisorer eller revisionsbyråer.

Konsekvenser för Revisorsnämnden

Den föreslagna förändringen av vilka granskningsuppdrag som ska anses som revisionsverksamhet innebär att något fler tjänster omfattas av Revisorsnämndens kvalitativa tillsyn. Kostnaden för det merarbete detta medför kan förväntas bli marginell.

Förslaget att ta bort möjligheten att bli godkänd revisor innebär att Revisorsnämnden inte längre behöver anordna prov för högre revisorsexamen. Det kan förväntas leda till en viss kostnadsbesparing.

Enligt förslaget får Revisorsnämnden besluta att giltighetstiden för en revisors auktorisation i vissa fall ska vara något längre än hittills. Det innebär att Revisorsnämndens arbete med ansökningar om fortsatt auktorisation och fortsatt godkännande kan jämnas ut över året.

De övriga förslagen medför inte några nämnvärda konsekvenser för Revisorsnämnden.

Det merarbete för Revisorsnämnden som kan beräknas bli följden av regeringens förslag är sammanfattningsvis av begränsad omfattning och leder till endast marginella merkostnader. Om de kostnader som uppkommer inte ryms inom befintliga ramar, bör de finansieras genom avgifter enligt principen om full kostnadstäckning.

Konsekvenser för kvinnor och män

Enligt Revisorsnämndens statistik per den 1 oktober 2012 råder följande könsfördelning inom revisorskåren.

	Auktoriserade	Godkända med examen	Godkända utan examen	Samtliga kategorier
Kvinnor	571 (28 %)	500 (47 %)	240 (28 %)	1311 (33 %)
Män	1491 (72 %)	575 (53 %)	610 (72 %)	2676 (67 %)
Totalt	2062	1075	850	3987

Revisorskåren består alltså till en betydande majoritet av män. Högst andel kvinnor finns inom kategorin godkända revisorer med examen (47 procent). Andelen kvinnor inom kategorin auktoriserade revisorer är betydligt lägre (28 procent). Förslaget om att godkända revisorer som har avlagt revisorsexamen ska benämnas auktoriserade revisorer medför att andelen kvinnor av de auktoriserade revisorerna ökar till 33 procent. Eftersom kraven som ställs på den som blir auktoriserad har varit något

högre, och den kategorin sannolikt har uppfattats som mer kvalificerad, bedöms förslaget ha en gynnsam effekt på jämställdheten.

Övriga förslag bedöms inte ha några särskilda konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män.

Övriga konsekvenser

Förslaget att införa en särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa innebär att rättsväsendets resurser frigörs och kan användas inom mer prioriterade områden.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken

11 kap. Om brott mot borgenärer m.m.

8 § Vårdslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Paragrafen innehåller bestämmelser om särskild åtalsprövning för vissa brott mot borgenärer. Övervägandena finns i avsnitt 4.

I det nya *andra stycket* införs en bestämmelse om särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa. Ringa brott får åtalas av åklagare endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt. Att åtal får väckas endast under denna förutsättning innebär en stark presumtion mot åtal (jfr prop. 2002/03:54 s. 14 f.).

I rättspraxis har ett antal omständigheter framhållits som avgörande för om ett bokföringsbrott ska anses vara ringa eller av normalgraden (se rättsfallen NJA 2004 s. 618 och NJA 2007 s. 451). Högsta domstolen har i dessa fall, som gällt försenade årsredovisningar, beaktat förseningarnas längd och om det rört sig om upprepade förseningar. Vidare har hänsyn tagits till storleken på omsättningen och antalet transaktioner samt om verksamheten varit nystartad. Också den associationsrättsliga formen kan ha betydelse.

Åtal bör som huvudregel anses vara av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt vid upprepade gärningar som var och en inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. En sådan situation kan vara om årsredovisningen eller årsbokslutet för flera olika bolag som företräds av samma person eller personer under ett och samma år upprättats för sent, men där respektive försening inte är sådan att brotten är att bedöma som brott av normalgraden. En annan situation där förutsättningar för att väcka åtal kan anses föreligga är vid upprepade förseningar. Har ett företag tidigare upprättat årsredovisningen eller årsbokslutet för sent och förseningen inte lett till åtal, ska detta beaktas vid den särskilda åtalsprövningen om en försening inträffar på nytt. Styrkan i en sådan omständighet får dock anses avta med tiden.

Förutsättningar att väcka åtal föreligger alltså som regel vid mer eller mindre systematiska eller upprepade brister i den allmänna laglydnaden och efterlevnaden av de krav som ställs på den som bedriver bokförings-skyldig verksamhet.

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

Lagändringen träder i kraft den 1 juni 2013.

Bestämmelsen om särskild åtalsprövning innebär en inskränkning av åklagarens befogenhet att väcka åtal för bokföringsbrott som är att bedöma som ringa. Efter ikraftträdandet får sådant åtal väckas endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt (jfr 7 § lagen [1964:163] om införande av brottsbalken). Åtal som väckts före den 1 juni 2013 påverkas inte av lagändringen.

16.2 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

Allmänna bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om

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

Paragrafen, som rymmer en innehållsförteckning för lagen, justeras huvudsakligen till följd av att bestämmelserna om godkända revisorer förs över till 6 §.

2 § I denna lag avses med

1. *revisor*: en *auktoriserad* eller *godkänd* revisor,
2. *auktoriserad revisor*: en revisor som har *auktoriserats* enligt 4 §,
3. *godkänd revisor*: en revisor som har *godkänts enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt revisorsexamen*,
4. *revisionsföretag*:
 - a) en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare,
 - b) ett enkelt bolag med annan revisor, ett handelsbolag eller ett 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 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 av olika begrepp och en förkortning som används i lagen.

De krav som ställs på en auktoriserad revisor anges numera i 4 §. Innehållet i *punkten 2*, som av redaktionella skäl byter plats med hittillsvarande *punkten 2*, anpassas till detta.

Ändringen i *punkten 3* innebär i sak att det inte längre är möjligt att bli godkänd revisor. Till och med utgången av år 2002 kunde en revisor godkännas utan att avlägga revisorsexamen. Sådana godkända revisorer behåller sin yrkestitel och omfattas även fortsättningsvis av lagen. Detta framgår enligt nuvarande ordning av *punkten 4* i övergångsbestämmelserna till lagen, men framgår fortsättningsvis direkt av lagen. ”Äldre bestämmelser” tar sikte på 1995 års lag om revisorer (1995:528) och 1973 års revisorsförordning (1973:221). Den behörighet som godkända revisorer har att utföra lagstadgad revision framgår av den associationsrättsliga lagstiftningen (se t.ex. 9 kap. 11–16 §§ aktiebolagslagen [2005:551]). Övervägandena finns i avsnitt 5.

I *punkten 8* definieras begreppet revisionsverksamhet. Med revisionsverksamhet avses vissa slag av granskningsuppdrag och visst annat biträde (”revisionsrådgivning”) som anknyter till sådana uppdrag.

För att ett granskningsuppdrag ska omfattas av definitionen krävs att det avser granskning av förvaltning eller ekonomisk information och att granskningen utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren (se prop. 2000/01:146 s. 86 f.). Revisionsverksamhet är bl.a. lagstadgad revision och lagstadgade tilläggsuppdrag enligt aktiebolagslagen, som t.ex. att utfärda intyg om apportegendomens värde i samband med en emission.

Det hittillsvarande kravet på att granskningen ska följa av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal tas bort. Därigenom kommer något fler granskningsuppdrag att falla in under begreppet revisionsverksamhet än

enligt nuvarande ordning. Som ett exempel på ett granskningsuppdrag som kommer att omfattas kan nämnas att ett företag som saknar vald revisor inför en ansökan om banklån ger en revisor i uppdrag att göra en granskning av företagets ekonomiska ställning, men utan att företaget och banken på förhand har överenskommit om att granskningen ska göras.

En typ av uppdrag som regelmässigt är att hänföra till revisionsverksamhet är uppdrag där branschstandard Standard för översiktlig granskning (SÖG 2400 och SÖG 2410) tillämpas. Huruvida granskningen görs med anledning av att den föreskrivs i författning etc. eller inte, saknar betydelse. Resultatet av sådan granskning får normalt anses vara avsett även för tredje man. Det är dock inte någon förutsättning att någon branschstandard tillämpas; även andra granskningsuppdrag kan omfattas, om de avser granskning av förvaltning eller ekonomisk information och revisorns utlåtande enligt uppdragsavtalet mellan revisorn och revisionsklienten är avsett att användas externt. Däremot faller uppdraget av en s.k. bokslutsrapport utanför begreppet.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

Revisorsnämnden

3 § Revisorsnämnden ska

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

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

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

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

Regeringen meddelar närmare föreskrifter om Revisorsnämnden.

I paragrafen anges Revisorsnämndens uppgifter.

Ändringen i *första stycket 1* är redaktionell och en följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §.

Upplysningsbestämmelsen i *andra stycket* ändras redaktionellt.

Auktorisation av revisorer

4 § En auktoriserad 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 i ett enskilt fall bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2.

Paragrafen, som förs över från 5 §, innehåller de grundläggande krav som ställs på en auktoriserad revisor. Kraven avser såväl tiden för ansökan om auktorisation som tiden därefter. Övervägandena finns i avsnitt 5.

De krav som ställs enligt punkterna 1–4 och 6 i *första stycket* är oförändrade. I punkten 5 ersätts det tidigare kravet på högre revisorsexamen med ett krav på revisorsexamen. Eftersom det inte längre är möjligt att bli godkänd revisor, finns det inte längre anledning att skilja mellan revisorsexamen och högre revisorsexamen.

En revisor som enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen anses vara auktoriserad omfattas inte av kravet på revisorsexamen.

Bestämmelser om revisorsexamen ges i förordning och i Revisorsnämndens föreskrifter.

I *andra stycket*, som justeras redaktionellt i syfte att förtydliga bestämmelsens räckvidd, ges liksom hittills en möjlighet för Revisorsnämnden att göra undantag från kraven på yrkesverksamhet och bosättning.

Enligt 5 §, som förs över från 6 §, är det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som auktoriserad revisor i Sverige. De ytterligare bestämmelser om utländska revisorer som enligt nuvarande ordning finns i 7 § tas bort till följd av att det inte längre görs en uppdelning i revisorsexamen och högre revisorsexamen. Det följer direkt av 5 § att en auktoriserad revisor som av Revisorsnämnden har ansetts uppfylla kravet på högre revisorsexamen genom att före ikraftträdandet avlägga ett särskilt lämplighetsprov enligt den upphävda 7 § uppfyller kraven för auktorisation. Detta har betydelse bl.a. vid prövningen av förlängd auktorisation.

5 § 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

a) någon stat inom EES eller i Schweiz, eller

b) ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har *auktoriserats* enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Paragrafen, som förs över från 6 §, innehåller bestämmelser som gör det möjligt för en revisor från ett annat land att bli kvalificerad som auktoriserad revisor i Sverige.

Ändringen i paragrafen är en följd av att det inte längre är möjligt att bli godkänd revisor; det är endast möjligt att bli auktoriserad revisor.

Godkända revisorer

6 § En godkänd revisor ska *uppfylla de krav som anges i 4 § första stycket 1–4 och 6.*

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden *i ett enskilt fall* bevilja undantag från kraven i 4 § första stycket 1 och 2.

Paragrafen, som förs över från 4 §, innehåller de grundläggande krav som ställs på en revisor som är godkänd enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt revisorsexamen (jfr 2 § 3). Kraven avser, eftersom det inte längre är möjligt att bli godkänd revisor, endast tiden efter godkännandet. Övervägandena finns i avsnitt 5.

De krav som genom hänvisningen till 4 § ställs enligt *första stycket* är oförändrade. Kraven ska vara uppfyllda så länge revisorns godkännande gäller (jfr 18 och 33 §§). En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, eller har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov, ska anses vara auktoriserad revisor (se punkten 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna).

I *andra stycket*, som justeras redaktionellt, ges liksom hittills en möjlighet för Revisorsnämnden att göra undantag från kraven på yrkesverksamhet och bosättning.

Revisionsföretag

Verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag

10 § Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inneha andelar i andra företag *endast om*

1. *företaget är ett revisionsföretag eller ett företag som avses i 11 § andra stycket, eller*
2. *innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilken verksamhet som får bedrivas i ett revisionsföretag som är handelsbolag eller aktiebolag. Övervägandena finns i avsnitt 9.

Ett revisionsföretag som är handelsbolag eller aktiebolag får enligt *första meningen*, som är oförändrad, enbart bedriva revisionsverksamhet och sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

Av *andra meningen* följer att revisionsföretaget som huvudregel inte heller får inneha andelar, t.ex. aktier, i andra företag. Två undantag finns. Enligt *första punkten*, som motsvarar vad som gäller enligt nuvarande ordning, får revisionsföretaget inneha andelar i andra revisionsföretag och i s.k. ägarbolag (se 11 § andra stycket). Vidare är ett innehav av andelar i andra företag tillåtet enligt *andra punkten*, som är ny, om innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

Bestämmelsen är avsedd att möjliggöra för revisionsföretaget att i kapitalförvaltande syfte placera företagets överlikviditet i t.ex. börsnoterade aktier. För att en sådan placering ska anses vara i sin ordning bör det fordras att värdet av de förvärvade aktierna är förhållandevis begränsat i relation till revisionsföretagets nettoomsättning och balansomslutning samt att det inte är fråga om någon aktiv handel med värdepapper. De närmare förutsättningarna för tillämpningen av undantaget får utmejslas i Revisorsnämndens praxis.

Revisionsföretagets innehav av andelar i andra företag får inte inkräkta på revisorns opartiskhet och självständighet. Även om innehavet är för-

enligt med ifrågavarande bestämmelse, måste det också ske en prövning enligt den s.k. analysmodellen (21 §).

Registrering av revisionsbolag

Aktiebolag

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 *mer än hälften* av röstetalet ägs av revisorer eller ett eller flera registrerade revisionsbolag.

2. *Mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* 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.

Paragrafen innehåller de villkor som ställs för att ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet ska få registreras som revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 8.

Ändringen i första punkten i *andra stycket* innebär en sänkning av kravet på hur stor del av röstetalet i bolaget som ska innehas av revisorer eller registrerade revisionsbolag; aktier med mer än hälften av röstetalet ska ägas av revisorer eller registrerade revisionsbolag. Bolaget får därigenom, jämfört med nuvarande ordning, en utökad möjlighet att erbjuda bl.a. konsulter och specialister verksamma i revisionsbolaget att bli delägare i bolaget.

Ändringarna i punkten 2 innebär en sänkning av kravet på hur många i styrelsen som ska vara revisorer. Det räcker att mer än hälften av styrelseledamöterna och mer än hälften av styrelsesuppleanterna är revisorer.

Det finns inte någon möjlighet för Revisorsnämnden att bevilja undantag från kraven på ägande och viss andel styrelseledamöter och suppleanter (jfr 16 §).

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 *mer än hälften* av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast *mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Trots första stycket får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar *mer än hälften* av röstetalet i bolaget.

Paragrafen kompletterar bestämmelserna i 14 § andra stycket om under vilka förutsättningar som ett aktiebolag får registreras som revisionsbolag. Övervägandena finns i avsnitt 8.

I *första stycket* slås fast i vilken utsträckning de krav som ställs upp i 14 § andra stycket 1 vad gäller bolagets ägarkrets kan tillgodoses genom indirekt ägande, dvs. genom att de revisorer som avses i den nämnda

bestämmelsen skjuter in ett eller flera bolag mellan sig och revisionsbolaget. Ändringarna innebär att aktier i ägarbolaget med mer än hälften av röstetalet ska ägas av revisorer eller av andra ägarbolag samt att mer än hälften av styrelseledamöterna och mer än hälften av styrelsesuppleanterna ska vara revisorer.

Andra stycket, enligt vilket revisorerens ägande inte får medföra att revisorerens ägarinflytande späds ut, ändras på motsvarande sätt.

16 § Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden *i ett enskilt fall* bevilja undantag från *villkoret* i 14 § andra stycket 2 om att den verkställande direktören ska vara revisor.

Paragrafen reglerar Revisorsnämndens möjlighet att bevilja undantag från villkoret i 14 § andra stycket 2 om att det registrerade revisionsbolagets verkställande direktör ska vara revisor. Övervägandena finns i avsnitt 8.

Den hittillsvarande dispensmöjligheten såvitt avser vilken andel av röstetalet i revisionsbolaget som ska innehas av revisorer m.fl. och om styrelsens sammansättning i ett sådant bolag utgår. Paragrafen justeras vidare redaktionellt.

Huvudansvarig i revisionsverksamhet

17 § Ett handelsbolag eller aktiebolag *som utövar* revisionsverksamhet ska för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de yrkesverksamma revisorerna *i bolaget* att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget ska utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, ska det anges vem som är huvudansvarig.

Paragrafen innehåller bestämmelser om huvudansvarig revisor, som ska utses i vissa fall.

Hänvisningen i andra meningen i *första stycket* till godkänd revisor med avlagd revisorexamen tas bort. En sådan revisor ska anses vara auktoriserad revisor (se punkten 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna). Paragrafen justeras även språkligt.

Giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering

18 § *Auktorisation, godkännande* och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt *auktorisering, godkännande* eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter *auktoriseringen, godkännandet* eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft.

Revisorsnämnden får i ett enskilt fall besluta att en auktorisation ska gälla i längre tid än fem år, dock längst sex år.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket ska gälla omedelbart.

Paragrafen innehåller bestämmelser om giltighetstiden för auktorisation, godkännande och registrering. Övervägandena finns i avsnitt 6.

Ändringen i *första stycket* är redaktionell och en följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §. En ansökan enligt paragrafen av en revisor som enligt lagens övergångsbestämmelser ska anses vara auktoriserad bör behandlas som en ansökan om fortsatt auktorisation.

Av det nya *andra stycket* framgår att Revisorsnämnden, lämpligen första gången en revisor beviljas auktorisation, får besluta att auktorisationen ska gälla längre än fem år, dock längst sex år. Avsikten är att Revisorsnämnden härigenom ska kunna undvika arbetsanhopning vid ansökningar om fortsatt auktorisation.

Revisorns skyldigheter

Försäkring

27 § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska teckna försäkring för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden i ett enskilt fall bevilja undantag från kravet på försäkring.

Paragrafen innehåller bestämmelser om kravet på revisorer och registrerade revisionsbolag att teckna ansvarsförsäkring. Övervägandena finns i avsnitt 13.

Möjligheten att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden för framtida ersättningskyldighet tas bort. Revisorer och revisionsbolag måste följaktligen teckna ansvarsförsäkring, om inte Revisorsnämnden beviljar undantag från detta krav. Paragrafen justeras vidare redaktionellt.

Disciplinära åtgärder m.m.

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

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

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

Varning eller erinran får inte ges 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.

Ändringarna i paragrafen är redaktionella och en följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §. Paragrafen justeras även språkligt.

33 § Om en *auktoriserad* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en *godkänd* revisor inte längre uppfyller kraven i 6 §, ska *auktorisationen* eller *godkännandet* upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för *auktorisation* eller *godkännande*, ska revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Paragrafen innehåller bestämmelser om bl.a. att en revisors *auktorisation* eller *godkännande* ska upphävas, om revisorn inte längre uppfyller kraven i 4 respektive 6 §.

Ändringarna i paragrafen är redaktionella och en följd av att bestämmelserna om *auktorisation* av revisorer förs över till 4 §.

34 § Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeländ. *Det* som sägs där om upphävande av *auktorisation* eller *godkännande* 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 tredjeländ, 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 tredjeländ.

Paragrafen innehåller bestämmelser om tillämpningen av Revisorsnämndens disciplinära åtgärder såvitt avser registrerade revisionsbolag och revisorer från tredje land.

Ändringen i *första stycket* är redaktionell och en följd av att bestämmelserna om *auktorisation* av revisorer förs över till 4 §. Paragrafen justeras även språkligt.

35 § I stället för att upphäva en *auktorisation*, ett *godkännande* eller en registrering får Revisorsnämnden förelägga revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeländ att inom viss tid vidta rättelse. Om förelagandet inte följs, ska Revisorsnämnden pröva enligt 32–34 §§ om *auktorisationen*, *godkännandet* 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 *auktorisation*, *godkännande* 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.

Ändringarna i paragrafen är redaktionella och en följd av att bestämmelserna om *auktorisation* av revisorer förs över till 4 §.

Övriga bestämmelser

Överklagande m.m.

36 § Revisorsnämndens beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5 eller särskild lämplighetsprövning enligt 5 § får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen anger vilka av Revisorsnämndens beslut som får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

I *andra stycket* utgår hänvisningen till hittillsvarande 5 § eftersom det inte längre är möjligt att avlägga revisorsexamen för att bli godkänd revisor. Även hänvisningen till 7 § utgår eftersom den paragrafen upphävs.

Straffansvar

38 § Den som obehörigen utger sig för att vara *auktoriserad* eller *godkänd* revisor döms till böter.

Enligt paragrafen är det straffbart att obehörigen utge sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor.

Ändringen i paragrafen är redaktionell och en följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §.

Bemyndiganden

41 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om *auktorisation*, *godkännande* och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

Paragrafen ger regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer en viss föreskrifträtt.

Ändringen i paragrafen är redaktionell och en följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

2. En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser ska anses vara auktoriserad enligt denna lag. Detsamma gäller en godkänd revisor som enligt äldre bestämmelser har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Lagändringen träder i kraft den 1 juni 2013 (*punkten 1*).

Enligt första meningen i *punkten 2* ska en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser anses vara auktoriserad revisor. Övriga godkända revisorer jämföras inte med auktoriserade revisorer, bortsett från de utländska revisorer som avses i andra meningen. Med ”äldre bestämmelser” avses 4 § i dess lydelse före den 1 april 2003 och 4 § i 1995 års revisorslag (1995:528).

I och med ikraftträdandet kan en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utföra revision utan inskränkningar. Inte heller en föreskrift i t.ex. en bolagsordning om att bolaget ska ha en auktoriserad revi-

sor förhindrar en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen att vara bolagets revisor.

Någon ansökan till Revisorsnämnden behöver inte göras. På begäran av revisorn kan dock nämnden utfärda ett intyg om att revisorn är auktoriserad.

Godkännande eller auktorisation gäller i fem år (18 §). En revisor som enligt bestämmelsen ska anses vara auktoriserad ska ansöka om fortsatt auktorisation före femårsperiodens utgång. Femårsperioden räknas i vanlig ordning från tidpunkten för när revisorn erhöll godkännandet eller Revisorsnämnden senast beslutade om fortsatt godkännande.

Enligt andra meningen ska även en godkänd revisor som av Revisorsnämnden enligt äldre bestämmelser har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov anses vara auktoriserad (se såvitt avser auktoriserade revisorer författningskommentaren till 4 §). Sådana lämplighetsprov får under vissa förhållanden avläggas av personer som är behöriga att utföra lagstadgad revision i någon annan EES-stat än Sverige (se 5 § samt 6 § i 1995 års revisorslag).

Punkten 4 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen (2001:883), som jämställer de som har godkänts eller auktoriserats enligt 1995 års revisorslag och 1973 års revisorsförordning (1973:221) med dem som har kvalificerats enligt lagen, gäller alltså. Den förlorar dock delvis sin betydelse, eftersom det numera framgår direkt av lagen att den gäller revisorer som godkänts enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt revisorsexamen.

Övervägandena finns i avsnitt 14.

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

9 kap. Revision

Kompetenskrav

13 § Minst en *revisor som* bolagsstämman *utsett* ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I paragrafen anges när ett aktiebolag ska ha en auktoriserad revisor.

Ändringen, som innebär att minst en av bolagets revisorer ska vara auktoriserad, är en följd av att kategorin godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen inte längre regleras i revisorslagen (2001:883). En sådan revisor ska anses vara auktoriserad. Se vidare författningskommentaren

till revisorslagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser. Paragrafen justeras även språkligt.

15 § För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 13 § 1 eller 2 eller 14 § får Bolagsverket besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Enligt paragrafen får Bolagsverket medge att bolaget anlitar en viss godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor.

Ändringen är av samma slag som ändringen i 13 §.

16 § I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ ska en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval ska ske.

Paragrafen ger en aktieägarminoritet rätt att kräva att bolaget utser en auktoriserad revisor.

Ändringen är av samma slag som ändringen i 13 §.

26 § Om bolagsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett någon auktoriserad revisor och om någon aktieägare inom en månad från bolagsstämman begär det hos länsstyrelsen, ska länsstyrelsen förordna en sådan revisor.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall ska förordna en auktoriserad revisor i bolaget.

Ändringen är av samma slag som ändringen i 13 §.

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.

Lagändringarna träder i kraft den 1 juni 2013. Övervägandena finns i avsnitt 14.

En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen ska enligt revisorslagens (2001:883) ikraftträdande- och övergångsbestämmelser anses vara auktoriserad. En sådan revisor som valts före ikraftträdandet är utan vidare behörig att vara revisor också efter ikraftträdandet, även om bolaget omfattas av 9 kap. 13 eller 14 §. Se vidare författningskommentaren till revisorslagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

16.4 Förslagen till övriga lagändringar

Övriga lagändringar är, med undantag av förslaget till ändring i 37 § revisorslagen (2001:883), av samma slag som ändringen i 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) och kommenteras inte särskilt. För kommentarer hänvisas således till författningskommentaren till den paragrafen och till aktiebolagslagens ikraftträdandebestämmelse.

Regeringen har i prop. 2012/13:45 En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess föreslagit en ändring i 37 § revisorslagen, som reglerar situation-

en att Revisorsnämnden i ett ärende om auktorisation, godkännande eller registrering inte meddelar beslut inom fyra månader från det att ansökan gavs in. Den i detta lagstiftningsärende föreslagna ändringen i 37 § läggs därför fram i form av ett förslag till ändring i den lagen. Ändringen i paragrafen är redaktionell och till följd av att bestämmelserna om auktorisation av revisorer förs över till 4 §. Paragrafen justeras även språkligt. Den här föreslagna lagen träder i kraft samma dag som den lag om ändring i revisorslagen som föreslås i prop. 2012/13:45, dvs. den 1 juli 2013.

Sammanfattning av betänkandet Förсенad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. (SOU 2009:46)

Inledning

Regelförenkling i syfte att minska företagens administrativa kostnader och skapa bra villkor för företagen har blivit en allt viktigare fråga i många länder och står även mycket högt på EU:s dagordning. Den svenska regeringen har som målsättning att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010. En del av företagens administrativa kostnader sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa. Regeringen beslutade därför den 14 juni 2007 att en särskild utredare skulle tillsättas i syfte att överväga ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Enligt direktiven ingår följande frågor i utredningsuppdraget:

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut
- Finansieringsanalys
- Koncerndefinitioner
- Tryggandelagen
- Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

I en första etapp av arbetet har frågorna under de första fem punkterna ovan behandlats. Resultatet av det arbetet presenterades i vårt delbetänkande Enklare redovisning (SOU 2008:67). I detta betänkande redovisar vi resultatet av arbetet med resterande fyra punkter.

Bokföringsbrott vid försent upprättad årsredovisning

För att någon ska dömas för bokföringsbrott krävs enligt 11 kap. 5 § BrB att denne uppsåtligen eller av oaktsamhet har åsidosatt sin bokföringskyldighet och att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Högsta domstolen har i en uppmärksammas dom från år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning i ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). Den allmänna uppfattningen är att domen innebär att den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats i sig kan föranleda ansvar för bokföringsbrott oberoende av om den löpande bokföringen ger en fullgod överblick över verksamhetens resultat och ställning.

Enbart den omständigheten att någon årsredovisning eller något årsbokslut inte har upprättats innebär enligt vår mening inte att verksamhetens ställning och resultat inte kan i huvudsak bedömas. För att ta ställ-

ning till om ett företag har gjort sig skyldigt till bokföringsbrott måste den samlade bokföringen beaktas. Om den löpande bokföringen har fullgjorts i enlighet med god redovisningssed och med iakttagande av övriga bestämmelser som reglerar den löpande bokföringen torde det som regel vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ställning och resultat. Enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats bör i ett sådant fall inte medföra straffansvar. Vi föreslår mot denna bakgrund en smärre ändring av straffbestämmelsen i BrB.

Den av oss föreslagna ändringen innebär inte någon förändrad syn på vikten av att en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas. Att den löpande bokföringen avslutas på något sätt är en central del av bokföringsskyldigheten och om så inte sker har företaget brutit mot denna skyldighet. Vi vill absolut inte bagatellisera detta utan anser att det finns anledning att se allvarligt på denna typ av brister i bokföringsskyldighetens fullgörande. Syftet med ändringen är uteslutande att säkerställa att enbart den omständigheten att ett företag inte upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut inte är straffbart. För att ett straffbart åsidosättande av bokföringsskyldigheten ska föreligga menar vi att det bör krävas att företagets bokföring i övrigt är behäftad med sådana brister att det inte i huvudsak går att bedöma verksamhetens ställning eller resultat.

Ikraftträdande

Vi föreslår att lagändringarna träder ikraft den 1 juli 2010. Förslaget att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS även ska tillämpa IFRS när det gäller att bestämma om företaget är moderföretag liksom förslaget till ny koncerndefinition i ÅRL bör tillämpas först på räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Övriga förslag bör tillämpas omedelbart.

Förslag till lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om brottsbalken att 11 kap. 5 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

5 §¹

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, *ekonomiska* resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt *skall* särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt *ska* särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

¹ Senaste lydelse 2005:242.

Förteckning över remissinstanserna (betänkandet SOU 2009:46)

Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över betänkandet Försevad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. (SOU 2009:46) inkommit från Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Malmö tingsrätt, Riksdagens ombudsmän, Justitiekanslern, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Kommerskollegiet, Revisorsnämnden, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Länsstyrelsen i Stockholms län, Bolagsverket, Sveriges advokatsamfund, FAR SRS (numera FAR), Finansbolagens förening, Företagarna, Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG), Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Rådet för finansiell rapportering, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Svenskt Näringsliv, Sveriges Aktiesparares Riksförbund – Aktiespararna och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Ekonomistyrningsverket, Regelrådet, OMX Nordic Exchange Stockholm AB, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har inbjudits men avstått från att yttra sig.

Länsrätten i Gävleborgs län (numera Förvaltningsrätten i Falun), Riksrevisionen, Fondbolagens Förening, Konsumentkooperationens pensionsstiftelse, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Linköpings Universitet Ekonomiska institutionen, Näringslivets Regelnämnd, Pensionsregistreringsinstitutet, PRI, ideell förening, PRI Pensionstjänst AB, Rådet för kommunal redovisning, Sparbankernas Riksförbund, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Kreditföreningen, och Swedish Pension Funds Associations (SPFA) har beretts tillfälle att yttra sig, men inte inkommit med något.

Yttrande över betänkandet har också inkommit från Pensionskonsult Anders Palm.

Förslag till lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 8 § brottsbalken ska ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

8 §¹

Vårslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Denna lag träder i kraft den XX.

¹ Senaste lydelse 2005:242.

Förteckning över remissinstanserna (Justitiedepartementets promemoria)

Bilaga 5

Efter remiss har yttranden över Justitiedepartementets promemoria med lagtext och författningskommentar om särskild åtalsprövning inkommit från Hovrätten för Västra Sverige, Malmö tingsrätt, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Revisorsnämnden, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Länsstyrelsen i Stockholms län, Bolagsverket, Sveriges advokatsamfund, FAR, Finansbolagens förening, Företagarna, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Svenskt Näringsliv och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet har erbjudits att lämna yttrande men inte inkommit med något.

Yttrande över betänkandet har också inkommit från Fastighetsägarna Sverige.

Revisorers skadeståndsansvar begränsas

Utredningen föreslår att revisorer får ett subsidiärt och proportionellt ansvar i förhållande till styrelseledamöter och verkställande direktör. Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, ska talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan. Vidare föreslår utredningen att revisorns skadeståndsansvar för varje uppdrag ska vara begränsat till ett belopp som motsvarar tvåusenfemhundra prisbasbelopp dvs. omkring 100 miljoner kr. Denna beloppsbegränsning ska dock inte gälla skada som revisorn vållat uppsåtligt eller genom brott.

Förslaget är föranlett av EU-kommissionens rekommendation om en begränsning av revisorers skadeståndsansvar. Rekommendationen förestavas av oro för att det inte ska finnas tillräckligt många revisionsnätverk med kapacitet att revidera de största börsnoterade företagen inom EU. En ökad turbulens på kapitalmarknaderna har ökat risken för revisorer att åläggas stora skadestånd. Detta har gjort det svårt för stora revisionsbolag att köpa ansvarsförsäkringar och lett till skyhöga försäkringspremier. De nuvarande svenska bestämmelserna om styrelseledamöters, verkställande direktörs och revisors skadeståndsansvar innebär att dessa organledamöter har ett gemensamt och solidariskt ansvar för skada som de – uppsåtligt eller av oaktsamhet – tillsammans har försakat bolaget eller tredje man. Aktiebolagslagen föreskriver att bolagets ledning dvs. styrelsen och verkställande direktören, ska upprätta årsredovisningen och många andra handlingar som rör bolagets ekonomi medan revisorn ska granska dessa handlingar och i förekommande fall påpeka brister i dessa. Om en revisor är försumlig i sin granskning och exempelvis inte framför några erinringar mot en årsredovisning som ger en missvisande bild av bolagets ställning och resultat så kan det leda till skada för exempelvis en bank som i förlitan på denna årsredovisning ger kredit åt bolaget. Men om revisorn varit försumlig i sin granskning på ett sätt som gör honom eller henne skadeståndsskyldig, så har normalt även styrelseledamot och verkställande direktören ett ansvar eftersom det är de som har upprättat den granskade handlingen. I praktiken blir det dock ofta bara revisorn som får svara i skadeståndprocessen. Det hänger samman med att det endast är revisorn som enligt lag är skyldig att ha försäkring. Revisorn hamnar därmed i första linjen när skadeståndsanspråk riktas mot organledamöter på grund av brister i t.ex. årsredovisningen. Denna ordning inger enligt utredningen mening betänkligheter. Det naturliga måste vara att de som upprättat den bristfälliga handlingen och garanterat riktigheten med sina namnteckningar i första hand får svara för de skador som uppstår.

Utredningens förslag om ett subsidiärt ansvar för revisorn innebär att revisorerna kommer att löpa lägre risk att bli instämnda och ålagda skade-

ståndsskyldighet. Det subsidiära ansvaret i kombination med den föreslagna takregeln kommer att göra det lättare för stora revisionsbolag att teckna ansvarsförsäkring rörande revision av stora bolag och sänka revisionsbolagens försäkringspremier avsevärt. Detta kan förväntas komma revisionsklienterna till godo i form av lägre revisionsarvodena.

Bestämmelser om jäv och oberoende ändras

Utredningen har i ett tidigare betänkande föreslagit att revisionsplikten för små företag ska avskaffas, men samtidigt framhållit att revision är något positivt och att åtgärder bör vidtas för att göra frivillig revision attraktiv för de småföretagare som befrias från revisionsplikten. En i detta sammanhang avgörande faktor är priset på frivillig revision. Som det nu är hindrar bestämmelserna om jäv i aktiebolagslagen och andra lagar småföretagare från att anlita en och samma byrå för sin redovisning och revision. Det innebär högre kostnader att anlita två byråer i stället för en och det är tydligt att många småföretagare kommer att finna det sammanlagda beloppet för redovisning och revision alltför högt och avstå från professionell revision. Det är mot denna bakgrund utredningen har prövat om de nuvarande reglerna om jäv och oberoende är strängare än nödvändigt för att säkra en opartisk, självständig och objektiv revision.

Utredningen har därvid funnit att de absoluta bestämmelserna om s.k. bokförings-, medelsförvaltnings- och byråjäv såvitt avser små företag bör utmönstras ur aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar. Frågan om när en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag bör hanteras i stället hanteras enligt revisorslagens analysmodell. Detta innebär att revisionsbyråer får ökade möjligheter att utföra s.k. kombiuppdrag i små företag, t.ex. bokföring, medelsförvaltning och revision.

En revisorskategori

Sedan systemet med revisorsexamen infördes i svensk rätt finns det inte någon nämnvärd skillnad mellan vad en auktoriserad revisor och godkänd revisor får göra. Den revisor som avlagt revisorsexamen får således i princip utföra samma uppdrag oavsett om han eller hon är godkänd eller auktoriserad. Utredningen anser att revisionsbegreppet bör vara enhetligt och att de associationsrättsliga reglerna inte bör ställa olika kompetenskrav på revisorerna beroende på om de arbetar med stora företag eller frivillig revision. Det är därför inte motiverat att ha mer än en kategori revisorer.

I enlighet härmed föreslår utredningen att det från den 1 juli 2010 bara ska finnas en enda kategori revisorer; auktoriserad revisor. De auktoriserade revisorerna ska ha genomgått utbildning om minst åtta år, varav minst tre år teori och minst tre år praktik. En godkänd revisor som vid ikraftträdandet har avlagt revisorsexamen blir med automatik auktoriserad revisor.

Det finns ett stort antal godkända revisorer som inte har avlagt revisorsexamen. Deras behörighet som godkänd revisor upphör den 1 juli 2015. Fram till dess får de fortfarande vara revisor i bl.a. aktie-

bolag. Om det finns synnerliga skäl kan Revisorsnämnden förlänga godkännandet under ytterligare två år dvs. till den 1 juli 2017.

Bilaga 6

Övriga frågor

Utredningen föreslår att den nuvarande möjligheten för revisorer och revisionsföretag att hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för ersättningskyldighet som de kan ådra sig slopas. Förslaget ska ses mot bakgrund av att alla revisorer och revisionsbolag i dag har försäkring och att möjligheten att ställa säkerhet såvitt känt aldrig har utnyttjats.

Vidare föreslår utredningen att revisorer och registrerade revisionsföretag får ökade möjligheter att ägna sig åt sidoverksamhet. Idag gäller att revisionsföretag bara får ägna sig åt sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Utredningen föreslår att revisorer och revisionsföretag får ägna sig åt annan verksamhet så länge det inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt.

Utredningen föreslår också att andra än revisorer får ökade möjligheter att vara styrelseledamot och verkställande direktör i revisionsföretag. Idag gäller att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna ska vara revisorer. Det kravet ändras till att gälla mer än hälften av ledamöterna respektive suppleanterna. Dessutom slopas kravet på att verkställande direktören ska vara en revisor. Slutligen föreslår utredningen lättnader i det nuvarande kravet på att revisorer ska vara majoritetsägare i revisionsbyråerna och sänker gränsen från 75 till 51 procent av röstetalet i bolaget

Utredningen föreslår dessutom att sekretess bör gälla hos Revisorsnämnden för vissa uppgifter som en revisor kan lämna för att freda sig i ett disciplinärende. Det gäller uppgift om att revisorn anmält misstanke om penningtvätt till finanspolisen.

Ett annat utredningsförslag är att större bolag i årsredovisningen ska lämna uppgift om hur mycket av arvudet till revisorn som hänför sig till kvalitetssäkringstjänster och skatterådgivning. Förslaget är en anpassning till det nya revisorsdirektivet.

Utredningen har slutligen övervägt nya regler om s.k. apportintyg, men ej funnit skäl att föreslå några ändringar.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) dels att 9 kap. 13 och 15 § ska upphöra att gälla, och dels att 9 kap. 12 §, 16–17 §§ och 29 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***9 kap.**

12 §

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.

Endast den som är auktoriserad revisor kan vara revisor.

Bestämmelser om auktoriserade revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

16 §

I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ skall en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

I andra bolag än de som avses i 1 § första stycket 1–3 och andra stycket ska en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval ska ske.

17 §¹

Den får inte vara revisor som

Den får inte vara revisor som

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

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

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

2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag, eller eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter,

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

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

4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bo-

¹ Senaste lydelse 2006:399.

lagets kontroll däröver,

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

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

I fråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

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

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

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

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

I fråga om aktiebolag som avses i 1 § första stycket 1–3 och andra stycket gäller att den får inte vara revisor som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver, eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget i nu nämnda avseenden.

29 kap.

2 §²

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § denna lag och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadestånd-

² Senaste lydelse 2007:137.

mål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

2. För tiden till den 1 juli 2015 får till revisor även utses godkänd revisor. I bolag som omfattas av 9 kap. 1 § första stycket 1–3 eller andra stycket ska dock alltid minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Bestämmelser om godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

3. Bolagsverket får besluta att ett bolag som enligt punkten 2 är skyldig att ha minst en auktoriserad revisor i stället får utse en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år, dock ej längre än till den 1 juli 2017.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.
2 §¹

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grund-er som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en sparbank är ersättningsskyldig enligt de grund-er som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

Om en revisor och en stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda personerna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – tredje styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och fjärde styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

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 2004:304.

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 7 § och 13 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

7 §¹

Den får inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller *biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,*

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

3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

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

6. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om föreningar som avses i 5 § första eller tredje stycket gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 3, att den inte får vara revisor som är verksam i sam-

Den får inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller *eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter,*

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

3. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

4. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

5. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om föreningar som avses i 5 § första eller tredje stycket gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträ-

¹ Senaste lydelse 2006:400.

ma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första, andra eller tredje stycket inte är behörig att vara revisor. Om föreningen eller dess moderförening har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

13 kap.

2 §²

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar *dock* revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller verkställande direktören medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen. Om en sammanlutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 4 § är revisor, åligger ersättningsskyldigheten den som har förrättat revisionen och den som har utsett honom eller henne.

² Senaste lydelse 2004:1184.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 6 § och 5 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***4 kap.****6 §¹**

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,

2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,

3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,

4. *biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,*

5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,

6. *är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,*

7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,

2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,

3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,

4. *fattar beslut som ankommer på personer som avses i 1–3,*

5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,

6. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att

¹ Senaste lydelse 2006:401.

den ene är gift med den andres syskon, eller

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

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, *i stället för bestämmelsen i första stycket 6*, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

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

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

den ene är gift med den andres syskon, eller

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

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

5 kap.

2 §²

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller förvaltare medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller förvaltare som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

² Senaste lydelse 2004:1185.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första–fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

2 §¹

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

En revisor, en lekmannarevisor eller en granskare i en medlemsbank är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av en medhjälpare.

Om en revisor och en styrelseledamot eller delegat medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller delegat som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller granskare, är det detta bolag och den för revisionen eller granskningen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

Ansvar enligt första – tredje styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och fjärde styckena gäller inte skada som revisorn vållat uppsåtligen eller genom brott.

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 2004:318.

Häri genom föreskrivs att 17 och 37 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Den får inte vara revisor som

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

I fråga om företag som på grund av sin storlek *skall* ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen gäller, *i stället för bestämmelsen i första stycket 4*, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som

*Föreslagen lydelse*17 §¹

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller *eljest fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter,*
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
5. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek *ska* ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen gäller att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen

¹ Senaste lydelse 2006:402.

yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

Bilaga 7

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

37 §²

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare.

Om en revisor och en person i företagets ledning medverkat till samma skada, skall talan om ersättning för skadan först föras mot de sistnämnda organledamöterna. Frågan om revisorns skadeståndsansvar kan endast prövas på talan av styrelseledamot eller en person i företagets ledning som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan.

I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Ansvar enligt första – fjärde styckena är för varje uppdrag begränsat till ett belopp som motsvarar tvåtusenfemhundra prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vad som sägs i andra och femte

² Senaste lydelse 2004:1189.

*styckena gäller inte skada som Bilaga 7
revisorn vållat uppsåtligen eller
genom brott.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för
det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

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 *kvalitetssäkringstjänster 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 revisorslagen (2001:883)
dels att 5, 7 och 16 §§ ska upphöra att gälla,
dels att 1–4, 6, 10–12, 14–15, 17, 18, 21, 25, 27, 32–35, 37–38 och
 41 §§ samt att rubriken närmast före 4 och 18 §§ ska ha följande lydelse,
 och
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 42 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

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 §§),
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 §§).

I denna lag avses med

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

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. auktorisation av revisorer (4 och 6 §§),
3. revisionsföretag (8–12 §§),
4. registrering revisionsbolag samt revisorer och revisionsföretag från tredjeland (13–16 a §§),
5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §),
6. giltighetstid för 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. *EES: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*,
2. revisor: en auktoriserad revisor,
3. auktoriserad revisor: en revisor som har auktoriserats enligt 4 §,
4. revisionsföretag: en enskild näringsidkare som utövar revisionsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar sådan verksamhet i,
5. registrerat revisionsbolag: ett

revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

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

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.

revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

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

7. revisionsverksamhet:

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

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

8. *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*

3 §

Revisorsnämnden *skall*

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

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

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

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

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

Godkännande och auktorisation av revisorer

En *godkänd* revisor *skall*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

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

Revisorsnämnden *ska*

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

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

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

4. ansvara för att god revisorsledning och god revisionsledning utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Auktorisation av revisorer

4 §¹

En *auktoriserad* revisor *ska*

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,

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

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

¹ Senaste lydelse 2001:884.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2. Bilaga 7

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

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*, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Om Revisorsnämnden fastställt att auktoriserade revisorer från Sverige kan få utöva revisionsverksamhet i en stat utanför EES, ska 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.

10 §

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får *ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet*. Bolaget får inte heller *inneha* andelar i andra företag än *revisionsföretag* och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får *verksamhet som saknar ett naturligt samband med revisionsverksamheten inte utövas i bolaget, om utövandet*

1. är av sådan art och omfattning att det rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, eller

2. på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Bolaget får inte äga andelar i

² Senaste lydelse 2001:884.

andra företag än

1. sådana företag som utövar verksamhet som är tillåten enligt första stycket och som uppfyller villkoren i 11 § andra stycket 1 och 3, och

2. sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

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.
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 aktiebolag 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.

12 §

En revisor får vara anställd *endast* hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket.

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 andra ägarbolag.
2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än
 - a) revisionsverksamhet,
 - b) verksamhet som *är tillåten enligt 10 §* 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.

En revisor får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket. *En revisor får vara an-*

ställd även i ett annat företag, om

1. anställningen inte rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, och

2. anställningen även i övrigt är förenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från föreskriften i första stycket.

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. *Mer än hälften 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. *Mer än hälften av styrelseledamöterna och minst hälften av styrelsesuppleanterna 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 är tillåten enligt 10 §.*

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

10 § andra stycket.

7. Bolaget är i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet.

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 rösttalet 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 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.

Vid tillämpningen av 14 § 2 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 *mer än hälften* av rösttalet innehas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast *mer än hälften* av styrelseledamöterna och *mer än hälften* av styrelsesuppleanterna vara revisorer.

Fysiska personer som av behörig myndighet inom EES godkänts att utföra lagstadgad revision ska vid tillämpningen av första stycket jämföras med revisorer.

Vid tillämpningen av 14 § 2 ska med direkt ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera bolag som inte utövar någon annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som *är tillåten enligt 10 §*, 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 *mer än hälften* av rösttalet i bolaget.

17 §

Ett handelsbolag eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas *skall* för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige *skall* vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor*

Ett handelsbolag eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas *ska* 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, om det be-

or som avlagt revisorsexamen, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget *skall* utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige *skall* underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, *skall* det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering

Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt *godkännande*, auktorisation eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter *godkännandet*, auktorisationen eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket skall gälla omedelbart.

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

hövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget *ska* utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige *ska* underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, *ska* det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för auktorisation och registrering

18 §

Auktorisation och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt auktorisation eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter auktorisationen eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft.

21 §

En revisor *ska* för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om *han eller hon är förhindrad enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen eller annan lag att vara revisor.*

En revisor ska vidare pröva om det finns andra 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 *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 framkommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

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 inte avböja eller avsäga sig uppdraget enligt andra stycket, om det i det enskilda fallet framkommer 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 ska revisorn särskilt uppmärksamma om det föreligger omständigheter som avses i andra stycket 1 a) eller 1 b) och i förekommande fall vidta åtgärder som avses i tredje stycket.

25 §

En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller

2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Revisorsnämnden *skall* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

Revisorsnämnden *ska* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. *På ansökan av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska nämnden även meddela förhandsbesked om huruvida viss anställning eller verksamhet är förenlig med 10 och 12 §§.*

För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

27 §

Revisorer och registrerade revisionsbolag *skall* teckna försäkring *eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet* för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring *eller säkerhet*.

Revisorer och registrerade revisionsbolag *ska* teckna försäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring.

32 §

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfår 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

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfår oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, *ska* 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 auktorisationen upphävas.

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

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.

33 §

Om en *godkänd* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § *eller en auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 5 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas.*

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för *godkännande eller auktorisation, skall* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

Om en *auktoriserad* revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § *ska* auktorisationen upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för auktorisation, *ska* revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

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.

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.

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag. Vad som sägs där om upphävande av 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.

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

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

37 §

Har Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om *godkännande*, auktorisation eller registrering inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, *skall* det anses som om ansökan har avslagits.

Har Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om auktorisation eller registrering inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, *ska* det anses som om ansökan har avslagits.

38 §

Den som obehörigen utger sig för att vara *godkänd eller* auktoriserad revisor döms till böter.

Den som obehörigen utger sig för att vara auktoriserad revisor döms till böter.

41 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om *godkännande*, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

42 §

Om det i en lag eller i en författning som har beslutats av regeringen förekommer uttrycket "godkänd revisor med avlagd revisorsexamen" ska i stället avses "auktoriserad revisor".

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

2. En revisor som auktoriserats innan denna lag trätt i kraft ska anses auktoriserad enligt de nya bestämmelserna. Det samma gäller en revisor med avlagd revisorsexamen som godkänts före samma tidpunkt.

3. För revisorer som godkänts innan denna lag trätt i kraft och som inte avlagt revisorsexamen ska godkännandet gälla i fem år från det att denna lag träder i kraft. Om det finns synnerliga skäl får Revisorsnämnden förlänga godkännandet under ytterligare två år. Under denna tid gäller 3, 8–9 och 19–37 samt 39–41 §§ i dess nya lydelse. Vad som därvid sägs om auktorisation ska i stället gälla godkännande.

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §¹

Sekretess gäller för uppgift som hänför sig till

1. förundersökning i brottmål,
2. angelägenhet, som avser användning av tvångsmedel i sådant mål eller i annan verksamhet för att förebygga brott,
3. verksamhet som rör utredning i frågor om näringsförbud eller förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde,
4. åklagarmyndighets, polismyndighets, Skatteverkets, Tullverkets eller Kustbevakningens verksamhet i övrigt för att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott, eller
5. Finansinspektionens verksamhet som rör övervakning enligt lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument,

om det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs.

För uppgift som hänför sig till sådan underrättelseverksamhet som avses i 3 § polisdatalagen (1998:622) eller som i annat fall hänför sig till Säkerhetspolisens verksamhet för att förebygga eller avslöja brott mot rikets säkerhet eller förebygga terroristbrott enligt 2 § lagen (2003:148) om straff för terroristbrott gäller sekretess, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas. Detsamma gäller uppgift som hänför sig till sådan underrättelseverksamhet som avses i 2 § lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar samt sådan verksamhet som avses i 7 § 1 lagen (2005:787) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet.

Sekretess enligt första och andra styckena gäller i annan verksamhet hos myndighet för att biträda åklagarmyndighet, polismyndighet, Skatteverket, Tullverket eller Kustbevakningen med att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott *samt* hos tillsynsmyndigheten i konkurs och hos Kronofogdemyndigheten för uppgift som angår misstanke om brott.

Sekretess enligt första och andra styckena gäller i annan verksamhet

a) hos myndighet för att biträda åklagarmyndighet, polismyndighet, Skatteverket, Tullverket eller Kustbevakningen med att förebygga, uppdaga, utreda eller beivra brott,

b) hos tillsynsmyndigheten i konkurs och Kronofogdemyndigheten för uppgift som angår misstanke om brott *samt*

¹ Senaste lydelse 2006:697.

Bilaga 7

*c) hos Revisorsnämnden för
uppgift som avses i 11 § andra
stycket lagen (1993:768) om åtgärder
mot penningtvätt.*

Utan hinder av sekretessen enligt andra stycket kan enskild få uppgift om huruvida han eller hon förekommer i Säkerhetspolisens register med anledning av den verksamhet som bedrevs med stöd av

1. personalkontrollkungörelsen (1969:446) och de tilläggsföreskrifter som utfärdats med stöd av den,

2. förordningen den 3 december 1981 med vissa bestämmelser om verksamheten vid Rikspolisstyrelsens säkerhetsavdelning, eller

3. motsvarande äldre bestämmelser.

Sekretess gäller inte för uppgift som hänför sig till sådan verksamhet hos Säkerhetspolisen som avses i andra stycket om uppgiften har införts i en allmän handling före år 1949. I fråga om annan uppgift i allmän handling som hänför sig till sådan verksamhet som avses i andra stycket gäller sekretessen i högst sjuttio år. I fråga om uppgift i allmän handling i övrigt gäller sekretessen i högst fyrtio år.

Förteckning över remissinstanserna (betänkandet SOU 2008:79)

Bilaga 8

Efter remiss har yttrande över betänkandet Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79) inkommit från Riksrevisionen, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Brottsförebyggande rådet, Delegationen för utländska investeringar i Sverige (ISA), Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Kammarkollegiet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Revisorsnämnden, Rikspolisstyrelsen, Skatteverket, Utredningen om enklare redovisning (Ju 2007:07), Utredningen om ett enklare aktiebolag (Ju 2007:15), Verket för näringslivsutveckling (NUTEK; numera Tillväxtverket), Åklagarmyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Linköpings universitet, FAR SRS (numera FAR), Finansbolagens förening, Föreningen Stiftelser i samverkan SIS, FöretagarFörbundet, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, STAREV, Svenska Bankföreningen, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges kommunala yrkesrevisorer, Sveriges Kommuner och Landsting och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Finansinspektionen, Handelshögskolan vid Umeå universitet, Aktiemarknadsbolagens förening, Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden, Institutionella ägares förening för regleringsfrågor på aktiemarknaden, Kooperativa Förbundet, Näringslivets Regelnämnd NNR, OMX Nordiska Börs Stockholm AB, Sparbankernas Riksförbund och Styrelse-Akademien har beretts tillfälle att yttra sig, men har avstått från att göra det.

Yttranden har även inkommit från BDO Nordic AB och Grant Thornton Sweden AB.

Förteckning över remissinstanserna (Revisorsnämndens promemorior)

Efter remiss har yttrande över Revisorsnämndens promemorior (Ju2010/1023/L1 och Ju2010/5903/L1) inkommit från Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Stockholm, Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Skatteverket, FAR, Företagarförbundet, Företagarna, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Regelrådet har beretts tillfälle att yttra sig men har avstått från att göra det.