

Lagrådsremiss

om oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 26 april 2001

Thomas Bodström

Sten Andersson
(Justitiedepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att lagen (1995:528) om revisorer ersätts med en ny lag. Den nya lagen innebär bl.a. följande nyheter.

Innebörden av begreppet revisionsverksamhet slås fast i lagen. Med revisionsverksamhet skall huvudsakligen avses sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, stadgar eller avtal och som skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren.

En revisor skall vara skyldig att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det finns någon sådan omständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida revisorn inte kan visa att uppdraget ändå kan fullgöras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Vidare införs ett uttryckligt krav på att en revisor skall vara opartisk och självständig samt objektiv i sina ställningstaganden.

En revisor skall inte få bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med denna, om den andra verksamheten är av sådan art eller omfattning att den kan rubba förtroendet för revisorn.

Utövar en revisor revisionsverksamhet som enskild näringsidkare, skall han eller hon hålla annan verksamhet som saknar naturligt samband med revisionsverksamheten avskild.

Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får bolaget inte bedriva annan verksamhet än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolag som bedriver revisionsverksamhet skall, som huvudregel, ägas av revisorer. Ägandet skall kunna ha formen av indirekt ägande genom bolag.

Revisorsnämnden skall i fortsättningen kunna ingripa disciplinärt mot den revisor som uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet men inte när handlandet avser verksamheten i övrigt. Dock skall Revisorsnämnden alltid – liksom i dag – kunna ingripa mot en revisor som förfar oredligt. Revisorsnämnden ges vidare möjlighet att vidta disciplinåtgärder mot revisorer som har åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag.

Revisorer som har godkänts enligt den nya lagen eller den nuvarande revisorslagen – men inte revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser – skall ha samma behörighet att utföra lagstadgad revision som auktoriserade revisorer.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2002.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till revisorslag	6
2.2	Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:000).....	16
2.3	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).....	18
2.4	Förslag till lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617).....	20
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	22
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse	24
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet	25
2.8	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	26
2.9	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).....	28
3	Ärendet och dess beredning	30
4	Revision och revisorer; en bakgrund.....	31
5	Godkända revisorers behörighet.....	33
5.1	Godkända och auktoriserade revisorer	33
5.2	Revisorer som har godkänts enligt 4 § revisorslagen	34
5.3	Revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser....	36
5.4	Revisorer som har godkänts enligt revisorslagens övergångsbestämmelser	38
6	Begreppet revisionsverksamhet.....	38
6.1	Behöver innebörden av begreppet revisionsverksamhet klarläggas?	38
6.2	Vad bör innefattas i revisionsverksamhet?	39
7	Tillsyn.....	43
7.1	Tillsynens omfattning	43
7.2	Vilka skall stå under tillsyn?.....	45
7.3	Revisionsverksamhet och disciplineringripande.....	45
8	Vissa frågor om Revisorsnämndens befogenheter	48
8.1	Undersökning hos ett revisionsföretag	48
8.2	Skyldighet för vissa företag att lämna upplysningar till Revisorsnämnden.....	48
8.3	Underrättelseskyldighet om andra företag i en revisionsgrupp.....	50
9	Annan verksamhet än revisionsverksamhet	50
9.1	Bör en revisor få biträda revisionsklienter med andra uppdrag än revisionsverksamhet?.....	50
9.2	Förtroenderubbande sidoverksamhet.....	53

10	Hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.....	55
10.1	Ett krav på opartiskhet, självständighet och objektivitet ..	55
10.2	Organisatoriska förutsättningar.....	57
10.3	Identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden	58
10.4	En skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet.....	64
10.5	En maximigräns för rådgivningsarvoden eller andra arvoden?.....	66
10.6	Upplysninger i årsredovisningen	67
11	Verksamhetsformer och ägande	68
11.1	Regler om verksamhetsformer och ägande bör finnas i lag.....	68
11.2	Bör alla revisionsföretag registreras?	69
11.3	Begränsningar i formerna för utövande av revisionsverksamhet.....	70
11.4	Regler om ägande av revisionsföretag.....	72
12	Undantag från kraven på bosättning och yrkesverksamhet.....	75
12.1	Undantag från bosättningskravet vid ansökan om godkännande eller auktorisation	75
12.2	Undantag från kravet på yrkesverksamhet i vissa fall	76
13	Försäkringsplikt.....	77
14	Kostnader.....	78
14.1	Kostnader för det allmänna.....	78
14.2	Konsekvenser för små företag	78
15	Ikraftträdande	81
16	Författningskommentar	82
16.1	Förslaget till revisorslag.....	82
16.2	Övriga lagförslag	113
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1994:43)	114
Bilaga 2	Lagförslag i betänkandet SOU 1999:43	119
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser som har yttrat sig över betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43)	142

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. revisorslag (2001:000),
2. lag om ändring i revisorslagen (2001:000)
3. lag om ändring i aktieföretagslagen (1975:1385),
4. lag om ändring i bankföretagslagen (1987:617),
5. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
6. lag om ändring i lagen (1981:981) om värdepappersrörelse,
7. lag om ändring i lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet,
8. lag om ändring i stiftelseslagen (1994:1220), och
9. lag om ändring i revisionslagen (1999:1078).

2 Lagtext

2.1 Förslag till revisorslag

Härigenom föreskrivs följande.

Allmänna bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. godkännande och auktorisation av revisorer (4–8 §§),
3. revisionsföretag (9–14 §§),
4. registrering av revisionsbolag (15–18 §§),
5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (19 §),
6. giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering (20 §),
7. vad revisorer och registrerade revisionsbolag skall iaktta i verksamheten (21–31 §§),
8. tillsyn (32–35 §§),
9. upphävande, varning, straffavgift och erinran (36–39 §§), samt
10. överklagande m.m. (40–45 §§).

2 § I denna lag avses med

1. *revisor*: godkänd eller auktoriserad revisor,
2. *godkänd revisor*: revisor som har godkänts enligt 4 § eller äldre bestämmelser,
3. *auktoriserad revisor*: revisor som har auktoriserats enligt 5 § eller äldre bestämmelser,
4. *revisionsföretag*: en enskild näringsverksamhet, ett enkelt bolag, ett handelsbolag eller ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i,
5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 15 eller 16 § eller enligt lagen (1995:528) om revisorer,
6. *revisionsgrupp*: en grupp av företag som består av minst ett revisionsföretag och minst ett annat företag som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsföretaget,
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 ägnad att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
 - b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a),
8. *revisionsklient*: den som uppdrar åt någon annan att utföra revisionsverksamhet.

Revisorsnämnden

3 § Revisorsnämnden skall

1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,
2. utöva tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag,
3. pröva frågor om disciplinära åtgärder, samt
4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Ytterligare bestämmelser om Revisorsnämnden får meddelas av regeringen.

Godkännande och auktorisation av revisorer

4 § För att bli godkänd revisor skall sökanden

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
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. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
5. 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.

5 § För att bli auktoriserad revisor skall sökanden uppfylla de krav som anges i 4 § 1–3 och 5 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 § Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § 4 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, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

7 § Det krav på högre revisorsexamen som ställs upp i 5 § skall anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

8 § Revisorsnämnden får, om det finns särskilda skäl, tillåta en revisor att under viss tid behålla godkännande eller auktorisation vid bosättning utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Revisionsföretag; verksamhetsformer, verksamhet och ägande

Tillåtna verksamhetsformer

9 § En revisor får utöva revisionsverksamhet endast såsom enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag.

Verksamhet i enskild firma eller enkelt bolag

10 § En revisor som utövar revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i enkelt bolag skall hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet avskild från denna.

Endast en revisor får vara prokurist i revisionsverksamheten.

Verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag

11 § 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 13 § andra stycket.

Revisors anställning

12 § En revisor får vara anställd endast hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 13 § andra stycket.

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

Ägande av handelsbolag eller aktiebolag

13 § En revisor får, om inte annat följer av 15 eller 16 §, utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande båda villkor är uppfyllda:

1. Bolaget ägs av revisorer.
2. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Vid tillämpningen av första stycket 1 skall med 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.

Vid tillämpningen av första och andra styckena beaktas inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Revisionsverksamhet i en annan stat

14 § Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet trots att villkoren i 10, 11 och 13 §§ inte är uppfyllda.

Registrering av revisionsbolag

Handelsbolag

15 § Ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 11 och 13 §§ och inte är i konkurs eller likvidation.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist bevilja undantag från villkoren i 13 §. En majoritet av bolagsmännen skall dock alltid utgöras av revisorer. Om det finns endast två bolagsmän, måste minst en av dem vara revisor.

Aktiebolag

16 § Ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 11 och 13 §§ och inte är i konkurs eller likvidation.

Om följande fyra förutsättningar är uppfyllda, får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag, trots att villkoren i 13 § 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 affärsmässiga gemenskap 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.

17 § Vid tillämpningen av 16 § andra stycket 1 skall med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 13 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast tre fjärdedelar av

styrelseledamöterna och tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Vid tillämpningen av 16 § 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.

18 § Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i 16 § andra stycket om vem som får äga aktier i bolaget och om styrelsens sammansättning. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock alltid utgöras av revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma revisorer eller ägarbolag enligt 13 § andra stycket.

Huvudansvarig i revisionsverksamhet

19 § 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 ha godkänts som revisor enligt 4 §, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget skall utan dröjsmål underätta 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

20 § Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år eller till dess att beslut om avslag på ansökan om fortsatt godkännande, auktorisation eller registrering har vunnit laga kraft. Revisorsnämnden får bestämma att ett sådant beslut skall gälla omedelbart.

God revisorssed

21 § En revisor skall iaktta god revisorssed.

Revisorn svarar för det arbete som utförs av biträde till honom eller henne.

Revisors opartiskhet och självständighet

22 § En revisor skall utföra uppdrag i revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden.

23 § En revisor skall iaktta de bestämmelser i andra författningar som anger i vilka fall en revisor på grund av jäv är förhindrad att utföra ett revisionsuppdrag.

24 § En revisor är skyldig att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Finns det sådana omständigheter som sägs i första stycket, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om han eller hon kan visa att uppdraget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet eller på grund av vidtagna åtgärder kan fullgöras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Sådana omständigheter som sägs i första stycket skall alltid anses föreligga, om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet,
2. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
3. uppträder eller har uppträtt som talesman för eller mot revisionsklienten,
4. har nära personliga relationer till revisionsklienten eller revisionsklientens ledning, eller
5. utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.

25 § Revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet så långt möjligt kan säkerställas.

26 § Bestämmelserna i 22–25 §§ gäller i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

27 § Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida förtroendet för revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet vid utförandet av ett uppdrag i revisionsverksamheten kan rubbas av ett visst annat uppdrag eller av en viss annan särskild omständighet, och huruvida de åtgärder som sökanden avser att vidta är tillräckliga för att bevara förtroendet.

Ett förhandsbesked är, om det har vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

Dokumentation

28 § En revisor skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete, opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha fullgjorts i samband med att revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Förtroenderubbande sidoverksamhet

29 § 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 27 § andra stycket.

Tystnadsplikt

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

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen (1980:100).

Försäkring m.m.

31 § 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.

Tillsyn

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

33 § Om ett revisionsföretag tillsammans med ett eller flera andra företag på grund av koncernanknytning, andra ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap, skall de andra företagen i gemenskapen, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde som de har tillhandahållit revisionsklienter till revisorer och registrerade revisionsbolag i gemenskapen.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

34 § Ingår ett revisionsföretag i en revisionsgrupp, skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen.

Om gruppens sammansättning ändras, skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget anmäla detta till nämnden.

Underrättelser enligt första och andra styckena skall lämnas så snart revisorn eller det registrerade revisionsbolaget får kännedom om förhållandet.

35 § Om en skattemyndighet uppmärksammar någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett registrerat revisionsbolags verksamhet, skall myndigheten underrätta Revisorsnämnden.

Upphävande, varning, straffavgift och erinran

36 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 43 §, 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. 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.

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.

37 § Om det för en revisor inträder en sådan omständighet som avses i 4 § första stycket 1–3, skall revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Godkännandet eller auktorisationen skall i sådant fall omprövas.

38 § Föreskrifterna i 36 § 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 går i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall omprövas.

39 § Revisorsnämnden får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 36–38 §§ 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.

Överklagande m.m.

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

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Vad som sägs i 20 § andra meningen och 39 § första stycket gäller även i fråga om domstol.

41 § 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.

Straffansvar

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

Avgifter

43 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag.

Register

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

Bemyndiganden

45 § 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 28 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphör att gälla.

2. I fråga om verksamhet som utövas vid ikraftträdandet skall 10 och 11 §§ samt bestämmelserna i 13 § andra stycket och 17 § första och andra styckena om vilken verksamhet där avsedda bolag får utöva tillämpas först från och med den 1 januari 2003.

3. En fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser.

4. Vid tillämpningen av 19 § skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § denna lag.

5. Ett revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall anses som registrerat till den tidpunkt som Revisorsnämnden har bestämt för ett enskilt fall, dock längst till utgången av år 2002.

6. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för godkännande av revisor som föreskrivs i 4 §, får t.o.m. utgången av år 2002 godkännas enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995 under förutsättning att han eller hon har genomgått en kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer närmare föreskriver.

7. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för auktorisation av revisor som föreskrivs i 5 §, får t.o.m. utgången av år 2002 auktoriseras enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995.

2.2 Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:000)

Härigenom föreskrivs att 4, 6–8 och 14 §§ revisorslagen (2001:000) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

För att bli godkänd revisor skall sökanden

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
 2. vara bosatt i Sverige *eller* i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
 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 rådighetsinskränkning i en annan stat,
 4. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
 5. 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 §

Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § 4 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, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

7 §

Det krav på högre revisorsexamen som ställs upp i 5 § skall anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

8 §

Revisorsnämnden får, om det finns särskilda skäl, tillåta en revisor

sor att under viss tid behålla godkännande eller auktorisation vid bosättning utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

sor att under viss tid behålla godkännande eller auktorisation vid bosättning utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet *eller Schweiz.*

14 §

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet trots att villkoren i 10, 11 och 13 §§ inte är uppfyllda.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet *eller i Schweiz* trots att villkoren i 10, 11 och 13 §§ inte är uppfyllda.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

2.3 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 12, 14, 15 och 18 §§ aktiebolagslagen (1975:1385)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

12 §²

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats.

14 §³

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 12 § 1 eller 2 eller 13 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att bolaget *får utse en viss godkänd revisor* i stället för en auktoriserad revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 12 § 1 eller 2 eller 13 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor *eller revisor som har godkänts enligt 4 § revisorslagen (2001:000) får utse en annan godkänd revisor*. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

15 §⁴

I andra bolag än de som avses i 12 och 13 §§ skall en auktoriserad revisor utses, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

I andra bolag än de som avses i 12 och 13 §§ skall en auktoriserad revisor *eller en revisor som har godkänts enligt 4 § revisorslagen (2001:000)* utses, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

¹ Lagen omtryckt 1993:150.

² Senaste lydelse 1998:760.

³ Senaste lydelse 1998:760.

⁴ Senaste lydelse 1998:760.

18 §⁵

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelse-skyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Följande bestämmelser i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige:	Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelse-skyldighet finns i 19 § revisorslagen (2001:000). Följande bestämmelser i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige:
16 § om jäv,	16 § om jäv,
17 § om anlitan­de av biträde,	17 § om anlitan­de av biträde,
36 § om rätt att närvara vid bolagsstämma och	36 § om rätt att närvara vid bolagsstämma och
43 § om registrering.	43 § om registrering.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Vid tillämpningen av 10 kap. 12, 14 och 15 §§ skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

⁵ Senaste lydelse 1998:760.

2.4 Förslag till lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 3, 4 och 7 §§ bankrörelselagen (1987:617) skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 §⁶

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

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

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Bestämmelserna i 5 § om behörighet, i 8 a § om rapporteringsskyldighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 19 § revisorslagen (2001:000). Bestämmelserna i 5 § om behörighet, i 8 a § om rapporteringsskyldighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.

4 §⁷

I en sparbank eller i en medlemsbank skall minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor.

I en sparbank eller i en medlemsbank skall minst en revisor som stämman utsett vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000).*

7 §⁸

Styrelsen skall, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor, göra anmälan hos Finansinspektionen om

1. *auktoriserad* revisor inte är utsedd enligt 4 §,

2. en revisor är obehörig enligt 3 § första eller andra stycket eller 5 § eller enligt stadgarna, eller

1. *en sådan* revisor som sägs i 4 § inte är utsedd,

⁶ Senaste lydelse 1999:911.

⁷ Senaste lydelse 1999:911.

⁸ Senaste lydelse 1999:911.

3. en bestämmelse i denna lag eller stadgarna om antalet revisorer har åsidosatts.

Var och en kan göra anmälan enligt första stycket.

Bestämmelser om Finansinspektionens möjligheter att åstadkomma rättelse finns i 7 kap.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Vid tillämpningen av de nya bestämmelserna skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3 och 5 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

3 §⁹

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

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

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestäm-
melse om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Bestämmelserna i 7 och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestäm-
melse om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 19 § revisorslagen (2001:000). Bestämmelserna i 7 och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

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

5 §¹⁰

Minst en revisor skall vara auktoriserad, om

Minst en revisor skall vara auktoriserad *revisor eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket *förordna att en viss godkänd revisor får utses* i stället

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket *besluta att det i stället för en auktoriserad revisor*

⁹ Senaste lydelse 1995:537.

¹⁰ Senaste lydelse 1996:1142.

för en auktoriserad revisor. *Sådana eller revisor som har godkänts enligt 4 § revisorslagen (2001:000) om revisorer får utses en annan godkänd revisor. Ett sådant beslut är giltigt i högst fem år.*

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket,

2. antalet anställda vid koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföreningen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt fastställda balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderföreningens balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket.

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Vid tillämpningen av 8 kap. 5 § skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 4 §¹¹

Ett värdepappersbolag skall ha en styrelse med minst fem ledamöter. Bolaget skall ha en verkställande direktör.

I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Annan revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*. Annan revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 19 § *revisorslagen (2001:000)*.

För varje värdepappersbolag skall finnas ett huvudkontor i Sverige.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.
 2. Vid tillämpningen av den nya bestämmelsen skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

¹¹ Senaste lydelse 1998:763.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 6 § lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. **6 §¹²**

I ett kreditmarknadsföretag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Annan revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

I ett kreditmarknadsföretag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*. Annan revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 19 § *revisorslagen (2001:000)*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Vid tillämpningen av den nya bestämmelsen skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

¹² Senaste lydelse 1998:764.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 3 och 4 §§ stiftelselagen (1994:1220) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

3 §¹³

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

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till stiftelsens ändamål samt arten och värdet av stiftelsens tillgångar fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisor. Bestämmelserna i 6 § i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

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

Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 19 § revisorslagen (2001:000). Bestämmelserna i 6 § i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

4 §¹⁴

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

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda i stiftelsen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*, om

1. nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda i stiftelsen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

¹³ Senaste lydelse 1995:540.

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1106.

Bestämmelserna i andra stycket gäller även för moderstiftelse i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket 1,

2. antalet anställda hos koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal har överstigit 200, eller

3. moderstiftelsen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderstiftelsens balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket 1.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att *det* i stället för en auktoriserad revisor *eller revisor som har godkänts enligt 4 § revisorslagen (2001:000)* får utses *en annan* godkänd revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Vid tillämpningen av 4 kap. 4 § skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

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

Härigenom föreskrivs att 13, 15 och 19 §§ revisionslagen (1999:1079) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. nettovärdet av företagets tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

För ett företag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget får utse en viss godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Följande bestämmelser i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige:

17 § om jäv, och

18 § om anlitande av biträde.

Föreslagen lydelse

13 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor *eller ha godkänts som revisor enligt 4 § revisorslagen (2001:000)*, om

1. nettovärdet av företagets tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

15 §

För ett företag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget *i stället för en auktoriserad revisor eller revisor som har godkänts enligt 4 § revisorslagen (2001:000)* får utse *en annan* godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

19 §

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 19 § *revisorslagen (2001:000)*. Följande bestämmelser i *denna lag* tillämpas på den huvudansvarige:

17 § om jäv, och

18 § om anlitande av biträde.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.
 2. Vid tillämpningen av 13 och 15 §§ skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § revisorslagen (2001:000).

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslöt den 12 december 1996 att tillkalla en särskild utredare för att se över vissa frågor som rör revisorer. I utredningsuppdraget ingick bl.a. att se över de regler i lagen (1995:528) om revisorer som reglerar ägandet av de registrerade revisionsbolagen, att klarlägga innebörden i begreppet revisionsverksamhet och att pröva om det finns anledning att begränsa revisorers deltagande i verksamheter som saknar samband med revision (dir. 1996:106). Utredaren skulle vidare göra en översyn av de regler om att auktoriserade revisorer skall delta vid revisionen som finns i bl.a. aktiebolagslagen (1975:1385).

Utredningen, som antog namnet Revisionsbolagsutredningen, avlämnade i mars 1999 betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. *Bilaga 3* innehåller en förteckning över remissinstanserna. En sammanställning över remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Ju1999/1890/L1).

Ett utkast till lagrådsremiss har behandlats vid ett remissmöte i mars 2001. De inbjudna myndigheterna och organisationerna har dessutom getts tillfälle att yttra sig skriftligt. Anteckningar från remissmötet och skriftliga remissynpunkter finns tillgängliga i ärendet.

Inom EU pågår för närvarande ett arbete om vissa revisorsfrågor, bl.a. om revisorernas oberoende. Arbetet kan komma att påverka tillämpningen av vissa av de bestämmelser som föreslås i denna lagrådsremiss. Med hänsyn till den osäkerhet som råder om när EU:s arbete kan avslutas har vi dock ansett att slutförandet av detta lagstiftningsprojekt inte bör anstå ytterligare.

Vi kommer nu att behandla de frågor som har tagits upp i betänkandet.

4 Revision och revisorer; en bakgrund

Lagstadgad revision

I ett aktiebolag skall räkenskaperna och styrelsens förvaltning fortlöpande granskas av en eller flera revisorer (se 10 kap. 1 och 3 §§ aktiebolagslagen, 1975:1385). Revisorn skall varje år upprätta en revisionsberättelse, där resultatet av granskningen redovisas. Revisionsberättelsen skall lämnas till bolagsstämman och senare också offentliggöras genom ingivande till registreringsmyndigheten. Revisorn förutsätts också löpande lämna företagsledningen erinringar och påpekanden om sådant som han eller hon anser bör komma till dess kännedom men som inte behöver tas upp i revisionsberättelsen (se 10 kap. 5 § aktiebolagslagen).

Aktiebolagslagens bestämmelser om revision har varit förebild för motsvarande bestämmelser för andra associationsformer. Det finns sålunda bestämmelser om revision för bl.a. ekonomiska föreningar (se 8 kap. lagen, 1987:667, om ekonomiska föreningar [föreningslagen]), stiftelser (se 4 kap. stiftelselagen, 1994:1220) och vissa handelsbolag (se revisionslagen, 1999:1079). Bestämmelserna i revisionslagen omfattar bl.a. även vissa ideella föreningar och enskilda näringsidkare.

Revisionens stora betydelse har framhållits i flera lagstiftningsärenden (se senast prop. 1997/98:99 s. 133 och prop. 1998/99:130 s. 365). Till att börja med motiverades kravet på revision huvudsakligen av hänsynen till aktieägarna. För dem är det viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Sedermera har det i olika sammanhang framhållits att revisionen är av värde också för andra. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även företagets borgenärer, anställda och det allmänna har intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt.

Också i andra europeiska länder förekommer allmänt krav på företagsrevision. Sådana krav finns också i EG-rätten. Enligt artikel 51.1 i rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om årsbokslut i vissa typer av bolag (Celex 378L0660; det fjärde bolagsrättsliga direktivet) skall upprättade årsbokslut bli föremål för revision. Direktivet gäller bl.a. för alla aktiebolag. Medlemsstaterna får dock befria mindre bolag från revisionsplikten. Revisionen skall utföras av personer med den kompetens som anges i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (Celex 784L0253; det åttonde bolagsrättsliga direktivet).

Bestämmelser om revisorer

Sedan länge finns det en strävan att garantera revisionens kvalitet genom att uppställa särskilda krav på revisorernas kompetens. Dessa kompetenskrav upprätthålls i Sverige genom ett system där de personer som utför revisionen först måste godkännas eller auktoriseras som revisorer.

År 1917 fick samtliga handelskamrar i riket statlig behörighet att anta auktoriserade revisorer. För auktorisation uppställdes krav på viss ekonomisk examen samt väl vitsordad tjänstgöring hos auktoriserad revisor. En ny kategori revisorer, s.k. godkända granskningsmän, skapades år 1930. Kraven på teoretisk utbildning och praktik ställdes inte lika högt.

År 1973 beslutades om ett statligt system för auktorisation och godkännande av revisorer. Uppgiften att auktorisera och godkänna revisorer överfördes till Kommerskollegium. För auktorisation uppställdes krav på ekonomexamen eller motsvarande utbildning på högskolenivå samt fem års yrkeserfarenhet. För godkännande var kravet på yrkeserfarenhet detsamma men kravet på teoretisk utbildning lägre.

Sveriges närmande till Europeiska gemenskapen gjorde det nödvändigt att anpassa de svenska reglerna till EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv. Bl.a. höjdes kraven på teoretisk utbildning för den som vill bli godkänd revisor.

Anpassningen till EG-rätten skedde bl.a. genom en ny lag som trädde i kraft den 1 juli 1995, lagen (1995:528) om revisorer (i fortsättningen benämnd 1995 års revisorslag). Lagen innehåller bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, revisorers och revisionsbolags verksamhet samt tillsyn över och disciplinära åtgärder mot auktoriserade eller godkända revisorer. I samband med lagens ikraftträdande inrättades en ny myndighet, Revisorsnämnden, som tog över Kommerskollegiets uppgifter i fråga om auktorisation och godkännande av revisorer. Revisorsnämnden tog även över kollegiets tillsynsuppgifter på revisorsområdet. Lagen kompletteras av förordningen (1995:665) om revisorer samt av Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1 m.fl.). Det nya regelverket innebär bl.a. att kraven på teoretisk utbildning har höjts för båda revisorskategorierna.

Internationellt arbete i revisorsfrågor

EG-kommissionen lade år 1996 fram en grönbok angående revisorers roll, ställning och ansvar (KOM 96 338 slutlig). Bakgrunden är den betydelse som, enligt kommissionen, en harmonisering av reglerna om revision och revisorer har för att genomföra den inre marknaden. Kommissionen menar att en förutsättning för att intressenterna i medlemsstaterna skall kunna lägga reviderade redovisningar till grund för investeringar m.m. är att revisionen uppfyller vissa gemensamma krav. Översynen av regelverket har framför allt inriktats på revisionsstandarder, beivrandet av bedrägeri, kvalitetskontroll, oberoendefrågor och kompetensfrågor (jfr Kommissionens meddelande om lagenlig revision, OJ 98/C 143/03). Ett led i arbetet har varit inrättandet av en kommitté för revisorsfrågor med representanter för medlemsstaterna och revisorsprofessionen. Kommissionen har, efter samråd med kommittén, utfärdat en rekommendation om kvalitetskontroll vid revision (Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000, Kvalitetssäkring av lagstadgad revision i EU: minimikrav). Även en rekommendation om oberoendefrågor är under utarbetande. Enligt kommissionens tidsplan, som flera gånger har förskjutits, kommer denna rekommendation att vara klar tidigast under andra halvåret 2001.

Liknande utvecklingsarbete bedrivs inom revisorsorganisationerna. Den europeiska revisorsfederationen FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) överlämnade 1998 till kommissionen ett utkast till europeiska oberoenderegler (Statutory Audit Independence and Objectivity, Common Core of Principles For the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation). Utkastet finns intaget i utredningens betänkande, bilaga 5.

Också i USA är revisorsfrågor föremål för stor uppmärksamhet. År 1997 tillsattes en särskild kommission (Independence Standards Board, ISB) med uppgift att utarbeta oberoendestandarder för revisorer. Bakom ISB står bl.a. den amerikanska finansinspektionen, SEC. Eftersom de amerikanska normerna kan antas bli faktiskt bindande för de europeiska bolag som vill komma in på den amerikanska kapitalmarknaden, torde dessa standarder få stor betydelse också för den europeiska revisornormeringen. Det kan särskilt anmärkas att SEC nyligen har presenterat ett reviderat regelverk om revisorers oberoende.

5 Godkända revisorers behörighet

5.1 Godkända och auktoriserade revisorer

Såsom har framgått av avsnitt 4 görs i Sverige sedan länge en åtskillnad mellan auktoriserade och godkända revisorer. Lagen om revisorer ställer något strängare krav för auktorisation som revisor än för godkännande.

För att bli *godkänd revisor* fordras att sökanden har avlagt kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning eller med godkänt resultat har genomgått annan likvärdig utbildning. Enligt Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov skall utbildningen omfatta minst 120 poäng i ämnena företagsekonomi, juridik, ADB, nationalekonomi, statistik och matematik. Vidare fordras att sökanden har genomgått praktisk utbildning i revisorsyrket under minst tre år, motsvarande minst tre års heltidsarbete. Den teoretiska och praktiska utbildningen avslutas med en särskild prövning, revisorsexamen (se 4 § i 1995 års revisorslag och 5 § förordningen om revisorer).

Före revisorslagens ikraftträdande ställdes något lägre teoretiska krav för godkännande. Enligt övergångsbestämmelserna till 1995 års revisorslag skall den som vid lagens ikraftträdande, den 1 juli 1995, var godkänd revisor enligt äldre bestämmelser anses som godkänd enligt de nya bestämmelserna. Den som vid lagens ikraftträdande genomgick revisorutbildning för godkännande som revisor får enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna fram till utgången av år 2002 godkännas enligt äldre bestämmelser, dock endast om han eller hon har genomgått kompletterande teoretisk utbildning.

Vad som nu har sagts innebär att de godkända revisorerna kan grupperas enligt följande:

- * revisorer som är godkända enligt 4 § i 1995 års revisorslag,
- * revisorer som är godkända enligt punkten 4 i revisorslagens övergångsbestämmelser, och
- * revisorer som är godkända enligt äldre bestämmelser.

För att bli *auktoriserad revisor* fordras att sökanden har avlagt kandidatexamen om minst 160 poäng. Minst 120 poäng skall ha den inriktning och fördelning som gäller för den som skall bli godkänd revisor. Övriga 40 poäng får inhämtas inom valfria ämnesområden. Vad gäller den praktiska utbildningen i revisorsyrket krävs – utöver den treåriga utbildning som fordras för godkännande – två års utbildning med minst 1 000 timmar revision. Härav måste mer än 500 timmar omfatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. Den teoretiska och praktiska utbildningen avslutas med en särskild prövning, högre revisorsexamen (se 5 § i 1995 års revisorslag och 6 § förordningen om revisorer).

Tidigare gällde något lägre krav för auktorisation. Den som, när lagen om revisorer trädde i kraft, var auktoriserad revisor enligt äldre bestämmelser skall dock, enligt övergångsbestämmelserna till lagen, anses som auktoriserad revisor enligt de nya bestämmelserna.

Den uppdelning i godkända revisorer och auktoriserade revisorer som finns i lagen om revisorer återspeglas i annan lagstiftning. I skilda lagar finns t.ex. bestämmelser om att godkända eller auktoriserade revisorer måste delta i revisionen.

Av särskild betydelse i detta sammanhang är de bestämmelser enligt vilka auktoriserade revisorer måste delta i revisionen, dvs. bestämmelser om att revisionen i vissa angivna fall inte får utföras *enbart* av godkända revisorer. Som exempel kan nämnas bestämmelserna i 10 kap. 12–15 §§ aktiebolagslagen. Utgångspunkten för dessa bestämmelser är att samtliga revisorer måste vara godkända eller auktoriserade revisorer. I vissa fall krävs därutöver att minst en av bolagsstämman utsedd revisor är auktoriserad. Detta gäller *dels* om nettovärdet av bolagets tillgångar enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (f.n. cirka 36 miljoner kr), *dels* om antalet anställda hos bolaget under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, *dels* om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats (se 10 kap. 12 § aktiebolagslagen). Bestämmelserna gäller även för moderbolag i koncerner som överskrider gränsvärdena (se 10 kap. 13 §). Även i andra bolag skall auktoriserad revisor utses, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske (se 10 kap. 15 §). Bestämmelser av detta slag benämns i det följande *begränsningsregler*.

I det följande kommer vi att behandla frågan om det finns skäl att behålla sådana begränsningsregler eller om godkända revisorer i fortsättningen bör jämföras med auktoriserade revisorer vad gäller behörigheten att revidera större företag och börsföretag.

5.2 Revisorer som har godkänts enligt 4 § revisorslagen

Regeringens förslag: Bestämmelserna i 10 kap. 12 § aktiebolagslagen och liknande bestämmelser i andra lagar ändras så att revisorer som har godkänts enligt de sedan år 1997 gällande bestämmelserna jämföras med auktoriserade revisorer.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 202–206).

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget eller har inte haft några invändningar mot det. *Åklagarmyndigheten i Västerås* har dock ifrågasatt om inte nuvarande bestämmelser bör behållas. Enligt *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* hade det varit lämpligare att först utreda möjligheterna att i regleringen av revisorers verksamhet avskaffa skillnaderna mellan auktoriserade revisorer och sådana godkända revisorer som har avlagt revisorsexamen enligt 4 § 4 i 1995 års revisorslag.

Skälen för regeringens förslag: Intresset av en kompetent revision gör sig givetvis särskilt starkt gällande när det gäller de största företagen och de företag vars värdepapper är föremål för allmän omsättning. Detta kan synas tala för att auktoriserade revisorer – som normalt har högre teoretisk kompetens och oftast också mera erfarenhet av revision i större företag – alltid bör ta del i revisionen av dessa företag.

Enligt vår uppfattning väger emellertid detta argument numera, efter de förändringar i kompetenskraven som har skett genom lagen om revisorer, mindre tungt. Skillnaderna mellan de båda revisorskategorierna är i dag förhållandevis små. Den yrkesinriktade obligatoriska teoretiska utbildningen är ganska lika. Den som skall auktoriseras som revisor måste visserligen läsa ytterligare 40 poäng men både valet av ämne och den teoretiska nivån avgörs av vederbörande själv. För auktorisation ställs vidare särskilda krav på praktisk utbildning när det gäller stora eller svårreviderade företag. Denna skillnad har dock inte alltid så stor betydelse i praktiken, eftersom det inte sker någon fortlöpande obligatorisk prövning av att den auktoriserade revisorn upprätthåller sin kompetens.

Den relativa likheten i kompetens hos de båda revisorskategorierna understryks av det förhållandet att flertalet auktoriserade revisorer – auktoriserade vid tidpunkter då kraven på auktorisation var lägre än i dag – har en utbildning som ligger på samma nivå som eller på en nivå som är endast något högre än den som efter den 1 januari 1997 krävs för att bli godkänd som revisor.

I sammanhanget bör också beaktas att den nationella lagstiftningen i flera av EU:s medlemsstater uppställer kompetenskrav som inte är högre än vad som i Sverige krävs för godkännande som revisor. En revisor som innehar ett examensbevis som räcker för att utföra lagstadgad revision i ett annat land inom EES har rätt att – efter särskilt lämplighetsprov – i Sverige erhålla auktorisation utan att avlägga svensk revisorsexamen (se 7 § i 1995 års revisorslag). Utländska revisorer i dag har alltså rätt att erhålla svensk auktorisation utan att uppfylla alla revisorslagens krav. Det framstår då som mindre lämpligt att begränsa behörigheten för i Sverige godkända revisorer.

Vad som nu har sagts kan synas tala för att man helt borde ta bort den svenska uppdelningen i två revisorskategorier. Vi är emellertid f.n. inte beredda att förorda detta. Under en övergångsperiod kommer det också att finnas svenska godkända revisorer som inte når upp till de kompetenskrav som uppställs i EG:s revisorsdirektiv.

I stället föreslår vi att begränsningsreglerna i bl.a. 10 kap. 12 § aktiebolagslagen ändras så att revisorer som har godkänts enligt de sedan år 1997 gällande reglerna – dvs. efter avläggande av en revisorsexamen –

får samma behörighet att utföra lagstadgad revision som auktoriserade revisorer.

På sikt kan det emellertid finnas anledning att ställa upp enhetliga kompetenskrav och därmed också upphäva den nuvarande kategoriindelningen (jfr bet. 1994/95:NU 23). Närmare överväganden om detta bör dock ske först sedan de kvalifikationskrav som infördes med 1995 års revisorslag har fått ett tillräckligt genomslag i revisorskåren, något som blir fallet först någon gång efter år 2003.

5.3 Revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser

Regeringens bedömning: Revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser, dvs. revisorer som inte har avlagt revisorsexamen, bör inte jämföras med auktoriserade revisorer vid tillämpningen av 10 kap. 12 § aktiebolagslagen m.fl. bestämmelser.

De gränsbelopp som avgör när en auktoriserad revisor eller en revisor som har godkänts enligt nyare bestämmelser måste delta i revisionen bör för närvarande inte justeras uppåt.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 206–209).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har godtagit utredningens bedömning. *FAR (tidigare Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR)* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har dock ansett att gränsbeloppen som avgör när en auktoriserad revisor eller en revisor som har godkänts enligt 4 § i 1995 års revisorslag måste delta i revisionen bör justeras uppåt.

Skälen för regeringens bedömning

Bör revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser jämföras med auktoriserade revisorer?

Revisorer som har godkänts före den 1 januari 1997, dvs. enligt äldre regler, uppfyller normalt inte de formella kompetenskrav som uppställs i EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv. Enligt vår mening är det naturligt att man, vad gäller kompetensen att på egen hand revidera större företag och börsföretag, drar gränsen vid de kompetenskrav som direktivet uppställer och som på sikt kommer att bli de allmänt tillämpade inom EES. Revisorer som inte har avlagt sådan revisorsexamen som enligt revisorslagen utgör en förutsättning för godkännande bör därför, i fråga om revision av större företag och börsföretag, inte ha samma behörighet som auktoriserade revisorer.

En positiv effekt av detta, om än inte av avgörande betydelse för vårt ställningstagande, är att det kommer att påskynda övergången till den högre kompetensnivå som de nya revisorsreglerna kräver. Revisorer som har godkänts enligt äldre regler och vill ägna sig åt revision av större företag tvingas att avlägga revisorsexamen enligt de nya reglerna.

Bör behörigheten för dessa revisorer vidgas på annat sätt?

Om revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser i detta sammanhang inte jämföras med revisorer som har godkänts enligt 4 § i 1995 års revisorslag, måste begränsningsregler av det slag som finns i bl.a. 10 kap. 12 § aktiebolagslagen finnas kvar, fastän de i fortsättningen kommer att få betydelse enbart för revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser. Det ger anledning att fråga sig om avgränsningen av de företag där särskild revisorskompetens fordras är lämpligt utformad. Det finns omständigheter som talar för en höjning av de gränsvärden som begränsningsreglerna innefattar i syfte att något utvidga behörigheten för revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser. Ett förhållande som talar i den riktningen är de tidigare successiva höjningar av utbildningskraven för godkända revisorer som har skett sedan nuvarande gränsvärden fastställdes. Ett annat förhållande som pekar i samma riktning är att förändringar i redovisningsreglerna – liksom det förhållandet att prisbasbeloppet inte har följt penningvärdesutvecklingen – i praktiken har medfört att godkända revisorer i dag inte kan revidera jämförelsevis lika stora bolag som när begränsningsreglerna kom till.

Enligt vår mening bör emellertid en sådan ändring av begränsningsreglernas utformning ske i ett större sammanhang, där hänsyn tas även till de krav på redovisning m.m. som ställs på olika företag. Vi har i prop. 1998/99:130 s. 311 uttalat vår uppfattning att det bör göras en samlad översyn av förekommande gränsvärden i bokförings- och årsredovisningslagarna. Inom Regeringskansliet har nyligen arbetet på en sådan översyn inletts. Vi är mot den bakgrunden f.n. inte beredda att förorda någon höjning av de nu aktuella gränsvärdena.

Ökade möjligheter att avlägga revisorsexamen

Bland de revisorer som har godkänts enligt äldre bestämmelser finns många med mångårig yrkeserfarenhet och därav följande praktisk kompetens. Det är värdefullt om också dessa avlägger revisorsexamen så att deras kompetens kan tas till vara i större utsträckning.

Nuvarande regler förutsätter emellertid att den som har godkänts enligt äldre regler utan tillämpning av punkten 4 i övergångsbestämmelserna till 1995 års revisorslag först genomgår viss teoretisk utbildning. Den godkände revisorn har därvid inte möjlighet att tillgodoräkna sig tidigare teoretisk utbildning på lägre nivå än högskolenivå. En komplettering av den teoretiska utbildningen är inte alltid praktiskt möjlig.

Vi anser därför att det bör öppnas ett visst utrymme för avläggande av revisorsexamen även om nuvarande krav på teoretisk utbildning inte är uppfyllda. Enligt EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv är det möjligt att godkänna personer för att utföra lagstadgad revision om de, utan att uppfylla alla de krav som ställs på teoretisk och praktisk utbildning, ändå under lång tid genom yrkesmässig verksamhet har fått tillräcklig erfarenhet inom ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena. Om de har genomgått praktisk utbildning, måste de ha minst sju års yrkesverksamhet bakom sig.

Mot denna bakgrund avser vi att i förordningen (1995:665) om revisorer ta in en bestämmelse om att en revisor som har godkänts enligt äldre

bestämmelser och som efter godkännandet har varit yrkesverksam under sju år skall anses kvalificerad för att få avlägga revisorsexamen även om han eller hon inte uppfyller det krav på kandidatexamen eller motsvarande utbildning som annars gäller.

5.4 Revisorer som har godkänts enligt revisorslagens övergångsbestämmelser

Regeringens bedömning: Revisorer som har blivit godkända med stöd av punkten 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer bör inte jämföras med auktoriserade revisorer vid tillämpningen av 10 kap. 12 § aktieförhållningslagen m.fl. bestämmelser.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 206).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte invänt mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Inte heller revisorer som godkänns med stöd av punkten 4 i övergångsbestämmelserna till 1995 års revisorslag har alltid den formella kompetens som EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv (revisorsdirektivet) som huvudregel kräver. Skillnaden i formell kompetens är visserligen liten. Såsom vi har uttalat i föregående avsnitt är det emellertid naturligt att man, vad gäller kompetensen att på egen hand revidera större företag och börsföretag, drar gränsen vid de kompetenskrav som direktivet uppställer. Inte heller revisorer som har godkänts enligt övergångsbestämmelserna till lagen om revisorer bör därför jämföras med auktoriserade revisorer.

6 Begreppet revisionsverksamhet

6.1 Behöver innebörden av begreppet revisionsverksamhet klarläggas?

Regeringens bedömning: Innebörden av begreppet revisionsverksamhet bör slås fast i lagen.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 97–99).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har instämt i eller inte haft några invändningar mot utredningens bedömning.

Bakgrund: Begreppet revisionsverksamhet förekommer i flera centrala bestämmelser i lagen om revisorer. Revisorsnämnden kan förbjuda en revisor att utöva en verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet om dess utövande rubbar förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet (se 15 §). Verksamhet som utgör revisionsverksamhet kan däremot inte förbjudas på denna grund. Begreppet revisionsverksamhet har också betydelse vid nämndens bedömning av om en person kan bli

godkänd eller auktoriserad revisor. En av förutsättningarna för godkännande eller auktorisation är nämligen att sökanden yrkesmässigt utövar revisionsverksamhet (se 4 och 5 §§). Ett annat exempel på begreppets betydelse gäller revisorns skyldighet att ha en försäkring. En sådan försäkring skall omfatta den ersättningsskyldighet som revisorn kan ådra sig i revisionsverksamhet (se 19 §). I 20 § kopplas nämndens tillsyn till revisorers och revisionsbolags ”verksamhet”. Därmed torde avses detsamma som med ”revisionsverksamhet” i de nyss nämnda paragraferna.

Varken av lagen eller dess förarbeten framgår emellertid vad som avses med revisionsverksamhet. Den s.k. Auktorisationsutredningen lämnade på 1970-talet en definition som därefter har kommit att återspeglas i tillsynspraxis. Enligt Auktorisationsutredningen skulle med revisionsverksamhet förstås revision, redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däribland skattekonsultation. Begreppet borde, sades det, tolkas ganska vidsträckt (jfr Ds H 1971:3 s. 116 och 126 samt prop. 1973:26 s. 30). Begreppet revisionsverksamhet har också definierats av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS. Deras definitioner avviker från Auktorisationsutredningens definition. Till revisionsverksamhet räknar exempelvis FAR rådgivning inom andra revisorsyrket näraliggande områden, där ledamoten eller dennes byrå besitter kompetens. Detta kan tolkas som att branschorganisationerna ger begreppet en vidare innebörd än Auktorisationsutredningen.

Skälen för regeringens bedömning: Det nuvarande regelverket bygger i hög grad på att innebörden i begreppet revisionsverksamhet skall utvecklas genom praxis. Förarbetena till 1995 års revisorslag innehåller emellertid inte några kriterier som kan ligga till grund för en praxisutveckling. Som en följd härav har uttrycket kommit att bli oklart. Det är enligt vår mening otillfredsställande att ett i lagen så grundläggande begrepp som revisionsverksamhet är oklart.

Det oklara rättsläget medför bl.a. att Revisorsnämnden ställs inför svåra avvägningar vid tillämpningen av bestämmelser där uttryck som ”revisionsverksamhet” eller ”revisors verksamhet” används. Behovet av ett klarläggande är särskilt tydligt mot bakgrund av den utveckling som har skett inom revisorsbranschen under de senaste åren och som innebär att revisionsbyråer erbjuder ett allt större utbud av tjänster utanför egentlig revision.

Mot den nu angivna bakgrunden är det enligt vår mening nödvändigt att i lagen klarlägga vad som menas med revisionsverksamhet.

6.2 Vad bör innefattas i revisionsverksamhet?

Regeringens förslag: Med revisionsverksamhet skall avses sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Såsom revisionsverksamhet skall avses även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag (2 § 7 i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag (betänkandet s. 99–104).

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig har i huvudsak tillstyrkt utredningens förslag.

Revisorsnämnden och *Riksskatteverket* har anfört att utredningens förslag bör förtydligas så att det framgår att också uppdrag som avser enbart granskning av ekonomisk information omfattas av definitionen. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har ifrågasatt om inte benämningen bör vara revisionsutövning.

Skälen för regeringens förslag: När man definierar begreppet revisionsverksamhet är det enligt vår mening naturligt att utgå från det som måste anses som revisorernas traditionella kärnverksamhet, nämligen olika slag av granskning och verksamhet som har ett nära samband med granskning. Vid den närmare avgränsningen av begreppet bör hänsyn dessutom tas till den funktion som begreppet bör ha i lagen, nämligen som beteckning på sådan verksamhet som bör regleras. Det är då naturligt att till revisionsverksamhet hänföra sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda och som därmed är i behov av särskild tillsyn från samhällets sida, i första hand revision som följer av lag eller annan författning. Härutöver kan det finnas anledning att till revisionsverksamhet hänföra även vissa andra tjänster som har anknytning till revisorns av samhället givna kvalifikation som godkänd eller auktoriserad revisor och som har samma karaktär som lagstadgad revision. Andra verksamheter där de nu angivna kriterierna saknas bör däremot inte anses som revisionsverksamhet, inte ens om det är fråga om verksamhet som en revisor ofta tar del i.

Hur detta principiella synsätt bör komma till uttryck i praktiken utvecklar vi i det följande.

Lagstadgad revision

I skilda lagar, t.ex. aktiebolagslagen, föreningslagen och revisionslagen, finns krav på revision. Syftet med revisionen är att säkerställa riktigheten av och förtroendet för den reviderade ekonomiska informationen. För att detta syfte skall tillgodoses är det väsentligt att revisorernas kompetens och oberoende kan garanteras. Det är därför naturligt att begreppet revisionsverksamhet omfattar utförandet av lagstadgad revision.

Revisionsrådgivning

När en revisor utför lagstadgad revision åt en revisionsklient har han eller hon inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar med avseende på bolagets redovisning och förvaltning (se prop. 1975:103 s. 434 och SOU 1995:44 s. 223). Sådan rådgivning kan benämnas revisionsrådgivning. Att en sådan på revisionsuppdraget grundad rådgivningsverksamhet är både nödvändig och önskvärd torde stå utom diskussion. Revisionsrådgivningen bör ses som en del av revisionsuppdraget och, som en konsekvens av detta, omfattas av begreppet revisionsverksamhet.

Annan granskning än lagstadgad revision

En revisor kan ibland utföra granskningsuppgifter som inte är lagstadgade men som i sak väsentligen överensstämmer med lagstadgad revision. Revisorn kan t.ex. få i uppdrag att revidera bokföringen och förvaltningen i en ideell förening som inte omfattas av någon lagstadgad revisionsplikt. Att karaktärisera ett sådant granskningsuppdrag som annat än revisionsverksamhet framstår som främmande. Granskningen är revisionsliknande i så måtto att revisorn utnyttjar olika slag av revisions-tekniker. Ofta är den också en följd av ett rättsligt bindande beslut, såsom stadgeföreskrifter eller stämmobeslut. Rapporten över granskningen är avsedd för bl.a. tredje man (i det angivna exemplet i första hand föreningens medlemmar). Sannolikt anlitas revisorn som regel just på grund av sin kvalifikation som auktoriserad eller godkänd revisor och den som tar emot granskningsrapporten värderar dess innehåll på visst sätt just därför att den har granskats av en kvalificerad revisor.

Vi anser därför att också granskning av nu angivet slag bör omfattas av begreppet revisionsverksamhet. Om revisorn vid ett sådant granskningsuppdrag åtar sig att utföra tilläggsuppdrag som motsvarar den ovan beskrivna revisionsrådgivningen, bör även dessa anses utgöra revisionsverksamhet.

Lagstadgade tilläggsuppdrag

Det finns i flera författningar, bl.a. aktiebolagslagen, bestämmelser om att vissa handlingar skall granskas av bolagets revisor. Som exempel kan nämnas granskning av kontrollbalansräkning (se 13 kap. 2 § aktiebolagslagen) och emissionsprospekt (se 4 kap. 18 § aktiebolagslagen). I andra fall föreskrivs att revisorn skall avge ett yttrande som är avsett att ligga till grund för beslut som avser företaget. Sådana yttranden skall bl.a. avges inför beslut om nyemission, fondemission och emission av konvertibla skuldebrev (se 4 och 5 kap. aktiebolagslagen).

I samtliga fall rör det sig om uppdrag som grundar sig på författningsbestämmelser. Syftet med granskningarna och yttrandena är att ge företagets delägare och tredje man underlag för att bedöma ekonomisk information från företaget. Uppdragen har alltså i huvudsak samma karaktär som rena revisionsuppdrag. Mot den bakgrunden är det naturligt att också dessa uppdrag omfattas av begreppet revisionsverksamhet.

Avtalsmässiga tilläggsuppdrag

Det är inte ovanligt att revisorer utför granskningsarbete som sker med anledning av ett avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående. I den mån en sådan granskning resulterar i en rapport eller liknande som – i likhet med en revisionsberättelse – är avsedd för flera än endast revisionsklienten bör denna granskningsverksamhet bedömas som revisionsverksamhet.

Ett typexempel på ett sådant avtal är Stockholmsbörsens noteringsavtal. Enligt avtalet skall i det noterade bolagets halvårs- och andra delårsrapporter lämnas upplysning om huruvida revisorn har granskat rapporten. Enligt börsens riktlinjer, som kan ses som en del av avtalet,

gäller vidare att den valda revisorn skall granska även noteringsprospekt. Information av detta slag utgör beslutsunderlag för aktörerna på aktiemarknaden.

Verksamheter som inte bör anses som revisionsverksamhet

Det är inte ovanligt att en revisor bedriver verksamhet där han eller hon varken uppträder som granskare eller använder sig av traditionella revisions tekniker. Exempel på sådan verksamhet utgör rådgivning i redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor. I sådana fall har uppdraget inte någon omedelbar betydelse för omvärldens förtroende för revisorns nyss nämnda granskningsarbete. Enligt vår mening finns det inte anledning att låta begreppet revisionsverksamhet omfatta dessa slag av uppdrag.

Det förekommer även att revisorer bedriver verksamhet som innefattar granskning men där resultatet av granskningsuppdraget inte är avsett att användas i förhållande till tredje man. Det kan t.ex. vara fråga om olika slag av internrevision som är avsedd enbart för företagsledningens interna bruk. Även om sådan verksamhet ibland kan ligga den lagstadgade revisionen nära finns här inte samma samhällseliga skyddsintresse. Vi anser därför att inte heller detta slag av verksamhet bör omfattas av begreppet revisionsverksamhet.

Självfallet bör begreppet revisionsverksamhet inte heller omfatta uppdrag som en revisor åtar sig utanför sin yrkesverksamhet, t.ex. som ledamot i en förenings styrelse, eller som annars har privat karaktär.

Sammanfattning

Vi föreslår mot den nu angivna bakgrunden att revisionsverksamhet i lagen definieras som verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning m.m. och som utmynnar i en handling som är ägnad att utgöra bedömningsunderlag även för annan än uppdragsgivaren. Begreppet revisionsverksamhet bör vidare omfatta rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning av nu angivet slag.

I några av de ovan nämnda situationerna kan givetvis gränsen mellan revisionsverksamhet och sådan verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet vara något otydlig. Främst gäller detta gränsen mellan sådana förslag till förbättringar av företagets redovisning och förvaltning som lämnas i anslutning till utförandet av revisionsuppdraget, dvs. s.k. revisionsrådgivning, och annan rådgivning. Exakt hur denna gräns skall dras går inte att reglera i lag. Frågor av detta slag bör i stället lösas genom en utveckling av god revisors- och revisions sed, dvs. ytterst genom domstolarnas praxis.

7 Tillsyn

7.1 Tillsynens omfattning

Regeringens bedömning: Revisorsnämnden bör liksom hittills utöva tillsyn över revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att Revisorsnämndens tillsynsuppgift begränsas till revisionsverksamhet i den föreslagna, begränsade betydelsen (betänkandet s. 167–172).

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt utredningens förslag eller har inte haft några invändningar mot det. *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* har dock avstyrkt begränsningen av Revisorsnämndens tillsynsuppgifter. *Sveriges advokatsamfund* har ansett att all verksamhet inom en revisionskoncern bör stå under tillsyn. Bl.a. *Kammarrätten i Stockholm* har ansett att innebörden i förslaget bör klargäggas.

Bakgrund: Enligt 3 § lagen om revisorer skall Revisorsnämnden utöva tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt pröva frågor om disciplinära åtgärder. Nämndens tillsynsuppgift anses därmed omfatta all verksamhet som ryms inom ramen för den mycket vida definition av begreppet revisionsverksamhet som hittills har tillämpats. Nämndens skyldigheter avspeglas i bestämmelserna om discipliningripande (jfr 22 §). Det innebär att nämnden är skyldig att övervaka att en revisor inte uppsåtligt gör orätt i sin verksamhet och att han eller hon inte på annat sätt förfar oredligt eller i övrigt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. De krav som en revisor enligt god revisorssed skall iaktta gäller i princip alla revisorns uppdrag – revision, rådgivning och annan verksamhet – och i praktiken också revisorns uppträdande utanför yrkesutövningen. När det gäller verksamheter som inte utgör revisionsverksamhet anses Revisorsnämndens tillsyn dock inte omfatta kvaliteten i utförda uppdrag.

Riksdagens revisorer har nyligen granskat Revisorsnämnden. Resultatet av granskningen redovisas i rapporten (1999/2000:4) Revisorsnämnden – en tillsynsmyndighet. Rapporten har sedermera utmynnat i ett förslag till riksdagen (Förslag 1999/2000:11). Riksdagens revisorer föreslår bl.a. att regeringen utvecklar sin redovisning och analys till riksdagen av Revisorsnämndens uppnådda resultat, att regeringen överväger sammansättningen av Revisorsnämnden med avseende på ledamöternas kompetens samt att regeringen ser över formuleringen av verksamhetsmålen för nämndens handläggningstider. Förslaget har föranlett en motion till riksdagen (1999/2000:L22).

Skälen för regeringens bedömning: En del av den verksamhet som revisorer utövar tjänar väsentliga samhällsintressen. I synnerhet gäller detta verksamhet som består i lagstadgad revision och liknande revisionsuppgifter. Det är viktigt att säkra kvaliteten i och tilltron till sådan verksamhet. Det står därför alldeles klart att Revisorsnämndens tillsyn fyller en viktig funktion såvitt gäller den del av en revisors verksamhet som utgör revision eller sådant biträde som föranleds av iakttagelser vid revision ("revisionsverksamhet" enligt den terminologi som vi förordar, se avsnitt 6.2). Enligt vår mening bör nämndens tillsyn på detta område avse revisorernas efterlevnad av de normer som uppställs för

revisionsverksamhet. En del av dessa normer avser kvaliteten i det arbete som revisorn utför (god revisionsssed), medan andra normer snarast är av etisk art och avser sådant som revisorns yrkesmässiga uppträdande och opartiskhet vid fullgörandet av revisionsuppdragen (god revisorssed). Det är av stor vikt att nämndens verksamhet innefattar även systematisk och uppsökande tillsyn, dvs. en aktiv tillsyn utan något direkt samband med anmälningar mot de granskade revisorerna.

Vad gäller *verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet* gör sig behovet av tillsyn inte gällande på samma sätt. Sådan verksamhet präglas inte av samma starka samhällsintresse som revisionsverksamheten och några särskilda kvalitetsnormer, motsvarande god revisionsssed, har inte uppställts för denna verksamhet. Från samhällets synpunkt är för övrigt behovet av kvalitetstillsyn, vad gäller annan verksamhet än revisionsverksamhet, inte större när verksamheten utövas av en revisor än när verksamheten utövas av exempelvis en redovisningskonsult eller en skatterådgivare. De sistnämnda yrkeskategorierna omfattas i dag inte av någon offentlig kvalitetstillsyn. Det kan tilläggas att det skulle vara nödvändigt att tillföra Revisorsnämnden ytterligare resurser, om nämnden skall ha praktiska möjligheter att utöva en effektiv kvalitetsgranskning av annan verksamhet än revisionsverksamhet.

Samtidigt måste det konstateras att tillsyn skulle vara av värde även i fråga om verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet. Såsom *Eko-brottsyndigheten* har varit inne på skulle tillsyn sannolikt ge bättre garantier för att revisorn i annan verksamhet, t.ex. fristående rådgivning, alltid uppfyller höga etiska krav. Det kan inte heller uteslutas att – såsom *Riksåklagaren* har gjort gällande – en sådan tillsyn skulle vara av viss betydelse från brottsbekämpningssynpunkt. Från uppdragsgivarens utgångspunkt kan det också synas onaturligt att i detta sammanhang göra skillnad på revisionsverksamhet och annan verksamhet. Revisorn har ju ofta anlåtats för exempelvis ett rådgivningsuppdrag just därför att han eller hon är vald revisor eller därför att auktorisationen eller godkännandet ger en viss garanti för kompetens, redbarhet och oberoende.

Enligt vår uppfattning talar därför övervägande skäl mot att begränsa Revisorsnämndens tillsyn till revisionsverksamhet. Det är viktigt att nämnden verkar för att revisorer alltid följer de yrkesetiska normer som gäller för revisorer. Bryter en revisor mot dessa slag av normer – vare sig det sker i revisionsverksamhet eller i annan verksamhet – är det ägnat att påverka omgivningens förtroende för revisionsverksamheten.

Nämndens tillsyn, såvitt gäller annan verksamhet än revisionsverksamhet, bör emellertid enligt vår mening ges en annan innebörd än tillsynen över revisionsverksamheten. Såsom vi angett ovan är samhällsintresset av en kvalitetstillsyn begränsat och samhället har inte uppställt några kvalitetsnormer, motsvarande god revisionsssed, för verksamheten. Verksamheten står inte under tillsyn när den utövas av andra yrkesgrupper. Tillsynen bör därför inte innefatta någon särskild kvalitetstillsyn.

Vår slutsats är att Revisorsnämndens tillsyn inte skall vara begränsad till revisionsverksamhet utan avse efterlevnaden av alla de normer som särskilt gäller för revisorer (vad som brukar sammanfattas under benämningarna ”god revisorssed” och ”god revisionsssed”). Eftersom dessa normer, såvitt gäller kvaliteten i utförda uppdrag, i stort sett avser endast

revisionsverksamhet, kommer nämndens kvalitetstillsyn i praktiken att vara begränsad till sådant som utgör revisionsverksamhet.

Vi återkommer i avsnitt 7.3 till vilka möjligheter Revisorsnämnden har att ingripa med disciplinåtgärder.

Vi delar inte *Sveriges advokatsamfunds* uppfattning att all verksamhet som bedrivs i ett revisionsföretag eller den koncern i vilken företaget ingår bör stå under tillsyn. Med vårt förslag kommer emellertid Revisorsnämnden alltid att ha möjlighet att ingripa när det framkommer att revisorn bedriver verksamhet som ger anledning att ifrågasätta hans eller hennes oberoende, liksom när revisorn på något annat sätt bryter mot god revisorssed.

Slutligen kan det nämnas att vi redan har vidtagit vissa åtgärder med anledning av Riksdagens revisorers ovan nämnda rapport. I budgetpropositionen för 2001 (prop. 2000/2001:1 utgiftsområde 24 s. 59 och 60) utvecklade vi resultatredovisningen till riksdagen och i regleringsbrevet för budgetåret 2001 avseende Revisorsnämnden stramades verksamhetsmålet avseende handläggningstiderna för disciplinärenden upp.

7.2 Vilka skall stå under tillsyn?

Regeringens bedömning: Liksom hittills bör endast godkända revisorer, auktoriserade revisorer och registrerade revisionsbolag stå under tillsyn (3 § 2 i förslaget till revisorslag).

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 172).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte berört frågan.

Skälen för regeringens förslag: I dag står godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag under Revisorsnämndens tillsyn. Detta är enligt vår mening naturligt och bör gälla även i fortsättningen. Det har diskuterats om tillsynen borde omfatta även icke-registrerade revisionsbolag. Att dessa bolag i dag inte står under tillsyn innebär bl.a. att nämnden inte kan rikta några disciplinära påföljder mot bolagen.

Enligt vår mening finns det inte anledning att göra icke-registrerade revisionsbolag till föremål för tillsyn. Behovet av övervakning kan tillgodoses genom den tillsyn som nämnden utövar över de enskilda revisorerna i bolagen.

7.3 Revisionsverksamhet och discipliningripande

Regeringens förslag: Möjligheten till discipliningripande mot en revisor som uppsåtligt gör orätt i sin verksamhet begränsas till sådana felhandlingar som revisorn gör i revisionsverksamheten. Disciplinåtgärder skall även kunna vidtas om en revisor har förfarit oredligt eller på annat sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor eller som företrädare för revisionsföretag (36 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 175). Utredningen har dock inte tagit upp frågan

om disciplineringripande när en revisor har åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag.

Remissinstanserna: Utredningens förslag har tillstyrkts eller inte mött några invändningar. Några remissinstanser har emellertid efterlyst klarlägganden om i vilken utsträckning disciplinåtgärder kommer att vara möjliga.

FAR har förordat en ordning där disciplinärenden handläggs av en särskild disciplinnämnd inom Revisorsnämnden eller i vart fall av ett icke partssammansatt organ.

Bakgrund: Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas (22 § första stycket i 1995 års revisorslag). Bestämmelsen omfattar inte bara felhandlingar som en revisor begår vid revision utan även felhandlingar vid exempelvis redovisning eller skatterådgivning.

Godkännandet eller auktorisationen skall också upphävas om revisorn ”på annat sätt förfar oredligt”. Bestämmelsen har i praxis tillämpats även när det oredliga förfarandet har skett i revisorns privatliv, t.ex. när en revisor under en följd av år har lämnat oriktiga uppgifter i sin självdeklaration.

Slutligen gäller, enligt 22 § andra stycket, att nämnden skall meddela varning eller erinran, om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Om omständigheterna är synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen även i detta fall upphävas.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Handläggningen av disciplinärenden

I samband med tillkomsten av lagen om revisorer övervägdes en tillsynsmodell där Revisorsnämndens uppgifter delades upp på två organ, en styrelse och en disciplinnämnd. Modellen mötte emellertid kritik under remissbehandlingen. I propositionen uttalades att lösningen var onödigt komplicerad och att kraven på en rättssäker hantering kan tillgodoses även utan en uppdelning på styrelse och disciplinnämnd (se prop. 1994/95:152 s. 61). Någon uppdelning på två skilda organ kom därför inte till stånd.

FAR har – bl.a. under hänvisning till rättssäkerhetsaspekter – förordat en övergång till modellen med en särskild disciplinnämnd. Såsom konstaterades i det förra lagstiftningsärendet blir dock en sådan modell komplicerad. Det finns enligt vår mening inte heller fog för uppfattningen att rättssäkerheten undergrävs av att Revisorsnämndens kansli initierar och handlägger både disciplinärenden och andra ärenden eller av att kansliet är underordnat nämndens ordförande. En viktig omständighet att ta hänsyn till härvid är självfallet att nämndens beslut kan överklagas till länsrätt.

Det har också hävdats att förtroendet för Revisorsnämnden kan rubbas genom att den är sammansatt av företrädare för revisorskårens intressenter. Enligt förordningen (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden skall två av Revisorsnämndens ledamöter, utom ordföranden, vara revisorer och övriga skall ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision. Regeringen angav som skäl för denna sammansättning (se

den ovan nämnda prop. s. 61 och 62) behovet av att nämnden har den särskilda kompetens som krävs. Enligt vår mening finns det alltså goda skäl för den lösning som valdes vid nämndens tillkomst.

Den nuvarande ordningen, där disciplinärenden handläggs i samma ordning som Revisorsnämndens övriga ärenden, bör därför bestå.

I sammanhanget kan nämnas att Riksdagens revisorer, i det ovan nämnda förslaget, har föreslagit att vi skall överväga sammansättningen av Revisorsnämnden med avseende på ledamöternas kompetens. Denna fråga övervägs för närvarande inom Justitiedepartementet.

När bör discipliningripanden kunna komma i fråga?

Revisorsnämnden har i dag möjlighet att besluta om upphävande av auktorisation eller godkännande när en revisor uppsåtligt gör orätt i ”verksamheten”. Härmed avses uppsåtliga felhandlingar i sådan verksamhet som i dag är att anse som revisionsverksamhet. Bestämmelsen är ett uttryck för att den verksamhet som revisorer bedriver från samhällets sida har ansetts särskilt skyddsvärd. Såsom ovan har framgått anser vi dock att detta skyddsintresse väsentligen gäller verksamhet som består i lagstadgad revision och liknande granskning. Enligt vår uppfattning talar därför övervägande skäl för att nämndens möjligheter att besluta om upphävande av auktorisation eller godkännande på grund av uppsåtliga felhandlingar begränsas till fel som revisorn har gjort vid revision eller vid sådant biträde som har föranletts av iakttagelser vid revisionen (dvs. i ”revisionsverksamhet”).

Liksom tidigare bör Revisorsnämnden kunna besluta om upphävande om en revisor ”förfar oredligt”, oavsett om förfarandet har förekommit i eller utanför revisionsverksamheten. Detta ger nämnden möjlighet att fatta ett sådant beslut när revisorn exempelvis har gjort sig skyldig till brott som är ägnat att rubba omgivningens förtroende för honom eller henne som revisor.

Vidare bör nämnden, liksom i dag, kunna ingripa med disciplinpåföljd mot en revisor som på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Detta ger nämnden möjlighet att agera om en revisor genom vårdslöshet missköter revisionsverksamheten. Det ger också nämnden möjlighet att ingripa mot revisorer som bedriver förtroendskadlig verksamhet eller på annat sätt bryter mot lagen eller mot god revisorssed.

En särskild fråga som *Revisorsnämnden* har tagit upp är i vilken utsträckning disciplinåtgärder bör kunna komma i fråga när en revisor har försummat någon skyldighet mot det allmänna, t.ex. deklara-tions-skyldighet eller skyldighet att betala in skatt. Om revisorn har gjort sig skyldig till detta slag av försummelser såsom privatperson, bör enligt vår uppfattning disciplinåtgärder inte kunna komma i fråga annat än i mera grava fall, nämligen när försummelsen framstår som ett oredligt beteende. Något annorlunda förhåller det sig om försummelsen, t.ex. en underlåtenhet att avge deklARATION, avser det företag som revisionsverksamheten bedrivs i. Visserligen kan inte heller i det fallet försummelsen anses hänförlig till ”revisionsverksamhet”, såsom vi föreslår att begreppet definieras. Försummelser som avser revisionsföretaget är emellertid, oavsett om de utgör ett oredligt beteende eller ej, inte förenliga med rollen som revisor. Vi förordar därför att Revisorsnämnd-

en får möjlighet att ingripa med disciplinpåföljd när en revisor åsidosätter sina skyldigheter som företrädare för ett revisionsföretag.

8 Vissa frågor om Revisorsnämndens befogenheter

8.1 Undersökning hos ett revisionsföretag

Regeringens bedömning: Revisorsnämnden bör inte ges rätt att på plats genomföra undersökning hos ett revisionsföretag utan revisionsföretagets samtycke.

Utredningens bedömning: Utredningen har föreslagit att Revisorsnämnden ges rätt att på plats genomföra undersökning hos ett revisionsföretag (betänkandet s. 191).

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i denna del har, med undantag för *Riksåklagaren* och *Revisorsnämnden*, avstyrkt förslaget. *Riksåklagaren* har förespråkade ytterligare överväganden görs.

Skälen för regeringens bedömning: Revisorer och revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten samt lämna de uppgifter som behövs för tillsynen (se 20 § i 1995 års revisorslag). Någon befogenhet att på plats inspektera förhållandena hos ett revisionsföretag har nämnden inte. Sådana inspektioner genomförs i dag efter överenskommelse med revisorn eller revisionsföretaget. De utgör en väsentlig del i nämndens tillsynsverksamhet och kan inte alltid ersättas av en granskning av handlingar.

Det kan antas att en befogenhet för Revisorsnämnden att genomföra inspektioner av detta slag utan revisorns eller revisionsföretagets samtycke i vissa fall skulle vara av värde. Samtidigt måste konstateras att en sådan tvångsinspektion skulle utgöra en ingripande tvångsåtgärd av ett slag som normalt bör komma i fråga endast då behovet framstår som särskilt angeläget. Införandet av regler om en sådan inspektionsrätt skulle dessutom kräva avsevärt mer ingående överväganden än vad som har kunnat göras i detta lagstiftningsärende (jämför reglerna i lagen [1994:466] om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, 3 kap. 8–12 a §§ taxeringslagen [1990:324] och 47–53 §§ konkurrenslagen [1993:20]). Vi är därför inte beredda att nu föreslå några regler av det slag som utredningen har föreslagit i denna del. Om det skulle visa sig att avsaknaden av sådana regler ger upphov till problem i tillsynsverksamheten, kan det dock finnas skäl att på nytt överväga frågan.

8.2 Skyldighet för vissa företag att lämna upplysningar till Revisorsnämnden

Regeringens förslag: Företag som på grund av koncernmässig anknytning, andra ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i

samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag skall vara skyldiga att efter begäran lämna Revisorsnämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde som företagen har tillhandahållit revisionsföretagets klienter. Nämnden skall kunna förelägga vite (33 § i förslaget till en ny revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 192). Utredningen har dock inte föreslagit någon vitessanktion. – Ett förslag till en vitesbestämmelse har behandlats vid remissmötet den 13 mars 2001.

Remissinstanserna: *Revisorsnämnden* har tillstyrkt utredningens förslag. Övriga remissinstanser har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att lämna Revisorsnämnden de uppgifter som behövs för nämndens tillsyn. Andra revisionsföretag liksom andra företag som ingår i samma revisionsgrupp har inte någon motsvarande uppgiftsskyldighet.

I avsnitt 10.3 föreslår vi att man vid bedömningen av om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för en revisor skall ta hänsyn inte bara till revisorns och revisionsföretagets egna förhållanden utan även till förhållanden hänförliga till andra företag i revisionsgruppen. Vårt förslag innebär bl.a. att en revisor kan vara förhindrad att åta sig ett revisionsuppdrag om ett annat företag i samma revisionsgrupp har lämnat revisionsklienten omfattande rådgivning. Med revisionsgrupp avser vi inte enbart den koncern där revisionsföretaget ingår utan också andra företagsgrupper där det ingår ett revisionsföretag och där företagen har en affärsmässig gemenskap grundad på ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete e.d.

Det blir Revisorsnämndens uppgift att, inom ramen för sin tillsynsverksamhet, bevaka att de nyssnämnda reglerna efterlevs. För att underlätta Revisorsnämndens tillsyn i detta avseende föreslår vi att vissa företag som ingår i samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag åläggs att lämna Revisorsnämnden upplysningar om rådgivning och annat biträde som de lämnat till revisionsföretagets klienter. Det skulle föra för långt att låta en sådan upplysningsskyldighet omfatta samtliga företag i en revisionsgrupp. Bestämmelsen om upplysningsskyldighet bör därför omfatta endast företag där den affärsmässiga gemenskapen kan antas vara av visst kvalificerat slag. Lämpligen bör bestämmelsen omfatta sådana företag där den affärsmässiga gemenskapen med revisionsföretaget kommer till uttryck i en koncernmässig anknytning, andra ägarförhållanden eller namnlighet.

Under lagstiftningsarbetet har det hävdats att en upplysningsplikt av det aktuella slaget kan komma i konflikt med den tystnadsplikt som gäller för bl.a. advokater. I dag torde det emellertid i den krets av företag som kommer att omfattas av bestämmelsen inte finnas några advokatbyråer. Om förhållandena i framtiden skulle förändras, får bestämmelsens utformning omprövas.

I detta sammanhang kan det också finnas skäl att erinra om att regeringen med stöd av 8 kap. 6 § sekretesslagen (1980:100) har föreskrivit att sekretess skall gälla hos Revisorsnämnden för bl.a. uppgift om

enskilda affärsförhållanden. De uppgifter som lämnas till Revisorsnämnden och som kan vara av känslig natur blir därför inte offentliga (jfr 8 kap. 6 § första stycket 2 sekretesslagen).

För att bestämmelserna om underrättelseskyldighet skall bli effektiva är det viktigt att det finns sanktioner mot dem som inte följer bestämmelserna. Vi föreslår därför att Revisorsnämnden, när den inforrar upplysningar, skall kunna förelägga vite.

8.3 Underrättelseskyldighet om andra företag i en revisionsgrupp

Regeringens förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag skall vara skyldiga att självmant underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i revisionsgruppen (34 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 193).

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

Skälen för regeringens förslag: I dag är revisorer och registrerade revisionsbolag skyldiga att till Revisorsnämnden anmäla omständigheter som innebär hinder för godkännande, auktorisation eller registrering.

En särskild svårighet i Revisorsnämndens tillsynsverksamhet är att revisionsföretag ofta ingår i företagsgrupper med komplicerade strukturer. För att underlätta tillsynsverksamheten föreslår vi att det införs en skyldighet för revisorer och registrerade revisionsbolag att underrätta Revisorsnämnden om förändringar i den revisionsgrupp som revisionsbolaget ingår i. Med revisionsgrupp avser vi – såsom vi har nämnt i föregående avsnitt – en grupp av företag, varav minst ett revisionsföretag, vilka har en affärsmässig gemenskap grundad på ägarförhållanden, avtal, administrativt samarbete e.d. Revisorsnämnden behöver detta slag av information för att kunna granska efterlevnaden av de oberoenderegler som vi kommer att behandla i avsnitt 10.3.

9 Annan verksamhet än revisionsverksamhet

9.1 Bör en revisor få biträda revisionsklienter med andra uppdrag än revisionsverksamhet?

Regeringens bedömning: Det bör inte införas något generellt förbud för revisorer att tillhandahålla revisionsklienter rådgivning och andra tjänster som inte utgör revisionsverksamhet.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 116–131).

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har godtagit utredningens bedömning. *Sveriges advokatsamfund* har dock ansett att det bör införas ett förbud mot s.k. fristående rådgivning. *Statskontoret* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har redovisat liknande uppfattningar. *Finansinspektionen* har menat att en strängare syn bör övervägas i fråga om bolagsstämموvalda revisorer i större företag.

Bakgrund: Frågan om en revisor bör kunna biträda en revisionsklient med verksamhet som inte utgör revision är omdiskuterad. Diskussionen har oftast kommit att handla om lämpligheten från oberoendesynpunkt av att revisorn biträder revisionsklienten med rådgivning. Det finns i detta sammanhang anledning att skilja mellan å ena sidan rådgivning som sammanhänger med revisionen (revisionsrådgivning) och å andra sidan annan rådgivning (s.k. fristående rådgivning).

Revisionsrådgivning ligger inom ramen för begreppet revisionsverksamhet. Den är alltid tillåten. Av revisorns skyldighet att fullfölja sitt revisionsuppdrag under iakttagande av god revisors- och revisionsse följder rentav en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar av den granskades redovisning och förvaltning.

Huruvida en revisor får tillhandahålla revisionsklienter annan rådgivning än revisionsrådgivning framgår inte uttryckligen av lagen om revisorer. Lagen innehåller dock vissa principer som kan få betydelse i sammanhanget. Enligt 14 § andra stycket skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag, om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. Bestämmelsen gäller även för revisionsbolag. Därutöver gäller, enligt 15 § första stycket, att godkända eller auktoriserade revisorer och revisionsbolag inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, om utövandet kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet. Bestämmelsen syftar till att garantera att revisorer står fria från sidointressen och bindningar som skulle kunna komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av uppdraget. Med stöd av bestämmelsen kan Revisorsnämnden förbjuda en revisor att utöva verksamhet som inte är att anse som revisionsverksamhet.

I viss utsträckning begränsas en revisors möjlighet att åta sig uppdrag åt revisionsklienter också av bestämmelser i andra författningar. Av jävsbestämmelserna i 10 kap. 16 § aktiebolagslagen följer t.ex. att den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver inte kan vara revisor. Till revisor kan inte heller utses den som är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till någon som biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Liknande bestämmelser finns i andra lagar. Dessa bestämmelser kompletteras av bestämmelser i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för godkända och auktoriserade revisorer och revisionsbolags verksamhet m.m.

Skälen för regeringens bedömning: Utgångspunkten i diskussionen om revisorerers rådgivningsverksamhet är att rådgivning som en revisor lämnar åt en revisionsklient kan komma att påverka revisorns möjligheter att uppträda som en opartisk och självständig granskare. Därmed kan rådgivningen också försämra tilltron till den reviderade informationen.

Särskilt två förhållanden brukar framhållas. Det ena är att revisorn genom rådgivningen får en affärsförbindelse med revisionsklienten vilken till sin natur inte avviker från andra affärsförbindelser. Revisorn riskerar härigenom att få ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklienten ("egenintresse"). Detta kan gå ut över granskningens tillförlitlighet eller i vart fall rubba omgivningens tilltro till granskningen. Det andra förhållandet är att revisorn inom ramen för revisionsuppdraget kommer att granska resultatet av eget utfört arbete eller gjorda bedömningar ("självgrensning"). I diskussionen kring dessa frågor påpekas ibland att en omfattande rådgivning kan leda till att revisorn får ett påtagligt inflytande över det företag som han eller hon skall granska, något som är ägnat att påverka revisorns möjlighet att iaktta objektivitet vid granskningen liksom omgivningens förtroende för revisionen. Ibland påtalas också utvecklingen på revisions- och konsultmarknaden med dess alltmera pressade prisvillkor; den sägs medföra en risk för att revisionsbyråer underprissätter revisionsuppdragen för att förbättra sina möjligheter att få de mera lönsamma konsultuppdragen. Den konkurrensnedvridning som detta kan medföra är, har det sagts, i längden skadlig för revisionens kvalitet.

Det kan därför synas finnas goda skäl för att – såsom bl.a. *Sveriges advokatsamfund* har förordat – införa ett förbud för revisorer att biträda revisionsklienten med andra uppdrag än revision och revisionsrådgivning.

Det finns emellertid omständigheter som, enligt vår mening, talar mot införandet av ett förbud av det slag som Sveriges advokatsamfund har förordat.

För det första kan det även från revisionssynpunkt ha vissa fördelar att revisorn biträder företaget med annat än ren revisionsverksamhet. Genom de löpande kontakter med företaget som sådant biträde innebär förbättras revisorns kännedom om företaget. Detta kan ge revisorn större möjligheter att identifiera problem i företaget och bättre insikter om var riskerna för fel i redovisning, förvaltning m.m. ligger.

Till detta kommer att också revisionens intressenter – aktieägare, borgenärer, de anställda och det allmänna – kan ha ett intresse av att företagen får kompetent rådgivning från någon med nära insyn i företagets förhållanden. Sålunda har *Svenska Bankföreningen* understrukit värdet från bankernas perspektiv av att revisorerna kan ge råd till företagen även på områden som inte omfattas av den egentliga revisionen.

Av viss betydelse är också att många mindre och medelstora företag saknar egen företagsekonomisk kompetens och därför är i behov av extern kompetens i frågor om exempelvis redovisning, organisation och beskattning. För företaget självt är det värdefullt att revisionen och det övriga biträdet kan samlas hos en och samma person. Den valde revisorn är många gånger, på grund av den kompetens revisorn besitter och den kunskap som han eller hon har om företaget och dess verksamhet, väl skickad att biträda företaget med rådgivning. För företaget kan det därför innebära en kostnadsbesparing att vända sig till revisorn för att få råd. För ett företag i glesbygd finns det ibland inte några realistiska alternativ till den rådgivning som företagets egen revisor kan ge.

Förhållanden av nu nämnda slag bör givetvis inte föranleda att man gör avkall på grundläggande krav på oberoende och objektivitet hos revisorn.

De ger emellertid anledning att noga pröva om inte revisorns oberoende hellre bör säkerställas genom andra åtgärder än ett generellt förbud för revisorer att biträda revisionsklienten med annat än revisionsverksamhet.

Vid en samlad bedömning anser vi att det inte finns tillräckliga skäl för ett generellt förbud mot sådan rådgivning.

Enligt vår mening är det lämpligare att liksom hittills värna revisorernas oberoende genom ett förbud för revisorer att utöva sidoverksamhet som kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Hur detta förbud framdeles bör vara utformat kommer vi att diskutera i följande avsnitt (avsnitt 9.2). Förbudet bör kompletteras med en lagfäst skyldighet för revisorn att avböja eller avsäga sig revisionsuppdrag, om omständigheterna är sådana att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Till den frågan återkommer vi i avsnitt 10.3.

9.2 Förtroenderubbande sidoverksamhet

Regeringens förslag: En revisor skall inte få bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med denna

– om verksamheten är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorn, eller

– om verksamheten på annat sätt är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision (29 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 164–166).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har motsatt sig utredningens förslag. FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS har betonat att gränsdragningen mellan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet och annan verksamhet måste ge utrymme för förändringar över tiden.

Bakgrund: Som tidigare har nämnts får, enligt 15 § lagen om revisorer, revisorer och revisionsbolag inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, om utövandet kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Syftet med bestämmelsen är att en revisor i största möjliga utsträckning skall stå fri från ovidkommande affärsintressen (sidoverksamheter) som kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsutövningen. Med den vida definition som begreppet ”revisionsverksamhet” hittills har haft har sådana rådgivningstjänster som redovisnings-, organisations- och skattekonsultationer inte fallit in under paragrafens tillämpningsområde. Sådana verksamheter har därför en revisor alltid kunnat utöva, så länge det inte har stått i strid med god revisorssed.

Skälen för regeringens förslag: Det är av största betydelse att omgivningen har förtroende för revisorernas förmåga att fullgöra revisionsverksamhet med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Detta förtroende kan rubbas av att revisorn ägnar sig åt annan verksamhet, eftersom det kan ge intryck av att revisorn inte längre står fri från andra

affärsintressen. I föregående avsnitt har vi behandlat frågan om detta bör föranleda ett generellt förbud mot s.k. fristående rådgivning. Såsom där har framgått anser vi att den frågan bör besvaras med nej. I det följande tar vi upp frågan i vilken utsträckning revisorn skall vara förhindrad att bedriva verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet och som till följd av sin natur eller sin omfattning kan vara förtroenderubbande.

Bestämmelsen i 15 § lagen om revisorer förbjuder revisorer att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, om utövandet kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Enligt vår mening är bestämmelsen ägnad att motverka de förtroenderisker som annars kan uppkomma vid revision. Det är naturligt att även i framtiden uppställa ett förbud av detta slag.

Vad gäller förbudets omfattning kan emellertid konstateras att det i dag gäller inom ”annan verksamhet än revisionsverksamhet”. I avsnitt 6.2 ovan har vi föreslagit en ny, begränsande definition av begreppet revisionsverksamhet. Detta innebär att en del verksamhet som hittills har ansetts som ”revisionsverksamhet” i fortsättningen kommer att rymmas under ”annan verksamhet” (däribland redovisnings-, organisations- och skattekonsultationstjänster). Såsom 15 § nu är utformad skulle därmed utrymmet för att bedriva sidoverksamhet kunna minska. En sådan förändring skulle i och för sig kunna motiveras med hänvisning till de förtroenderisker som tillhandahållandet av dessa tjänster i enskilda fall kan medföra. Vi är emellertid inte övertygade om att en sådan förändring är önskvärd. Tjänster med bl.a. nu nämnt innehåll faller inom området för en revisors kärnkompetens. Samhällsintresset talar för att denna kompetens skall kunna tas till vara även utanför revisionsverksamheten, förutsatt att det inte rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet i det enskilda revisionsuppdraget. Den analysmodell och de därtill kopplade krav som vi återkommer till i avsnitt 10.3 bör väsentligen kunna neutralisera flertalet av de oberoende- och förtroende-problem som kan uppkomma. Mot den bakgrunden föreslår vi att en revisor alltid bör ha rätt att bedriva verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, såsom redovisnings-, organisations- och skatterådgivningsverksamhet. Det slaget av verksamhet bör alltså aldrig anses som sidoverksamhet i den mening som vi fortsättningsvis ger begreppet.

Ett par remissinstanser har särskilt tagit upp frågor kring gränsdragningen mellan ”naturligt-samband-verksamhet” och sidoverksamhet. Vi återkommer till den frågan i författningskommentaren.

Vad gäller sådan verksamhet som – med den nu föreslagna avgränsningen – kommer att ha karaktär av sidoverksamhet finns det enligt vår uppfattning anledning att något precisera när revisorn inte får ägna sig åt den därför att den är ”förtroenderubbande”.

Den verksamhet som i dag anses ägnad att rubba förtroendet för revisorn och som därmed omfattas av 15 § torde i allmänhet utgöras av ”privat” verksamhet med affärsmässiga inslag vilka förr eller senare leder till att revisorn blir jävig i ett revisionsuppdrag. Den praxis som Revisorsnämnden har utvecklat vad gäller synen på sådan verksamhet är restriktiv. Även verksamhet med begränsat affärsmässigt inslag har bedömts medföra risk för att förtroendet för revisorn skall kunna rubbas i enskilda revisionsuppdrag.

Vi anser, liksom utredningen, att det för framtiden finns anledning till en något mindre restriktiv inställning. De regler som vi föreslår (se avsnitt 10.3) om skyldighet för en revisor att avböja eller avsäga sig revisionsuppdrag om det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet torde, tillsammans med en lagfäst skyldighet för revisorn att dokumentera den egna oberoendeanalysen (se avsnitt 10.4), minska riskerna med att revisorer driver sidoverksamhet. Förbudet mot förtroenderubbande sidoverksamhet bör därför ges en något annorlunda utformning. Det är emellertid angeläget att det även framdeles är möjligt att förhindra sidoverksamhet vars art eller omfattning innebär att förtroendet kan rubbas trots de nyss nämnda reglerna. Så kan exempelvis sidoverksamhet i form av omfattande affärsverksamhet, t.ex. styrelseuppdrag i en bank, innebära en risk för revisorns oberoende. Revisionens intressenter bör över huvud taget inte behöva räkna med att en revisor har sidouppdrag som kan gå ut över eller komma i konflikt med revisionsuppdraget. Tillsynsmyndigheten bör därför alltid kunna ingripa om revisorns sidoverksamhet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet.

För att förtroendet för revisorskåren skall kunna upprätthållas är det givetvis också angeläget att revisorer inte bedriver verksamhet som uppfattas som oseriös eller från legala utgångspunkter tveksam. Förbudet mot förtroendeskadlig sidoverksamhet bör därför även omfatta verksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

10 Hot mot revisorns opartiskhet och självständighet

10.1 Ett krav på opartiskhet, självständighet och objektivitet

Regeringens förslag: I lagen införs ett uttryckligt krav på att en revisor skall vara opartisk och självständig samt objektiv i sina ställningstaganden (22 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (betänkandet s. 137–142).

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i denna del har tillstyrkt utredningens förslag eller inte haft någon invändning mot det.

Bakgrund: Intresset av att revisorer är opartiska och självständiga i förhållande till dem de skall granska kommer i lagstiftningen till uttryck dels i aktiebolagslagens m.fl. lagars bestämmelser om jäv för revisorer (se t.ex. 10 kap. 16 § aktiebolagslagen), dels i en bestämmelse om opartiskhet och självständighet i 14 § lagen om revisorer.

I de ”jävskataloger” som finns i aktiebolagslagen och andra lagar anges de fall då en person är jävig som revisor. Exempel på jäv är att den aktuella personen själv är delägare eller styrelseledamot i företaget, eller

att han eller hon medverkar vid företagets bokföring eller medelsförvaltning. Om jäv föreligger, får han eller hon över huvud taget inte utses till revisor i bolaget. Om vederbörande redan är utsedd till revisor, blir han eller hon till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. Jäven i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar kan inte avhjälpas genom några åtgärder från revisorns eller revisionsföretagets sida.

I 14 § andra stycket lagen om revisorer föreskrivs att en revisor skall avböja eller avsäga sig uppdraget, om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Innebörden i kravet på opartiskhet och självständighet är att revisorn skall stå fri och självständig mot den som granskas liksom mot andra som har intresse av resultatet av revisionen. I lagens förarbeten har detta uttryckts så att en revisor skall utöva sin verksamhet med självständighet och objektivitet och stå fri från sidointressen (se prop. 1994/95:152 s. 52).

Skälen för regeringens förslag: Den ekonomiska information som företagen riktar mot delägare och tredje man är av avgörande betydelse för ett fungerande näringsliv. Det är därför viktigt att det finns en allmän och befogad tilltro till informationen. Den lagstadgade revisionens funktion är att tillhandahålla en granskning av informationen, i första hand företagets års- och koncernredovisningar, och därmed skapa det nödvändiga förtroendet för den.

Det är mot denna bakgrund av största betydelse att företagets intressenter kan lita på att revisionen utförs på ett objektivt sätt. Opartiskhet och självständighet är, vid sidan av yrkeskompetensen, revisorns huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet.

Med opartiskhet och självständighet menar vi bl.a. revisorns ”faktiska” opartiskhet och självständighet, dvs. hans eller hennes förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget men inte ta hänsyn till några andra. Detta motsvarar i huvudsak vad som i den internationella branschorganisationen International Federation of Accountants (IFAC) Code of Ethics for Professional Accountants betecknas som ”independence in fact”. I detta ligger givetvis bl.a. att revisorn bör iaktta största möjliga objektivitet.

I kravet på opartiskhet och självständighet måste emellertid läggas också ett krav på vad som kan beskrivas som ”synbar” opartiskhet och självständighet (”independence in appearance” enligt den nyss nämnda Code of Ethics). För revisionens funktion i näringsliv och samhälle skulle det vara förödande om omgivningen saknade tilltro till revisionen. Det är därför viktigt att det inte förekommer några omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. Sådana omständigheter kan vara vissa slag av ekonomiska engagemang hos revisionskunden, parallella tjänster, släktskap m.m. Vi återkommer i avsnitt 10.3 till de olika slag av förtroenderisker som torde ha störst betydelse.

Vad som nu har sagts om opartiskhet och självständighet bör enligt vår mening komma till tydligare uttryck i lagen än det hittills har gjort. Vi föreslår därför att det införs en uttrycklig bestämmelse om att revisorer skall vara opartiska och självständiga när de utför sina uppdrag i revisionsverksamheten och att de skall vara objektiva i sina ställningstag-

anden. Såsom vi återkommer till i det följande bör dessa krav på faktisk opartiskhet och självständighet kompletteras med bestämmelser som så långt möjligt också garanterar revisorns synbara opartiskhet och självständighet.

10.2 Organisatoriska förutsättningar

Regeringens förslag: Revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet så långt möjligt kan säkerställas (25 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens bedömning: Utredningen har gjort ett uttalande av samma innehåll som regeringens förslag men har inte föreslagit någon författningsbestämmelse.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har ifrågasatt om inte utredningens uttalande kan få negativa konsekvenser för de mindre revisionsföretagen. I övrigt har utredningens bedömning inte mött någon invändning. – Vid den hearing som Justitiedepartementet höll den 13 mars 2001 behandlades bl.a. ett lagförslag som överensstämmer med regeringens förslag. Förslaget mötte inte några invändningar, men FAR menade att uttrycket ”så långt möjligt” borde ersättas med ”i skälig grad”.

Skälen för regeringens förslag: För att revisorernas opartiskhet och självständighet skall kunna säkerställas är det nödvändigt att ställa vissa grundläggande krav på organisationen av revisionsbyrå. Framför allt fordras allmänt kvalitetssäkrande åtgärder som gör att faktiska och synbara hot mot objektiviteten upptäcks, dokumenteras och åtgärdas. Ett krav på åtgärder av detta slag ligger väl i linje med den kvalitetskontroll av ledamöterna som branschorganisationerna SRS och FAR sedan några år bedriver.

I större byråer kan behovet av kvalitetssäkring tillgodoses genom olika slag av byråinterna åtgärder. För små revisionsbyråer med en eller två verksamma revisorer finns det däremot i praktiken endast begränsade möjligheter att vidta den här typen av inre åtgärder. Ett organiserat samarbete mellan flera mindre byråer med ömsesidiga kvalitetskontroller, tillsammans med vägledning från byråns branschorganisation, bör dock ge utrymme för en motsvarande kvalitetssäkring.

Utredningen har inte ansett att kravet på en god byråorganisation bör framgå av lagen. Utredningen har härvid främst hänvisat till att det i praktiken är svårt att närmare precisera kravet. Vi anser emellertid att det ligger ett pedagogiskt värde i att principen om en god byråorganisation kommer till uttryck i lagen. Inriktningen bör, enligt vår uppfattning, vara att byråorganisationen så långt möjligt skall säkra en oberoende revision. Att sätta kravet lägre än så skulle kunna ge intryck av att grundläggande oberoendekrav ibland måste få stå tillbaka för andra intressen. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har befarat att ett krav av det aktuella slaget skulle kunna leda till kostnadsökningar för mindre revisionsbyråer. Vi vill inte utesluta att det kan uppkomma begränsade kostnadsökningar i enstaka fall men anser att detta måste accepteras. Vi föreslår alltså att det i lagen tas in en bestämmelse om att revisions-

verksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet så långt möjligt kan säkerställas.

10.3 Identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden

Regeringens förslag: En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det förekommer omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Finns det sådana omständigheter, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn får dock acceptera eller behålla uppdraget, om han eller hon kan visa att uppdraget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet eller genom att särskilda åtgärder vidtas kan genomföras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Vissa i lagen uppräknade omständigheter skall alltid anses vara av den arten att de kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, nämligen om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp som revisorn är verksam i

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet,
2. vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
3. uppträder eller har uppträtt som talesman för eller emot klienten,
4. har en nära personlig relation till klienten eller klientens ledning, eller
5. utsätts för hot eller påtryckningar (24 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 142–156). Utredningen har dock ansett att hot mot en revisors oberoende skall anses föreligga också när en revisor tidigare under granskningsarbetet har gjort ställningstaganden vars riktighet måste prövas som ett led i granskningsuppdraget.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslagen i deras väsentliga delar. Några har dock haft synpunkter i enskilda delar. *Åklagarmyndigheten i Västerås* har riktat kritik mot modellens utformning och *Sveriges advokatsamfund* har ansett den vara otillräcklig. *Revisorsnämnden* har ansett att granskning av tidigare ställningstaganden under granskningsuppdraget inte bör anges som ett hot mot revisorns oberoende. Bl.a. *Revisorsnämnden* och *FAR* har begärt klarlägganden av i vilken utsträckning förtroenderubbande förhållanden kan balanseras genom intern kontroll på revisorns sida. Även *Riksrevisionsverket* har efterlyst klarlägganden i vissa avseenden. *Företagarnas Riksorganisation* har förordat att modellen inte tillämpas i fråga om revisorer i privata aktieföretag.

Skälen för regeringens förslag

En ”analysmodell”

Såsom vi har framhållit i föregående avsnitt är det väsentligt att omvärldens förtroende för revisorerna upprätthålls. Det räcker därför inte med ett krav på opartiskhet och självständighet i objektiv bemärkelse. Det är dessutom viktigt att revisorer inte åtar sig revisionsuppdrag när det förekommer förhållanden som gör att deras opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas.

Om det förekommer omständigheter som kan rubba förtroendet för att en revisor förmår utföra sitt uppdrag med opartiskhet, självständighet och objektivitet, bör revisorn därför vara skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida det inte i det enskilda fallet går att tydligt undanröja förtroenderisken. För att garantera att en sådan regel inte enbart blir tomma ord bör det i revisorslagen införas en ”analysmodell” som ålägger revisorn att i varje uppdrag särskilt granska förekomsten av förhållanden som kan rubba tilltron till revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet. För att ge analysregeln ytterligare verkan bör den förenas med en skyldighet för revisorn att dokumentera den gjorda analysen. Detta ger Revisorsnämnden möjlighet att i efterhand kontrollera om en tillfredsställande analys har gjorts.

Bestämmelserna bör utformas så att de ålägger revisorn att granska sina möjligheter att genomföra *uppdrag som utgör revisionsverksamhet* och att, när förtroenderubbande omständigheter förekommer, avböja eller avsäga sig sådana uppdrag. Indirekt kommer emellertid bestämmelserna att få betydelse även för revisorns möjligheter att vid sidan av revisionsuppdragen åta sig andra uppdrag. Det kan ju uppenbarligen förekomma situationer då innehav av andra uppdrag kan rubba förtroendet för revisionen (utan att det är fråga om sådan förtroenderubbande sidoverksamhet som vi har behandlat i avsnitt 9.2). I en sådan situation innebär vårt förslag att det – om förtroendehotet inte kan undanröjas på lämpligt sätt – kan bli nödvändigt för revisorn att välja mellan revisionsuppdraget och det andra uppdraget.

Vad som nu har sagts ligger i linje med vad som redan i dag utgör god revisorssed. Det är dock angeläget att de nya bestämmelserna ger tydligare riktlinjer för revisorn. Samtidigt bör regelverket ge Revisorsnämnden utrymme att anpassa sin praxis i tillsynsverksamheten till förändringar av bl.a. revisorns granskningsuppgifter.

Som *Ekobrottsmyndigheten* har påpekat förutsätter den nya modellen för revisorernas oberoendeprovning, om den skall fylla sitt syfte, utbildning av revisorerna. Vi anser att det inte finns anledning att räkna med annat än att revisorskåren, framförallt genom branschorganisationernas försorg, väl kommer att klara denna angelägna uppgift.

En allmän skyldighet att avböja eller avsäga sig uppdrag när det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet

Enligt vår mening är det inte möjligt att i lag eller förarbeten uttömmande precisera vilka förhållanden som är ägnade att rubba förtroendet

för revisorns förmåga att iaktta opartiskhet, självständighet och objektivitet. Huruvida det finns anledning att räkna med att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas måste avgöras från fall till fall. I revisorslagen bör emellertid, såsom vi nyss har varit inne på, slås fast att revisorn i samband med *varje* revisionsuppdrag skall granska om omständigheterna är sådana att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas. Finner revisorn därvid – efter en analys av de förtroenderisker som föreligger jämte de möjligheter som finns att balansera dessa risker genom särskilda åtgärder – att omgivningen kan ha anledning att sätta revisorns opartiskhet och självständighet i fråga, bör han eller hon vara skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

En presumtionsregel

Det kan dock antas att enbart en allmän bestämmelse om att en revisor måste avböja eller avsäga sig ett uppdrag när det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte skulle bli tillräckligt effektiv. Det torde ofta vara svårt att i den enskilda situationen fastslå att det finns skäl att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt vår mening bör den nya bestämmelsen därför utformas som en presumtionsregel. Utgångspunkten för denna bör vara att revisorn skall vara skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget så snart det förekommer omständigheter som medför att förtroendet för revisorn kan rubbas. Förekomsten av sådana omständigheter bör alltså ge upphov till en presumtion för att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. För att presumtionen skall kunna brytas och revisorn kunna acceptera eller behålla uppdraget bör fordras att revisorn förmår visa att det i det enskilda fallet inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

För att ytterligare underlätta bestämmelsernas tillämpning bör det i lagen anges vissa omständigheter som typiskt sett är ägnade att rubba förtroendet för revisorn. I utredningens lagförslag har det angetts att vissa omständigheter ”särskilt skall beaktas” vid oberoendeprövningen. Utredningen synes härmed ha avsett att de angivna omständigheterna alltid skall anses som sådana förtroendehot som ger anledning att tillämpa presumtionsregeln (se betänkandet s. 143 f. och 229 f.). Flera remissinstanser har framhållit vikten av att analysmodellen ges en tydlig utformning. Mot den bakgrunden är det enligt vår uppfattning lämpligast att utforma bestämmelserna så att presumtionsregeln skall tillämpas så snart någon av vissa i lagen angivna omständigheter är förhanden.

En sådan omständighet är att revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet (”egenintresse”). Detta ekonomiska intresse kan bero på att revisorn har ”affärsmässiga band” till revisionsklienten. Om dessa band är av någon omfattning, sedda i relation till revisorns förhållanden i övrigt, är detta regelmässigt ägnat att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Så blir t.ex. fallet om revisorn till följd av fristående rådgivning eller liknande biträde åt revisionsklienten erhåller ersättningar som i relation till revisorns eller revisionsbyråns totala inkomster framstår som betydande. Det kan också finnas situation-

er där revisorns egna ekonomiska intressen i sådan omfattning sammanfaller med revisionsklientens att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet gentemot denne kan bli svårt att upprätthålla, t.ex. deltagande i gemensamma projekt, gemensamma investeringar eller andra liknande förehavanden. Ett ”egenintressehot” föreligger, enligt vår mening, också när någon revisorn närstående har ett ekonomiskt intresse av någon betydelse i revisionsklienten. I situationer av de nu nämnda slagen bör det därför alltid gälla en presumtion för att revisorn inte kan genomföra revisionen på ett förtroendeingivande sätt.

En annan omständighet är att den som skall göra granskningen i ett annat sammanhang har tagit befattning med saken på ett sådant sätt att det är ägnat att rubba trovärdigheten i granskningen (”självgrensning”). Två principiellt olika slag av självgranskning kan förekomma.

Ett slag av självgranskning föreligger om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vars riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget. Utredningen har förordat att förekomsten av detta slag av självgranskning alltid skall anses som ett sådant oberoendehot som medför att presumtionsregeln blir tillämplig. Vi vill emellertid inte förorda detta. Självgranskning till följd av revisionsuppdraget eller andra granskningsuppdrag är, såsom *Revisorsnämnden* har påpekat, något som i grunden måste godtas. Enligt vår mening kan sådan självgranskning enbart under särskilda omständigheter anses rubba förtroendet för revisorn. Presumtionsregeln bör därför inte vara generellt tillämplig vid detta slag av självgranskning utan gälla först om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att förtroendet för revisorn kan rubbas.

Annorlunda förhåller det sig vid självgranskning i andra fall, nämligen om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid s.k. fristående rådgivning har lämnat råd eller liknande biträde i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Denna situation innebär typiskt sett ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Har detta slag av biträde förekommit, bör presumtionsregeln därför alltid tillämpas.

Svenska Revisorsamfundet SRS har påpekat att en revisor ofta lämnar upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en konkret situation. Samfundet har menat att sådan verksamhet inte utgör rådgivning och att analysmodellen inte bör tillämpas på den. Enligt vår uppfattning kan dock även verksamhet av detta slag ge upphov till självgranskningshot. Om rådgivningen har varit av okomplicerat slag, torde emellertid revisorn oftast enkelt kunna visa att någon förtroenderisk inte föreligger eller att förtroenderisken kan balanseras genom förhållandevis enkla åtgärder. Och i så fall blir revisorn – såsom vi strax återkommer till – inte skyldig att avgå eller avböja uppdraget.

Om en revisor uppträder som talesman för eller mot revisionsklienten, är det givetvis också ägnat att rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet. Som exempel kan nämnas det fallet att revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten vid kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Även i situationer av detta slag bör enligt vår mening presumtionsregeln alltid gälla.

Har revisorn nära personliga relationer med revisionsklienten och riskerar han eller hon därför att bli alltför välvilligt inställd till dennes intressen, är detta självfallet också ägnat att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Detsamma gäller om revisorn har nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning. Enligt vår mening bör presumtionsregeln vara tillämplig även i dessa fall.

Det kan också förekomma att en revisor uppfattar att han eller hon utsätts för hot eller andra hårda påtryckningar från revisionsklienten eller någon annan. Om så är fallet, är det givetvis ägnat att rubba förtroendet för revisorns förmåga till opartiskhet och självständighet. Också i dessa situationer bör det därför gälla en presumtion för att revisionen inte går att fullgöra på ett förtroendeingivande sätt.

En presumtion av det slag som vi nu har förordat medför att revisorn i de aktuella situationerna blir skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget, om det inte i det enskilda fallet går att visa att uppdraget likväl går att fullgöra utan att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet. Även andra förtroenderisker än de som räknas upp i lagen bör kunna föranleda att presumtionsregeln skall tillämpas. Vi återkommer i det följande till vad som bör krävas för att presumptionen skall hävas.

Vilka personer skall beaktas vid tillämpningen av presumtionsregeln?

En särskild fråga är om man vid prövningen av om något förtroendehot förekommer skall beakta enbart revisorn själv, eller om även förhållanden hänförliga till andra i revisionsföretaget eller andra företag, anknytta till revisionsföretaget, bör beaktas.

Det står till att börja med helt klart att det inte enbart är när revisorn själv har en anknytning till revisionsklienten som förtroendet för revisionen kan påverkas negativt. Ett liknande förtroendehot kan uppkomma om revisorn anlitar biträde av någon med anknytning till revisionsklienten. Omvärldens förtroende för revisionen kan också påverkas negativt om revisorn har någon kollega på revisionsbyrån som har anknytning till revisionsklienten, t.ex. genom omfattande rådgivningsuppdrag. Enligt vår uppfattning bör presumtionsregeln därför utformas så att den beaktar också förtroendehot hänförliga till andra personer som är verksamma på samma revisionsbyrå som den aktuella revisorn.

Det är vanligt med samarbete mellan revisionsföretag. Ibland ingår revisionsföretagen i koncerner. Ibland grundar sig samarbetet på samarbetsavtal. Ofta kommer samarbetet till uttryck i något slag av namngemenskap. Företagsgrupper av dessa slag kallar vi i det följande för revisionsgrupper (jfr avsnitt 8.2). En viktig fråga är om presumtionsregeln bör utformas så att också förhållanden hänförliga till andra personer inom revisionsgruppen måste beaktas. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har menat att en sådan ordning skulle föra alltför långt. Liksom utredningen anser vi emellertid att förhållanden som har att göra med en medarbetare i en revisionsgrupp kan påverka förtroendet för en revision som utförs av någon i en annan del av revisionsgruppen. Också sådana förhållanden bör därför beaktas vid tillämpningen av analysmodellen.

Omständigheter som kan bryta presumtionen

Den presumtion som vi föreslår skall gälla så snart det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn bör kunna brytas.

För det första bör presumtionen brytas om revisorn kan visa att omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Som exempel kan nämnas den situationen då någon annan person i revisionsgruppen äger aktier i revisionsklienten men revisorn kan visa att varken revisorn eller andra som deltar i revisionsuppdraget har någon faktisk anknytning till denna person.

För det andra bör presumtionen kunna brytas om revisorn förmår visa att vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

Vilken eller vilka åtgärder som skall räcka för att bryta presumtionen måste givetvis bero av det hot som föreligger i den konkreta situationen. Det är naturligt att ju starkare hotet är, desto kraftigare motåtgärder fordras. I vissa situationer kan det räcka med byråinterna åtgärder, såsom kontrollåtgärder utförda av andra personer inom revisionsgruppen. I andra situationer är sådana interna kontrollåtgärder inte tillräckliga. Det är då nödvändigt att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att balansera hotet, exempelvis så att en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen gör en fullständig eller partiell genomgång av uppdraget och avger en s.k. second opinion.

I författningskommentaren kommer vi att behandla valet av motåtgärder något närmare. Enligt vår mening är det dock inte möjligt att i vare sig lag eller förarbeten uttömmande ange vilka slag av åtgärder som fordras. Detta måste prövas inom ramen för god revisorssed, dvs. genom den normering som utvecklas genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen bestäms av tillsynsmyndighetens praxis och domstolarnas avgöranden.

Det bör tilläggas att det givetvis förekommer fall då hotet mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet oavsett vilka motåtgärder som vidtas. I sådana fall kommer revisorn med vårt förslag alltid att vara skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

Bl.a. *Riksrevisionsverket* har menat att interna och externa kontrollåtgärder ger upphov till sekretessproblem. Enligt vår uppfattning skiljer sig den därvid uppkomna situationen inte från den situation som redan i dag uppkommer när en revisor anlitar biträde av någon utomstående expert. Revisorn måste då på något sätt, vanligen genom avtal, försäkra sig om att experten är bunden av tystnadsplikt. Så bör frågan om sekretess kunna hanteras också när någon intern eller extern kontrollåtgärd vidtas.

Olika regler för olika slag av företag?

En särskild fråga är om man i detta sammanhang bör göra skillnad mellan större och mindre företag. Det kan hävdas att mindre företag har särskilda behov av att kunna utnyttja sin revisor för andra uppgifter än revisionsverksamhet och att kravet på oberoende därför bör vara mindre

strängt i fråga om revisorer i dessa bolag. *Företagarnas Riksorganisation* har på denna grund förordat att revisorer i privata aktiebolag undantas från den nu aktuella regleringen, medan *Svenska Revisorsamfundet SRS* har uttalat att man i fråga om mindre företag bör tolerera något större hot och ställa lägre krav på motåtgärder. Det kan på motsvarande sätt hävdas – såsom *Finansinspektionen* har gjort – att kraven på oberoende med hänsyn till ett större allmänintresse bör sättas särskilt höga i fråga om revisorer i större företag.

Enligt vår mening gör sig intresset av att revisionen utförs på ett objektivt och gentemot omvärlden förtroendeskapande sätt gällande också i mindre företag, där revision förekommer. Att tillåta någon form av undantag för mindre företag skulle f.ö. också vara ägnat att undergräva tilltron till revisionen i större företag. Vi kan därför inte ställa oss bakom förslaget att revisorer i privata aktiebolag skall undantas från de nyss föreslagna reglerna utan anser att minimikraven i fråga om revisorns oberoende bör vara desamma i samtliga slag av företag. En annan sak är att särskilt höga krav måste ställas på revisorer i större bolag, och i synnerhet på revisorer i noterade bolag.

Förhandsbesked i oberoendefrågor

I dag finns det en möjlighet för revisorer att ansöka hos Revisorsnämnden om förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet kan rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. För att underlätta användningen av analysmodellen bör, som utredningen har föreslagit, denna möjlighet utökas så att revisorer och registrerade revisionsbolag också kan få förhandsbesked om huruvida en viss omständighet kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

10.4 En skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet

Regeringens förslag: En revisor skall dokumentera varje uppdrag i sin revisionsverksamheten. I dokumentationen skall information om andra uppdrag ingå i den mån informationen är väsentlig för att revisorns arbete, opartiskhet och självständighet vid utövandet av revisionsverksamheten skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall ha fullgjorts i samband med att revisionsberättelse eller annat utlåtande avges. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall kunna föreskriva om undantag från dokumentationsskyldigheten (28 och 45 §§ i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 156–158). Utredningens förslag innehåller dock inte något om undantag från dokumentationsskyldigheten.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller inte haft några invändningar mot det.

FAR och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har tagit upp dokumentationskravets omfattning vid s.k. spontan rådgivning. Enligt organisationerna bör kravet på dokumentation för detta slag av rådgivning inte ställas lika högt som för andra uppdrag.

Bakgrund: Revisorer är skyldiga att låta Revisorsnämnden granska akter, bokföring och övriga handlingar i samband med nämndens tillsyn (se 20 § i 1995 års revisorslag).

Ytterligare föreskrifter om dokumentationsskyldighet finns i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1). Där sägs att revisorns dokumentation skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Om en revisor biträder vid en revisionsklients redovisning såsom rådgivare eller om revisorn i andra fall utför rådgivningsuppdrag för en revisionsklients räkning, gäller enligt nämndens föreskrifter i tillämpliga delar samma krav på dokumentation som vid revisionsuppdrag.

Föreskrifter om dokumentation av revisionsuppdrag överensstämmer i sak med de krav som gäller för godkända och auktoriserade revisorer enligt *FAR:s* och *Svenska Revisorsamfundet SRS:s* rekommendationer (jfr *FAR:s* rekommendation Revisionsprocessen).

Skälen för regeringens förslag: Syftet med den analysmodell som vi har föreslagit i föregående avsnitt är att spåra de hot som kan föreligga mot revisorns förmåga att genomföra en objektiv revision eller som är ägnade att rubba omvärldens förtroende för denna förmåga. Analysmodellen är också ägnad att klargöra för revisorn vilka åtgärder som är nödvändiga för att balansera eventuella förtroenderisker.

Enligt vår mening bör analysmodellen kombineras med en skyldighet för revisorn att dokumentera de överväganden som han eller hon har gjort vid analysen. En sådan dokumentationsskyldighet ger tillsynsmyndigheten möjlighet att i efterhand kontrollera att analysen är gjord på ett tillfredsställande sätt.

Dokumentationsskyldigheten är av sådan grundläggande betydelse att den bör komma till uttryck i lagen. Där bör framgå att revisor skall dokumentera varje uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen bör innefatta upplysning om varje förhållande av betydelse för tillämpningen av analysmodellen. Av revisorns dokumentation bör t.ex. framgå vilka förtroenderubbande omständigheter som har identifierats. Där bör också framgå vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera eventuella förtroendehot.

I lagen bör detta komma till uttryck i en bestämmelse om att dokumentationen skall innehålla den information som är väsentlig för bedömningen av revisorns arbete, opartiskhet och självständighet vid utövandet av revisionsverksamheten.

Enligt vår uppfattning finns det inte anledning att ålägga revisorer någon motsvarande skyldighet att upprätta dokumentation i samband med uppdrag som inte utgör revisionsverksamhet. Om en revisor har utfört ett sådant uppdrag åt en revisionsklient, kan det emellertid vara ägnat att påverka revisorns oberoende eller i vart fall omvärldens förtroende för revisionen. Därför bör dokumentationen av revisionsuppdraget innefatta uppgifter om de övriga uppdrag för revisionsklienten som revisorn – och, så långt möjligt, annan i revisionsgruppen – har, i den

mån uppgifterna behövs för en bedömning av revisorns arbete, opartiskhet och självständighet vid utövandet av revisionsverksamheten.

En särskild fråga är om det bör göras undantag från dokumentations-skyldigheten beträffande sådan rådgivning av enklare slag som en revisor återkommande lämnar revisionsklienten. Både *FAR* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har förordat att kraven på dokumentation sätts lägre när det gäller detta slag av arbete. Vi delar den bedömningen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör därför ges möjlighet att meddela föreskrifter om undantag från dokumentationsskyldigheten.

En annan fråga är när dokumentationen skall vara färdigställd. En tidig dokumentation ger de bästa förutsättningarna för att den information som sparas är korrekt. Mot den bakgrunden bör utgångspunkten vara att dokumentationen sker fortlöpande. Den dokumentation som är hänförlig till ett visst uppdrag bör färdigställas i vart fall i samband med att revisorn avger sin revisionsberättelse eller annat utlåtande.

Enligt vår mening bör regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kunna meddela ytterligare föreskrifter om hur dokumentationsskyldigheten skall fullgöras. Detta fordrar dock inte några nya lagregler utan kan ske med stöd av det normgivningsbemyndigande som finns i 13 § andra stycket lagen om revisorer (jfr 45 § i vårt förslag).

10.5 En maximigräns för rådgivningsarvoden eller andra arvoden?

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon bestämd maximigräns för rådgivningsarvoden eller andra arvoden till en revisor.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (betänkandet s. 128 och 129).

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

Bakgrund: Det kan synas som att en revisor som erhåller ett stort arvode från en revisionsklient eller en större del av sina sammanlagda intäkter från en revisionsklient riskerar att komma i ett beroendeförhållande till denne. I några länder har det därför införts gränser för hur stort arvode som en revisor får uppbära från en och samma revisionsklient. Gränsen bestäms vanligen så att arvodet från en revisionsklient får utgöra högst en viss procentandel av revisorns totala omsättning. De gränsvärden som används ligger mellan fem och 20 procent. I Sverige förekommer inte någon bestämmelse av det slaget. Revisorsutredningen diskuterade i betänkandet *Revisorerna och EU* (SOU 1993:69) om en sådan bestämmelse borde införas. Utredningen ansåg dock att det skulle möta betydande tillämpningsproblem, bl.a. i samband med att en revisionsverksamhet påbörjas liksom vid förändringar i klientsammansättningen.

Skälen för regeringens bedömning: Särskilt mot bakgrund av de tillämpningsproblem som Revisorsutredningen pekade på vill vi inte förorda några begränsningar vad gäller storleken på rådgivningsarvoden eller andra arvoden. De risker för revisors oberoende som det kan innebära att revisorns intäkter härrör från några enstaka klienter motverkas

genom de bestämmelser vi föreslår i avsnitt 9.2 och 10.3. Under de diskussioner som förs inom EU angående revisors oberoende har emellertid frågan om särskilda arvodesgränser kommit upp. Detta kan ge anledning att längre fram återkomma till frågan.

10.6 Upplysningar i årsredovisningen

Regeringens bedömning: Årsredovisningen bör på samma sätt som i dag innehålla upplysningar om av företaget utbetalda arvoden och andra ersättningar till revisorn.

Det bör inte införas något krav på upplysning om uppdragets art.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att det i årsredovisningen skall lämnas upplysning om, utöver storleken av ersättningen till revisorn och dess fördelning mellan revision och övriga uppdrag, uppdragets art (betänkandet s. 158–160).

Remissinstanserna: Remissutfallet är blandat. Några remissinstanser, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Svenska Bankföreningen* och *Sveriges Industriförbund*, har tillstyrkt utredningens förslag eller har inte haft någon erinran mot det. Andra, såsom *Riksrevisionsverket* och *Patent- och registreringsverket*, har avstyrkt förslaget.

Bakgrund: Den ersättning som en revisor erhåller från revisionsklienten på grund av revisionsuppdraget och för utförda konsulttjänster speglar revisorns förhållande till revisionsklienten och därmed revisorns förmåga att genomföra en i alla avseenden oberoende granskning. För att ett aktiebolags intressenter skall få bättre möjlighet att själva bedöma revisorns oberoende föreskrivs därför i 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) att aktiebolaget i årsredovisningen skall lämna uppgift om vad som har betalats ut till revisorn i revisionsarvoden och andra arvoden.

Skälen för regeringens bedömning: Bestämmelsen i årsredovisningslagen om att aktiebolag i årsredovisningen skall lämna upplysningar om revisionsarvoden och andra arvoden syftar till att ge bolagets intressenter möjlighet att själva bedöma revisorns oberoende i förhållande till bolaget. Bestämmelsen, som i förlängningen torde motverka situationer där revisorn står i ekonomiskt beroendeförhållande till bolaget, bör enligt vår mening finnas kvar.

Det kan – såsom utredningen har varit inne på – synas som att bestämmelsen i dess nuvarande utformning inte ger all information som i och för sig skulle vara av värde. Den ger enbart information om att andra uppdrag har förekommit jämte viss information om deras omfattning. Upplysningar om uppdragets art skulle, kan det hävdas, ge intressenterna ytterligare information som kan ligga till grund för deras egna bedömningar om revisorns oberoende.

Vi vill inte ifrågasätta utredningens uppfattning att ett utvidgat informationskrav skulle kunna vara av värde för revisionsklientens intressenter. Det är emellertid tveksamt om värdet av ett ökat upplysningskrav står i proportion till de ytterligare kostnader som varje ökat upplysningskrav

innebär för företagen. Härtill kommer att det knappast är lämpligt att ställa krav på detaljerade uppgifter om övriga uppdrag, eftersom det skulle kunna skada revisionsklienten, t.ex. genom att bolagets konkurrenter fick kännedom om pågående affärsförhandlingar. Mera begränsad information om uppdragens art riskerar å andra sidan att bli ganska intetsägande, t.ex. ”organisationsrådgivning”.

Enligt vår mening bör därför den nuvarande upplysningsskyldigheten enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen för närvarande inte utvidgas.

Det kan tilläggas att frågan om ett upplysningskrav av detta slag diskuteras i EG-kommissionens pågående arbete med en rekommendation om revisorns oberoende. Sedan rekommendationen har utfärdats kan det finnas skäl att på nytt överväga om det finns behov av några lagstiftningsåtgärder.

11 Verksamhetsformer och ägande

11.1 Regler om verksamhetsformer och ägande bör finnas i lag

Regeringens förslag: I lagen tas in regler om vilken verksamhet revisionsföretag får utöva och vilka som får äga sådana företag.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 182–184).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Bakgrund: Av 16 § första stycket lagen om revisorer framgår att en revisor får bedriva revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag. Lagen innehåller också regler om ägande, ledning m.m. för registrerade revisionsbolag. Den saknar däremot bestämmelser om ägande, ledning och förvaltning av revisionsbolag som inte är registrerade. I stället har Revisorsnämnden meddelat föreskrifter som bl.a. innehåller huvudregeln att endast revisor får vara aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör i ett aktiebolag i vilket en revisor bedriver sin yrkesverksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Föreskrifter om näringsverksamhet hör normalt till sådan offentligrättslig lagstiftning som enligt 8 kap. 3 § regeringsformen meddelas genom lag. Med tillämpning av 8 kap. 7 § regeringsformen får dock riksdagen i viss utsträckning bemyndiga regeringen att genom förordning meddela föreskrifter i ämnet.

Föreskrifter som begränsar den enskilde revisorns handlingsfrihet i fråga om ägande m.m. av ett revisionsföretag är av ingripande slag. De bör därför ges i lag, oavsett om revisionsföretaget är registrerat eller inte.

11.2 Bör alla revisionsföretag registreras?

Regeringens bedömning och förslag: Det bör inte införas något allmänt krav på registrering av revisionsföretag.

Ett bolag i vilket revisionsverksamhet utövas skall för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en i bolaget yrkesverksam revisor som huvudansvarig (19 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens bedömning och förslag: Överensstämmer i sak med regeringens bedömning och förslag (betänkandet s. 189–191).

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

Bakgrund: Revisorer får, såsom ovan har nämnts, bedriva revisionsverksamhet inte bara såsom enskild näringsidkare utan också i handelsbolag eller i aktiebolag. För det fall att revisorn väljer bolagsformen gäller att bolaget inte får utöva annan verksamhet än sådan som är förenlig med en revisors yrkesutövning.

I lagen om revisorer görs en åtskillnad mellan registrerade revisionsbolag och icke-registrerade revisionsbolag. Varje revisionsbolag avgör självt om det vill ansöka om registrering. Ett registrerat revisionsbolag kan – till skillnad från ett icke registrerat revisionsbolag – utses till revisor (se t.ex. 10 kap. 18 § aktiebolagslagen). Endast registrerade revisionsbolag står under tillsyn. Vad gäller icke-registrerade revisionsbolag står endast de i bolaget verksamma revisorerna under tillsyn.

För att ett handelsbolag skall få registreras som revisionsbolag skall det framgå av bolagsavtalet att bolagsmännen skall vara godkända eller auktoriserade revisorer (10 § lagen om revisorer). För att ett aktiebolag skall få registreras krävs bl.a. att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer och att övriga aktier ägs av personer som är verksamma i bolaget (11 §).

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Det förhållandet att icke-registrerade revisionsbolag inte står under tillsyn innebär bl.a. att Revisorsnämnden inte kan ingripa disciplinärt mot ett sådant revisionsföretag. Detta väcker frågan om det bör införas ett krav på att alla revisionsföretag skall registreras och därmed ställas under tillsyn. Ett sådant krav skulle, kan det hävdas, förbättra nämndens möjligheter att ingripa mot missförhållanden i revisionsföretag.

I förarbetena till lagen om revisorer angavs som skäl till att Revisorsnämnden skulle kunna ingripa disciplinärt mot ett registrerat revisionsbolag – och inte enbart mot revisorerna – att det reellt sett är svårt att göra en enskild revisor ansvarig för en medhjälparens försummelse vid fullgörandet av uppdrag som faller utanför revisionsuppdrag (se prop. 1994/95:152 s. 55). Vi har i avsnitt 7.1 förordat att Revisorsnämndens tillsyn ges karaktären av en normtillsyn som väsentligen gäller revisorernas iakttagande av god revisorssed och god revisions sed. Därmed kommer nämndens tillsyn, såvitt gäller kvaliteten i utförda uppdrag i praktiken att vara begränsad till revisionsuppdrag och liknande uppdrag och Revisorsnämnden kommer inte att kunna ingripa mot kvalitetsbrister i andra uppdrag. Behovet av att utvidga kravet på registrering till samtliga

revisionsföretag har därmed i stor utsträckning försvunnit. Vi föreslår därför inte någon sådan utvidgning.

Även på det område som kommer att vara föremål för tillsyn kan det dock ibland vara svårt att utkräva ansvar därför att den försumlige inte omfattas av tillsynen. Inte sällan utförs ett granskningsuppdrag – som i och för sig omfattas av tillsyn – av andra specialister inom revisionsföretaget än revisorer. Särskilt i stora revisionsföretag med många delägare och anställda kan detta försvåra ansvarsutkrävande. Både registrerade och icke registrerade revisionsföretag bör därför vara skyldiga att för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet utse en av de i företaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig.

11.3 Begränsningar i formerna för utövande av revisionsverksamhet

Regeringens förslag: En revisor skall få utöva revisionsverksamhet endast i vissa i lagen angivna former. Revisorn skall kunna utöva verksamheten såsom enskild näringsverksamhet eller i enkelt bolag. Han eller hon skall också kunna bedriva verksamheten i handelsbolag eller i aktiebolag.

Om revisorn utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare, skall han eller hon hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet avskild. Utövas revisionsverksamheten i handelsbolag eller i aktiebolag, får bolaget bedriva endast revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra företag vilka bedriver annan verksamhet än revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband därmed (9–11 §§ i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 187 och 188). Utredningen har dock inte lämnat något förslag om verksamhet i företag som revisionsbolaget äger andelar i.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* har anmärkt att den föreslagna lagtexten bör förtydligas så att det framgår att begränsningen av verksamhet i revisionsbolag gäller även dotterbolag till revisionsbolag. Övriga remissinstanser har inte invänt mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag

I vilka former skall revisionsverksamhet få bedrivas?

Revisionsuppdragets personliga karaktär har inte ansetts utgöra något hinder mot att en revisor utövar verksamheten i bolag. I lagstiftningen finns inte heller på andra områden något förbud mot att driva verksamheter av personlig karaktär, exempelvis advokatverksamhet, i bolagsform. Utgångspunkten bör alltså vara att en revisor, i likhet med varje

annan företagare, har rätt att själv bestämma företagsform. Den nuvarande bestämmelsen om att en revisor får bedriva revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag bör alltså bestå.

Det är numera möjligt att bedriva näringsverksamhet såsom enkelt bolag. Enkelt bolag är därför en tänkbar företagsform även för revisionsverksamhet. Detta bör lämpligen komma till uttryck i lagtexten.

Vilken verksamhet skall få förekomma i ett revisionsföretag?

Vi har i avsnitt 9.1 och 9.2 redogjort för vår uppfattning om vilken verksamhet en revisor bör få bedriva utöver revisionsverksamhet. Såsom där har framgått anser vi att det bör vara möjligt för en revisor att parallellt med revisionsverksamheten bedriva verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Det bör också finnas ett visst utrymme för revisorn att driva verksamhet som saknar naturligt samband med revisionsverksamhet ("sidoverksamhet").

I den utsträckning en revisor bör få bedriva sidoverksamhet är det dock angeläget att den bedrivs åtskilt från revisionsverksamheten. Om revisionsverksamhet och sidoverksamhet sammanblandas inom ramen för ett och samma företag, kan det skada omgivningens tilltro till revisorns självständighet. I den dagliga verksamheten kan hänsynen till sidoverksamheten gå ut över företagets revisionsverksamhet. I värsta fall kan de affärsrisker, som sidoverksamheten kan vara förenad med, vålla revisionsverksamheten skada. Till detta kommer att tillsynsmyndighetens tillsyn kan försvåras, bl.a. genom att redovisningen för de olika verksamhetsgrenarna blandas samman. Vi anser därför att revisionsverksamhet och sidoverksamhet över huvud taget inte bör få bedrivas inom en och samma rörelse eller inom en och samma juridiska person.

Särskilt om revisorer som utövar revisionsverksamhet såsom enskilda näringsidkare

Vad som nyss har sagts kan synas tala för att en revisor som utövar revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare över huvud taget inte borde få bedriva sidoverksamhet. En sådan ordning framstår dock som ett alltför långtgående ingrepp i näringsfriheten. Revisorn bör emellertid vara skyldig att hålla sidoverksamheten avskild från revisionsverksamheten, dvs. sidoverksamheten skall utövas i en separat rörelse. Detta är ägnat att stärka tilltron till revisorns självständighet och oberoende i revisionsverksamheten och ger också bättre förutsättningar för tillsynsmyndighetens arbete. Att revisionsverksamhet och sidoverksamhet måste utövas i två separata rörelser överensstämmer med den praxis som har utvecklats i tillsynen när det gäller revisors utövande av sidoverksamhet.

En verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet – såsom redovisning och rådgivning i skattefrågor – bör revisorn däremot få bedriva i samma rörelse som revisionsverksamheten. Detta överensstämmer väsentligen med vad som gäller i dag.

Särskilt om verksamheten i revisionsbolag

När revisionsverksamhet utövas i ett handels- eller aktiebolag tillgodoses intresset av att revisionsverksamhet och sidoverksamhet hålls i sär bäst genom att revisionsverksamheten utövas i ett separat bolag.

Om revisorn driver verksamheten i bolag, bör bolaget därför, förutom revisionsverksamhet, få utöva endast verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Sidoverksamhet bör bolaget alltså inte få utöva.

De hot mot revisorns oberoende som uppkommer om det i ett och samma bolag bedrivs både revisionsverksamhet och sidoverksamhet kan uppkomma också när sidoverksamheten bedrivs i ett annat bolag som revisionsbolaget helt eller delvis äger. Särskilt om sidoverksamheten i det andra bolaget är omfattande, finns det en risk för att hänsynen till denna verksamhet går ut över revisionsverksamheten i revisionsbolaget. Tillsynsmyndighetens möjligheter att ingripa är också begränsade, eftersom det andra bolaget inte står under tillsyn. Övervägande skäl talar därför för att ett revisionsbolag inte heller skall kunna inneha andelar i andra företag i vilka det bedrivs sidoverksamhet.

11.4 Regler om ägande av revisionsföretag

Regeringens förslag: Bolag i vilka revisionsverksamhet utövas skall ägas av revisorer. Ägandet skall kunna ha formen av indirekt ägande genom bolag. För ett sådant, mellan revisorn och revisionsbolaget inskjutet, bolag skall samma krav gälla i fråga om verksamheten som för ett revisionsbolag. Det inskjutna bolaget skall dock inte behöva driva någon egen revisionsverksamhet. Vidare skall vissa ledande befattningar i inskjutna bolag förbehållas revisorer. Även andra än revisorer skall, direkt eller genom bolag, få äga en begränsad andel av sådana bolag som registreras som revisionsbolag (13, 15–18 §§ i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i väsentliga delar med regeringens förslag (betänkandet s. 184–189).

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i denna del har tillstyrkt utredningens förslag. FAR har dock anfört att förslaget medför icke avsedda restriktioner avseende ägar- och anställningsförhållanden.

Svenska Revisorsamfundet SRS har uttalat att regleringen av det indirekta ägandet inte bör förhindra att verksamhet, förenlig med revisionsverksamhet, bedrivs i ett i förhållande till revisionsföretaget sidoordnat bolag i samma koncern.

Skälen för regeringens förslag

Vilka skall kunna ingå i ägarkretsen för ett revisionsföretag?

För att kvaliteten i revisionsverksamheten skall upprätthållas är det viktigt att det bestämmande inflytandet i revisionsföretagen förbehålls personer med insikt i de villkor som gäller för revisionsverksamhet. Det

är också väsentligt att för revisionen ovidkommande intressen inte tillåts influera verksamheten i ett revisionsföretag. Särskilt betydelsefullt är det givetvis att revisionsklienter inte ges möjlighet att påverka verksamheten i revisionsföretag. Mot den nu angivna bakgrunden är det enligt vår mening en naturlig utgångspunkt att ägandet av revisionsföretagen förbehålls revisorer.

I registrerade revisionsaktiebolag gäller i dag att en viss mindre andel av aktierna får innehas av andra personer än revisorer. Detta bör enligt vår mening gälla även i fortsättningen. Också dessa personer bör dock ha anknytning till verksamheten i bolaget. Av lagen bör därför framgå att ägare som inte är revisorer skall vara yrkesverksamma i revisionsbolaget eller i ett annat företag som ingår i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsbolaget.

En remissinstans har förordat att samma regler skall gälla för icke registrerade revisionsbolag som för registrerade revisionsbolag, dvs. viss andel av ägarna skall kunna utgöras av andra än revisorer. I lagstiftningsärendet har emellertid inte framkommit några särskilda skäl för detta. Tvärtom talar det förhållandet att icke-registrerade bolag inte står under tillsyn för att nuvarande ordning bör bestå. Vi är därför inte beredda att i detta sammanhang föreslå någon sådan förändring.

Indirekt ägande

Revisorsnämnden har i ett uppmärksammat avgörande konstaterat att – med den utformning som lagen om revisorer i dag har – kravet att revisionsföretag skall ägas av revisorer kan uppfyllas endast genom direkt ägande. Det innebär att det är inte möjligt att skjuta in en juridisk person mellan den fysiska personen och revisionsbolaget (s.k. indirekt ägande). Frågan är om denna ordning också är sakligt motiverad.

Det kan hävdas att sådant indirekt ägande riskerar att minska Revisorsnämndens möjligheter att utöva en effektiv tillsyn. Svåröverskådliga ägarförhållanden skapar ett större administrativt arbete vid kontrollen av ägarförhållanden och verksamhet. Vidare kan indirekt ägande leda till att revisorernas ägarinflytande ”späds ut”, något som kan påverka revisionsverksamhetens kvalitet.

Utredningen har emellertid angett några i och för sig legitima skäl för revisionsbolag att dela upp verksamheten på flera juridiska personer. Av dessa skäl kan nämnas behovet av s.k. namnskydd, pensionsreglernas utformning samt intresset av att på ett enkelt sätt kunna ändra kretsen av delägare. Till detta kommer att de risker som indirekt ägande medför kan motverkas genom att särskilda krav ställs på de bolag som skjuts in mellan revisorn och revisionsbolaget. Så kan t.ex. samma regler om ägande appliceras på de inskjutna bolagen som på revisionsbolag. Det bör också kunna krävas att de ledande befattningarna i flertalet av de inskjutna bolagen skall förbehållas revisorer. Om det ställs sådana krav på de inskjutna bolagen, kommer det alltid att vara revisorer som har det bestämmande inflytandet över verksamheten i revisionsbolaget. Vi föreslår därför att det i lagen lämnas utrymme för indirekt ägande av revisionsbolag.

Som ovan har framgått får i dag även andra än revisorer i viss utsträckning äga aktier i registrerade revisionsbolag. Enligt vår mening finns det

inte några bärande skäl för att den nyss föreslagna möjligheten att skjuta in ett eller flera bolag mellan delägare och revisionsbolag inte skulle gälla även sådana icke-revisorer. Att en revisionsverksamhet genom ägande underordnas en annan verksamhet som är av helt annat slag än revisionsverksamhet framstår dock som principiellt olämpligt. Ett villkor för att någon annan än en revisor skall kunna äga en andel i ett registrerat revisionsbolag och göra detta genom ett inskjutet bolag bör därför vara att det inskjutna bolaget inte bedriver någon sidoverksamhet.

Verksamhet i ägarbolag

En särskild fråga är vilka krav som skall ställas på verksamheten i ett inskjutet ägarbolag.

Såsom vi nyss har nämnt måste det anses olämpligt att ett bolag som bedriver revisionsverksamhet är underordnat ett bolag som bedriver verksamhet som saknar samband med revisionsverksamhet. Detta talar för att ett ägarbolag inte skall få bedriva annan verksamhet – utöver själva ägandet av revisionsbolag – än revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.

Utredningen har ansett att ägarbolag inte skall kunna bedriva, förutom ägandet av revisionsbolag, *enbart* verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Som skäl har utredningen angett att revisionsverksamhet inte bör vara underordnad konsultverksamhet. Enligt vår mening framstår det emellertid ett sådant förbud inte som lika angeläget som ett förbud för ägarbolag att bedriva sidoverksamhet, särskilt som det med vårt förslag inte kommer att finnas några begränsningar i möjligheterna för revisorer och revisionsbolag att själva ägna sig åt verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Det finns alltså inte tillräckliga skäl att förbjuda ägarbolag att bedriva *enbart* verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.

En annan fråga är om ett ägarbolag även bör få äga andelar i andra företag (som i så fall blir ”systerföretag” till revisionsbolaget). Något hinder mot att ägarbolaget äger andra revisionsbolag bör uppenbarligen inte finnas. Det finns enligt vår mening inte heller skäl att förhindra ägarbolag att äga bolag med verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Mera tveksamt är om ägarbolag bör ha möjlighet att äga andelar i företag i vilka förekommer verksamhet som varken är revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Verksamheten i den koncern, där revisionsbolaget ingår som dotterföretag, kan därigenom få sådan inriktning på sidoverksamhet att detta går ut över revisionsverksamheten. Eftersom varken ägarbolaget eller dotterföretaget kommer att stå under tillsyn kommer tillsynsmyndighetens möjligheter att ingripa mot missförhållanden av det slaget att vara begränsade. Vi föreslår därför att ägarbolag inte skall kunna inneha andelar i företag som bedriver annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.

Det bör här påpekas att mindre kapital- och fastighetsförvaltning, med anknytning till revisionsverksamheten, enligt vår uppfattning utgör sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (se

avsnitt 9.2). Vårt förslag förhindrar därför normalt inte att förvaltningen av den fastighet där revisionsverksamheten bedrivs förläggs till ett särskilt ”systembolag” till revisionsbolaget.

Andra gränser för koncernuppbyggnader

Enligt regeringens mening finns det inte skäl att begränsa revisionsbolagens möjligheter att bygga upp koncernstrukturer utöver vad som följer av ovan angivna begränsningar för verksamhetsformer och ägande. Tillsynsmyndigheten bör alltså inte kunna ingripa enbart på den grunden att en koncernstruktur är komplicerad och därmed försvårar en effektiv tillsyn. Tillsynens behov bör i stället tillgodoses genom den i avsnitt 8.2 och 8.3 föreslagna upplysningsskyldigheten.

12 Undantag från kraven på bosättning och yrkesverksamhet

12.1 Undantag från bosättningskravet vid ansökan om godkännande eller auktorisation

Regeringens förslag: Om det finns särskilda skäl, skall Revisorsnämnden kunna besluta om undantag från kravet på att den som ansöker om godkännande eller auktorisation skall vara bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (4 § andra stycket i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag (betänkandet s. 211 och 212).

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

Bakgrund: För att bli godkänd eller auktoriserad revisor måste sökanden vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska samarbetsområdet, EES (se 4 § första stycket 2 och 5 § lagen om revisorer). Sökanden får följaktligen inte vara bosatt utanför EES när ansökan skall behandlas. Däremot kan Revisorsnämnden medge att en revisor, som redan är godkänd eller auktoriserad, vid bosättning utanför EES får behålla godkännandet eller auktorisationen för viss tid (se 8 §).

Skälen för regeringens förslag: Enligt vår mening bör man i en reglering av ifrågavarande slag – rätt att utöva viss verksamhet – inte utan skäl göra åtskillnad mellan dem som redan har rätt att utöva verksamheten och dem som ansöker om att få en sådan rätt.

De nuvarande reglerna kan ge upphov till oskäliga effekter för personer som tjänstgör på en revisionsbyrå utanför EES, t.ex. hos en revisionsbyrås samarbetspartner i USA, vid den tidpunkt då de når upp till de krav som lagen ställer för godkännande eller auktorisation. Så länge den aktuella personen bor i USA kan han eller hon inte få godkännande eller auktorisation som revisor. Dispens från bosättningskravet kan ges först

om han eller hon flyttar tillbaka till Sverige, beviljas godkännande eller auktorisation och därefter flyttar tillbaka till USA. Sådana effekter kan undvikas om Revisorsnämnden får möjlighet att lämna undantag från bosättningskravet redan i samband med att en ansökan om godkännande eller auktorisation beviljas. Vi anser att det bör införas en sådan möjlighet.

12.2 Undantag från kravet på yrkesverksamhet i vissa fall

Regeringens förslag: Om det finns särskilda skäl, skall Revisorsnämnden kunna besluta om undantag från revisorslagens krav på att en revisor yrkesmässigt skall utöva revisionsverksamhet (4 § andra stycket i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 213 och 214).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller inte haft några invändningar mot det.

Bakgrund: För att bli godkänd eller auktoriserad revisor måste sökanden yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet (se 4 § första stycket 1 och 5 § i 1995 års revisorslag). En godkänd eller auktoriserad revisor som upphör att utöva revisionsverksamhet yrkesmässigt skall anmäla detta till Revisorsnämnden. Nämnden har då att ompröva godkännandet eller auktorisationen (se 23 §). Bestämmelserna syftar till att garantera att den som har godkänts eller auktoriserats som revisor upprätthåller viss kompetens. Bestämmelserna har konkretiserats i Revisorsnämndens föreskrifter. Den som vill bli godkänd eller auktoriserad revisor eller få fortsatt godkännande eller auktorisation måste enligt dessa föreskrifter under de fem senaste åren ha utövat yrkesmässig revision under minst 1 500 timmar (se 18 § RNFS 1997:1).

Liknande bestämmelser gällde innan lagen trädde i kraft (se 2 § första stycket 1 och 15 § första stycket 1 samt 24 § förordningen, 1973:221, om auktorisation och godkännande av revisorer). Regeringen hade möjlighet att ge dispens från bestämmelserna. Detta gjordes också, bl.a. när det gällde företrädare för FAR. Någon motsvarande dispensmöjlighet finns inte i revisorslagen.

Skälen för regeringens förslag: Vi delar den grundsyn som lagen ger uttryck för, nämligen att endast den som yrkesmässigt utövar revisionsverksamhet bör kunna vara auktoriserad eller godkänd revisor. I vissa fall kan det emellertid vara motiverat att göra undantag från detta krav.

Sådana undantag kan bl.a. vara motiverade i fråga om personer som arbetar på Revisorsnämndens kansli. För att Revisorsnämnden skall kunna fullgöra sin tillsynsverksamhet är det givetvis viktigt att nämnden kan anställa bl.a. personer med erfarenhet från revisionsverksamhet, dvs. godkända och auktoriserade revisorer (jfr Riksdagens Revisorers rapport 1999/2000:4 Revisorsnämnden – en tillsynsmyndighet s. 35). Sådana anställningar försvåras uppenbarligen om dessa personer i och med anställningen förlorar godkännande eller auktorisation som revisorer.

Undantag kan också vara motiverade i fråga om personer som är verksamma inom revisorsorganisationerna. För FAR och SRS är det av betydelse att de kan företrädas av personer som är auktoriserade eller godkända revisorer. På samma sätt som gäller för Revisorsnämnden skulle sannolikt rekryteringen av erfarna revisorer till olika befattningar inom organisationerna underlättas om det fanns en möjlighet att göra undantag från kravet på yrkesverksamhet. Detta är i sin tur ägnat att ge bättre förutsättningar för den kvalitetsutveckling av revisionsbranschen som organisationerna själva bedriver.

Mot denna bakgrund föreslår vi att det i lagen införs en möjlighet för Revisorsnämnden att, när det finns särskilda skäl, göra undantag från kravet på yrkesverksamhet.

13 Försäkringsplikt

Regeringens förslag: Kravet på att en revisor skall ha försäkring avseende den ersättningsskyldighet som han eller hon kan ådra sig begränsas till sådan verksamhet som utgör revisionsverksamhet (31 § i förslaget till revisorslag).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (betänkandet s. 172–174).

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation* har motsatt sig att försäkringsplikten begränsas till revisionsverksamhet. Förslaget har i övrigt inte mött några invändningar.

Bakgrund: En revisor och ett registrerat revisionsbolag skall enligt 19 § i 1995 års revisorslag teckna försäkring eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet. Systemet förutsätter således att den tecknade försäkringen – eller den ställda säkerheten – kan täcka inte bara förmögenhetsskador som kan uppkomma vid revision utan också skador som kan uppkomma vid annan verksamhet som faller in under den nuvarande, vidsträckta, definitionen av revisionsverksamhet, t.ex. rådgivning i redovisnings- eller skattefrågor. I praktiken fungerar systemet så att det är innehavaren av revisionsrörelsen eller revisionsbolaget som tecknar försäkring kollektivt för samtliga som är sysselsatta i rörelsen eller bolaget. Revisorsnämnden har fastställt en skala som anger det lägsta försäkringsbelopp som skall gälla per år för revisionsföretag med olika antal verksamma revisorer. För revisionsföretag i vilket antalet verksamma revisorer överstiger fem men understiger 50 skall försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 basbelopp per skada och 400 basbelopp per försäkringsår.

Skälen för regeringens förslag: Huvudsyftet med kravet på försäkring eller ställande av säkerhet är givetvis att täcka förmögenhetsskada vid revision. Med den ordning som nu gäller omfattar emellertid, såsom ovan har redovisats, kravet på försäkring även vissa andra verksamheter.

Det kan emellertid ifrågasättas om det är motiverat att i lag uppställa krav på försäkring eller säkerhet för andra verksamheter än ”revisionsverksamhet” (definierat på det sätt som vi har föreslagit i avsnitt 6.2).

Det särskilda samhällsintresse som kan motivera ett sådant lagkrav föreligger enbart i fråga om lagstadgad revision samt sådan rådgivning som har ett omedelbart samband med den (revisionsrådgivning). Visserligen kan det för såväl revisorn som uppdragsgivaren vara värdefullt att ett motsvarande ekonomiskt skydd finns även i anslutning till annat slag av verksamhet, t.ex. redovisningstjänster och skattekonsultationer. Från samhällssynpunkt är emellertid behovet avsevärt mindre. I sammanhanget bör också understrykas att det inte förekommer någon försäkringsplikt när exempelvis en redovisnings- eller skattekonsult lämnar biträde av motsvarande slag.

Företagarnas Riksorganisation har motsatt sig en begränsning av revisorernas revisionsplikt under hänvisning till att många revisionsklienter kommer att utgå från att revisorernas försäkringar gäller för revisorernas hela verksamhet. Enligt vår uppfattning utgör vad organisationen har anfört inte tillräckligt skäl att behålla en generell försäkringsplikt för revisorer.

Vår slutsats är att kravet på försäkring eller säkerhet bör begränsas till verksamhet som utgör revisionsverksamhet enligt den definition som vi nu föreslår, dvs. revision och revisionsrådgivning.

14 Kostnader

14.1 Kostnader för det allmänna

Förslagen kan inte antas medföra några ökade kostnader för det allmänna. Ikraftträdandet av de nya reglerna kan i och för sig medföra merarbete för Revisorsnämnden för framtagande av nya föreskrifter m.m. Därtill kommer ett visst merarbete i nya ärenden om förhandsbesked. Detta bör emellertid kunna hanteras inom ramen för befintliga resurser. Något behov av ytterligare resurser till nämnden torde alltså inte uppkomma.

14.2 Konsekvenser för små företag

I lagstiftningsärendet har gjorts en konsekvensanalys av de föreslagna reglernas effekter för små företags villkor. Analysen finns tillgänglig i ärendet. Deltagarna i remissmötet den 13 mars 2001 har getts tillfälle att lämna synpunkter på analysen.

Upplyningsplikt

En nyhet i förslaget är att företag som ingår i samma koncern som ett revisionsföretag skall vara skyldiga att efter begäran lämna Revisorsnämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde som företagen har tillhandahållit revisionsklienter. Det kan visserligen noteras att Revisorsnämnden redan inom ramen för gällande tillsynsregler kan begära upplysningar av detta slag från revisionsföretag. I det enskilda

fallet kan dock den föreslagna regeln innebära ett visst merarbete för företaget.

Vidare föreslås att revisorer och registrerade revisionsbolag skall vara skyldiga att självmant underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i revisionsgruppen. En sådan bestämmelse torde ge upphov till visst merarbete när de nya reglerna träder i kraft men därefter enbart vid omstruktureringar inom revisionsgruppen. De mindre revisionsbolagen ingår sällan i några större eller skiftande revisionsgrupper och torde därför knappast beröras av förslaget.

Rådgivningsverksamhet

Ett förbud mot rådgivning utöver den egentliga revisionsverksamheten skulle kunna innebära att de små företagen fick ökade kostnader, eftersom de i så fall skulle tvingas köpa motsvarande tjänster från konsulter som inte redan känner företaget och dess verksamhet. I lagrådsremissen görs det ställningstagandet att revisorer skall ha möjlighet att vid sidan av revisionsverksamheten i viss utsträckning ägna sig åt fristående rådgivning. Revisionsföretag kommer alltså att ha samma möjligheter som i dag att kombinera revisionsverksamhet med viss annan verksamhet (se dock nedan angående analysmodellen). De förslag som läggs fram i denna del innebär inte några kostnadsökningar för mindre företag.

Analysmodellen

I förslaget tydliggörs att en revisor skall vara objektiv och självständig. Kravet kombineras med en analysmodell som ålägger en revisor att analysera sitt oberoende och att avgå från uppdraget om det finns omständigheter som ger anledning att ifrågasätta revisorns oberoende.

Svenska Revisorsamfundet SRS har menat att tillämpningen av de nya reglerna kan göra mindre rådgivningsuppdrag (förfrågningar) olönsamma. Om revisorn åläggs att analysera och dokumentera oberoendesituationen i sådana fall, kan det leda till att revisorn avböjer uppdraget. Detta kan leda till att klienten vänder sig till en annan konsult, med ökade kostnader som följd. Om analysmodellen inte innebär någon ändring av gällande rätt, bör dock kostnaden inte bli så stor.

FAR har framhållit att det är viktigt att lagstiftaren verkligen poängterar att analysmodellen inte innehåller annat än en systematisering av och tydligare riktlinjer för oberoendeprovningen. Annars kan kostnadskonsekvenser uppkomma.

Enligt vår mening skiljer sig de nya reglerna i denna del från hittills gällande rätt enbart genom sin större tydlighet. Ibland kan den föreslagna analysen visserligen leda till att revisorn inte kan tillhandahålla en viss fristående rådgivning. Enligt vår bedömning torde dock de föreslagna lagreglerna sammantagna inte annat än marginellt förändra de mindre företagens möjligheter att använda sig av revisorernas sakkunskap i frågor som ligger utanför den egentliga revisionsverksamheten.

Organisatoriska förutsättningar

I förslaget ingår en allmänt hållen regel enligt vilken revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet så långt möjligt kan säkerställas.

Svenska Revisorsamfundet SRS har menat att kravet får betydelse för revisionsbyråerna, men inte i någon särskilt stor omfattning.

Vi kan konstatera att regler om revisorers oberoende förutsätter kvalitetsäkrande åtgärder av olika slag. För små revisionsföretag kan det röra sig om att rådgöra med revisorer som är verksamma i andra revisionsföretag och att ordna ömsesidiga kvalitetskontroller. Detta ligger i linje med EG-kommissionens rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision samt den rekommendation om revisorers oberoende som är under utarbetande. Förslaget ligger också väl i linje med befintlig god revisorssed. Det kan dock inte uteslutas att kravet på kontrollåtgärder i enskilda fall leder till kostnadsökningar för mindre revisionsföretag, särskilt sådana som enbart består av någon enstaka revisor. Storleken av dessa kostnader är enligt vår bedömning inte möjlig att precisera.

Dokumentationsskyldighet

Vi föreslår en ny lagbestämmelse om att en revisor skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla den information som krävs för att revisorns arbete, opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Bestämmelsen har en direkt motsvarighet i den ovan nämnda EG-rättsliga rekommendationen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall kunna föreskriva om undantag.

I praktiken innebär förslaget att en redan i dag gällande dokumentationsskyldighet utvidgas till att avse förhållanden som är av betydelse för oberoendeprovningen. De datorstödda s.k. arbetsprogram, som utgör ett vanligt hjälpmedel för revisorerna i deras arbete, innehåller rutiner för dokumentation. Bl.a. mot den bakgrunden bedömer vi att den utökade dokumentationsskyldigheten inte får några mer betydande kostnadskonsekvenser för företagen. Såsom har berörts i avsnitt 10.4 är det vår avsikt att det skall kunna göras undantag från kraven på dokumentation när det gäller rådgivning av enklare slag.

Sammanfattning

Enligt vår mening kan förslagen inte antas få några beaktansvärda kostnadskonsekvenser. I några delar kan vissa merkostnader komma att uppstå för revisionsföretagen, kostnader som kan komma att påverka det pris som revisionsklienten betalar för revisorstjänster. Företagens revisionskostnader kan dock inte antas komma att öka annat än i marginell omfattning.

15 Ikraftträdande

De nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt, lämpligen den 1 januari 2002. Vi återkommer i författningskommentaren till frågan om behovet av övergångsbestämmelser.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till revisorslag

Med hänsyn till omfattningen av de ändringar som föreslås har det ansetts lämpligast att ersätta den nuvarande lagen (1995:528) om revisorer med en helt ny lag. Åtskilliga bestämmelser i den nya lagen överensstämmer dock i sak med 1995 års lag (se beträffande dessa bestämmelser prop. 1994/95:152 Regler för godkända och auktoriserade revisorer).

Allmänna bestämmelser

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. godkännande och auktorisation av revisorer (4–8 §§),
3. revisionsföretag (9–14 §§),
4. registrering av revisionsbolag (15–18 §§),
5. huvudansvarig i revisionsverksamhet (19 §),
6. giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering (20 §),
7. vad revisorer och registrerade revisionsbolag skall iaktta i verksamheten (21–31 §§),
8. tillsyn (32–35 §§),
9. upphävande, varning, straffavgift och erinran (36–39 §§), samt
10. överklagande m.m. (40–45 §§).

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 1 § i 1995 års lag. Texten har genomgått vissa mindre ändringar i syfte att den bättre skall återge revisorslagens huvudsakliga innehåll.

2§

I denna lag avses med

1. *revisor*: godkänd eller auktoriserad revisor,
2. *godkänd revisor*: revisor som har godkänts enligt 4 § eller äldre bestämmelser,
3. *auktoriserad revisor*: revisor som har auktoriserats enligt 5 § eller äldre bestämmelser,
4. *revisionsföretag*: en enskild näringsverksamhet, ett enkelt bolag, ett handelsbolag eller ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i,
5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 15 eller 16 § eller enligt lagen (1995:528) om revisorer,
6. *revisionsgrupp*: en grupp av företag som består av minst ett revisionsföretag och minst ett annat företag som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsföretaget,
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 ägnad att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

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

8. *revisionsklient*: den som uppdrar åt någon annan att utföra revisionsverksamhet.

(Jfr 2 § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som delvis motsvarar 2 § i 1995 års lag, innehåller ett antal definitioner.

Punkten 1 har inte genomgått någon förändring.

I punkten 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till 1995 års lag om revisorer finns en föreskrift som generellt likställer revisor som har godkänts eller auktoriserats enligt äldre bestämmelser med revisorer som har godkänts enligt de nya bestämmelserna. Någon motsvarande bestämmelse föreslås inte tas in i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till den nya lagen. I stället definieras godkänd revisor i förevarande paragrafs *punkt 2* som ”revisor som har godkänts enligt 4 § eller äldre bestämmelser”. Med ”äldre bestämmelser” avses 4 § i 1995 års lag om revisorer och 15 § förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer.

I *punkten 3* ges motsvarande definition av ”auktoriserad revisor.

Punkten 5 innehåller en definition av ”registrerat revisionsbolag.”

Begreppet revisionsföretag

I *punkten 4* definieras vad som är ett revisionsföretag. Den nya definitionen motsvarar vad som avses med revisionsföretag enligt 1 § 3 jämförd med 1 § 2 i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering. I lagtexten har klargjorts att revisionsverksamhet även kan bedrivas i enkelt bolag (om enkelt bolag, se 1 kap. 3 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag).

Begreppet revisionsgrupp

I *punkten 6* definieras begreppet revisionsgrupp. Begreppet återkommer bl.a. i bestämmelserna om revisors skyldighet att avgå eller avböja revisionsuppdrag i 24 §. Begreppets betydelse ligger bl.a. däri att också omständigheter som är hänförliga till personer inom revisionsgruppen måste beaktas vid bedömningen av om revisorn är skyldig att avgå eller avböja uppdraget.

Enligt definitionen, som i huvudsak motsvarar vad som avses med revisionsorgan enligt 1 § 4 i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1), avses med revisionsgrupp en grupp av företag som ”får anses” stå i visst nära förhållande till varandra. Det i Revisorsnämndens föreskrifter använda uttrycket ”kan uppfattas” har bytts ut mot ”får anses” för att markera att mindre vikt än tidigare skall fästas vid det intryck som viss anknytning mellan olika företag ger utåt. Minst ett av företagen som bildar en revisionsgrupp måste utgöra ett revisionsföretag (jfr punkten 4).

Anknytningen mellan företagen kan bestå i gemensamt ägande. Ett tydligt exempel på en revisionsgrupp är när ett revisionsföretag och andra företag ingår i en koncern. Också när företagen är i huvudsak gemensamt ägda utan att det är fråga om ett koncernförhållande, före-

ligger en revisionsgrupp. En revisionsgrupp föreligger också när det råder nära släktskap mellan ägarna till två företag, t.ex. när två makar äger en revisionsbyrå respektive en bokföringsbyrå.

Anknytningen mellan företagen kan också grunda sig på avtal, i första hand avtal om samarbete mellan företagen med åligganden för parterna att ömsesidigt förmedla uppdrag och att dela på arvoden eller resultatet. Även andra slag av avtal som innebär att företagen i ekonomiskt hänseende kommer att framstå som en enhet kan medföra att företagen får anses ingå i samma revisionsgrupp.

Det är inte nödvändigt att avtalet har formaliserats, getts skriftlig form eller löpt under någon längre tid. Även om avtalet enbart kommer till uttryck i ett faktiskt samarbete kan det alltså i vissa fall leda till att de berörda företagen anses som en revisionsgrupp. Enbart det förhållandet att ett revisionsföretag reviderar redovisning som har upprättats av ett annat revisionsföretag som i sin tur reviderar redovisning som det förstnämnda revisionsföretaget har upprättat innebär dock inte att företagen ingår i samma revisionsgrupp. En annan sak är att sådana omständigheter ändå kan vara ägnade att rubba tilltron till revisorns opartiskhet och självständighet och därför nödvändiggöra särskilda åtgärder (jfr 24 §). Inte heller det förhållandet att ett revisionsföretag under en längre tid har anlitat ett advokatföretag för olika uppdrag kan ensamt leda till att revisionsföretaget och advokatrörelsen skall anses utgöra en revisionsgrupp.

Anknytningen mellan företagen kan också utgöras av administrativt samarbete, t.ex. gemensamma ledningsfunktioner eller olika former för kontorsgemenskap vilka i det enskilda fallet ger en utomstående intrycket av att det rör sig om ett enda företag. Om två företag regelmässigt delar på personal för rådgivning och granskning eller har gemensamt telefonnummer och gemensam reception, torde regelmässigt föreligga en revisionsgrupp.

En revisionsgrupp föreligger också när företagen ”av annan anledning” får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I första hand avses härmed de fall då företagen associeras med varandra på grund av firmagemenskap. Ett exempel är när det dominerande ordet i företagets firma kombineras med revision och olika slag av konsultverksamhet, t.ex. Waterhouse (revisionsbyrå) och Waterhouse Konsulter. Gemensam marknadsföring och annat gemensamt agerande på marknaden som för en utomstående får företagen att framstå som en enhet kan också utgöra sådan ”annan anledning” som sägs i lagtexten.

Även om ingen av de hittills nämnda faktorerna, beaktade var för sig, ger anledning att bedöma företagen som en revisionsgrupp, kan företagen ändå anses utgöra en revisionsgrupp om de vid en samlad bedömning framstår som en enhet.

Begreppet revisionsverksamhet

I *punkten 7* definieras begreppet revisionsverksamhet. Definitionen har behandlats i avsnitt 6.2.

Definitionen av begreppet revisionsverksamhet är snävare än de definitioner som tidigare har varit gängse. Med revisionsverksamhet avses en-

dast vissa slag av granskningsuppdrag jämte visst annat biträde ("revisionsrådgivning") som anknyter till sådana granskningsuppdrag.

För att ett granskningsuppdrag skall omfattas av definitionen fordras att det avser granskning av förvaltning eller granskning av ekonomisk information. Granskningen skall vara föreskriven i författning, bolagsordning, stadgar eller avtal. Den skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling. Denna handling skall vara ägnad att utgöra bedömningsunderlag även för annan än uppdragsgivaren. Samtliga dessa rekvisit är givetvis uppfyllda i fråga om lagstadgad revision enligt t.ex. aktiebolagslagen eller föreningslagen och i fråga om allmän och särskild granskning enligt aktiebolagslagen. Bland andra granskningsuppdrag som också regelmässigt faller in under begreppet revisionsverksamhet kan följande nämnas

- * lagstadgade tilläggsuppdrag enligt aktiebolagslagen, Finansinspektionens föreskrifter m.fl. författningar,

- * tilläggsuppdrag som grundas på avtal mellan det granskade företaget och någon annan än revisorn (t.ex. Stockholmsbörsens noteringsavtal),

- * andra uppdrag som följer av att revisionsklienten i förhållande till tredje man har åtagit sig att låta revisor eller annan granska visst eller vissa förhållanden i företaget, t.ex. s.k. revisorsintyg,

- * andra liknande granskningsuppdrag som fullgörs i enlighet med föreskrifter i revisionsklientens stadgar.

Med "stadgar" avses bl.a. stadgar för ekonomiska och ideella föreningar, avtal som ligger till grund för handelsbolag samt stiftelseförordningen.

Om revisorns utlåtande är avsett endast för uppdragsgivarens interna bruk, omfattas uppdraget inte av begreppet revisionsverksamhet. Internrevision och liknande granskningsverksamhet som sker på uppdrag av företagsledningen och enbart kommer att redovisas till företagsledningen faller således utanför begreppet. Det gäller även om granskningsrapporten senare, på grund av tillkommande omständigheter, används externt. Är utlåtandet däremot redan från början avsett att utgöra bedömningsunderlag även för andra än uppdragsgivaren, omfattas uppdraget av begreppet.

Till revisionsverksamhet räknas också rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen. Bakgrunden är att det av revisorns skyldighet att fullfölja sitt granskningsuppdrag under iakttagande av god revisors- och revisionssted följer inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar avseende bolagets redovisning och förvaltning. Rådgivning och övrigt biträde som en revisor lämnar i anslutning till granskningen och som har ett på detta sätt nödvändigt samband med granskningsuppdraget är alltså att anse som revisionsverksamhet.

Av definitionen följer motsatsvis att s.k. fristående rådgivning och annat biträde utan nära samband med ett av revisorn utövat granskningsuppdrag inte utgör revisionsverksamhet.

Begreppet revisionsklient

I *punkten 8* definieras begreppet revisionsklient. Som revisionsklient räknas inte bara de som ger ett uppdrag om revision i egentlig mening utan alla som ger revisorn granskningsuppdrag som ryms inom *punkten 7*.

Revisorsnämnden

3 §

Revisorsnämnden skall

1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,
2. utöva tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag,
3. pröva frågor om disciplinära åtgärder, samt
4. ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Ytterligare bestämmelser om Revisorsnämnden får meddelas av regeringen.

(Jfr 3 § i utredningens förslag.)

Paragrafen redovisar de åligganden som Revisorsnämnden har. Uppräkningen är fullständig.

Första stycket 1 överensstämmer med hittills gällande rätt.

I *punkten 2* regleras Revisorsnämndens tillsynsansvar. Den frågan har behandlats i avsnitt 7. Tillsynsansvaret omfattar revisorer och registrerade revisionsbolag. Detta överensstämmer i sak med vad som gäller enligt 3 § i 1995 års lag. I klagörande syfte har ordet ”registrerade” införts framför ordet ”revisionsbolag”. Revisorsnämndens tillsyn avser efterlevnaden av alla normer som särskilt gäller för revisorer, dvs. vad som utgör god revisorssed och god revisions sed (se nedan om *punkten 4*). Revisorsnämndens uppgift är alltså att tillse att revisorer utför uppdrag i revisionsverksamhet (jfr 2 § 7) med den kvalitet som god revisions sed kräver och att utöva tillsyn över att revisorer och registrerade revisionsbolag följer de väsentligen yrkesetiska normer som utgör god revisorssed.

Vad gäller verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet – exempelvis skatterådgivning – avser Revisorsnämndens tillsyn enbart att revisorer följer de yrkesetiska normer som gäller för dem (god revisorssed). En följd av detta är att tillsynen i den delen normalt inte innefattar någon kvalitetsgranskning.

Bestämmelserna om discipliningripanden i 36 § ger Revisorsnämnden utrymme att agera när revisorn har åsidosatt sina skyldigheter som revisor, t.ex. genom att bryta mot revisorslagen. Revisorsnämndens skyldigheter på detta område kommer till uttryck i *punkten 3*.

I *punkten 4* behandlas Revisorsnämndens ansvar för god revisorssed och god revisions sed. Enligt 3 § i 1995 års lag har Revisorsnämnden att utveckla och främja god revisorssed. Vad som avses med uttrycket ”utveckla och främja” har dock varit oklart. I den nya paragrafen används i stället uttrycket ”ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt”. Avsikten är att den goda seden på området liksom hittills skall utvecklas bl.a. genom rekommendationer

och liknande uttalanden från revisorsorganisationerna. Revisorsnämnden skall emellertid, i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt. Revisorsnämnden får härigenom ett tolkningsföreträde vad gäller innehållet i god revisions- sed och god revisorssed. Ytterst bestäms dock innehållet i god revisors- sed och god revisions sed av domstol.

God revisorssed syftar främst på normer – såväl författningsbestäm- melser som i praxis utvecklade normer – för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (etiska normer), medan god revisions sed avser motsvarande normer för hur revisionsuppdrag skall utföras. Det brukar anses att god revisorssed omfattar även god revisions sed. För att undvika missförstånd anges i den nya lagtexten båda begreppen.

Godkännande och auktorisation av revisorer

4 §

För att bli godkänd revisor skall sökanden

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekono- miska samarbetsområdet,
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 rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
5. 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.

(Jfr 4 § i utredningens förslag.)

Första stycket överensstämmer med 4 § i 1995 års lag. Vid avfattning- en av den tredje punkten har hänsyn tagits till vad regeringen föreslår i prop. 2000/01:105 Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.

I *andra stycket*, som saknar tidigare motsvarighet, ges en möjlighet att göra undantag från kraven på yrkesverksamhet respektive bosättning i första stycket 1 och 2. Frågan har behandlats i avsnitten 12.1 och 12.2.

Möjligheten till undantag från kravet på yrkesverksamhet är avsedd att kunna tillämpas på personer som, trots att de inte yrkesmässigt utövar revisionsverksamhet, i stor utsträckning sysslar med utvecklandet av och information om revision och redovisning. Härigenom blir det t.ex. möjligt för de båda branschorganisationerna FAR och SRS att låta sig företrädas av personer som är godkända revisorer. Bestämmelsen ger också utrymme för en svensk revisor att ta anställning hos någon interna- tionell revisorsorganisation utan att förlora sitt godkännande. Undantag bör också kunna göras för personer som anställs hos Revisorsnämnden eller Bokföringsnämnden.

Möjligheten att göra undantag från kravet på bosättning är avsedd att kunna tillämpas på bl.a. personer som i slutskedet av sin praktiktid är verksamma på en revisionsbyrå utanför EES.

Det finns självfallet inget hinder mot att tillämpa bestämmelsen på personer som vid tiden för bestämmelsens ikraftträdande redan har förlorat sitt godkännande som revisor därför att det hittills har saknats en bestämmelse av detta slag.

5 §

För att bli auktoriserad revisor skall sökanden uppfylla de krav som anges i 4 § 1–3 och 5 samt hos Revisorsnämnden ha avlagt högre revisorexamen.

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

(Jfr 5 § i utredningens förslag.)

Första stycket överensstämmer med 5 § i 1995 års lag.

I *andra stycket*, som inte har någon tidigare motsvarighet, ges en möjlighet att göra undantag från kraven på yrkesverksamhet och bosättning i samband med auktorisation (jfr kommentaren till 4 § andra stycket).

6 §

Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § 4 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, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 6 § i 1995 års lag.

7 §

Det krav på högre revisorsexamen som ställs upp i 5 § skall anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 7 § i 1995 års lag.

8 §

Revisorsnämnden får, om det finns särskilda skäl, tillåta en revisor att under viss tid behålla godkännande eller auktorisation vid bosättning utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 8 § i 1995 års lag.

Revisionsföretag; verksamhetsformer, verksamhet och ägande

Tillåtna verksamhetsformer

9 §

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

(Jfr 8 a § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar delvis 16 § första stycket i 1995 års lag.

I paragrafen ges en uttömmande uppräkningslista av de företagsformer i vilka revisionsverksamhet (jfr 2 § 4) får bedrivas. I lagtexten klargörs bl.a. att en revisor får bedriva revisionsverksamhet också i enkelt bolag. I så fall måste emellertid också de övriga bolagsmännen vara revisorer.

Verksamhet i enskild firma eller enkelt bolag

10 §

En revisor som utövar revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i enkelt bolag skall hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet avskild från denna.

Endast en revisor får vara prokurist i revisionsverksamheten.

(Jfr 8 b § i utredningens förslag.)

Paragrafen saknar tidigare motsvarighet.

Första stycket innehåller en bestämmelse om att revisionsverksamhet skall hållas avskild från annan verksamhet som revisorn bedriver och som saknar naturligt samband med revisionsverksamheten. Skälen till bestämmelsen har behandlats i 11.3.

Bestämmelsen är tillämplig på revisorer som bedriver verksamhet såsom enskilda näringsidkare eller tillsammans med andra revisorer i enkelt bolag. Liknande bestämmelser för verksamhet som bedrivs i aktiebolag eller handelsbolag finns i 11 §.

Paragrafen reglerar inte i vilken utsträckning en revisor över huvud taget kan ägna sig åt annan verksamhet än revisionsverksamhet; de begränsningar som gäller i det avseendet finns i stället i 29 §. I den mån revisorn bedriver verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet och inte heller har ett naturligt samband med revisionsverksamhet måste han eller hon dock, enligt förevarande paragraf, under alla förhållanden hålla den verksamheten avskild från revisionsverksamheten, såväl synbart som faktiskt. Bedriver revisorn de båda verksamheterna parallellt i samma byggnad, skall det av lokaler, skyltning, annonsering m.m. framgå för en utomstående att det är fråga om två skilda verksamheter. Bokföring och

redovisning skall skiljas åt så långt detta är förenligt med god redovisningssed (jfr 6 kap. 4 § bokföringslagen [1999:1078]).

Verksamheter som "har ett naturligt samband med" revisionsverksamhet kan förenas i samma rörelse som revisionsverksamheten. För att en verksamhet skall ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet fordras inte att den har anknytning till den revisionsverksamhet som revisorn bedriver. Den måste emellertid vara av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. Hit hör t.ex. rådgivning inom områdena redovisning och beskattning. Vid bedömningen av vilka verksamheter som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet är det naturligt att utgå från revisorns kärnområde, den lagstadgade revisionen, och till detta lägga vissa av de ytterligare verksamhetsområden som en auktoriserad eller godkänd revisor till följd av de lagstadgade kraven på teoretisk och praktisk utbildning är särskilt skickad för. Därvid måste också den fortlöpande yrkesutvecklingen beaktas, såväl nationellt som internationellt. Utvecklingen på IT-området utgör ett exempel på hur ny teknik har inneburit avsevärda förändringar av revisorns granskningsuppgifter, t.ex. behov av specialistkompetens vad gäller granskning av tillförlitligheten i datorbaserade redovisningssystem. Rådgivning och liknande verksamhet inom IT-området med nära koppling till redovisning och revision utgör därmed också exempel på verksamhet som kan anses ha "ett naturligt samband" med revisionsverksamhet. En liknande utveckling kan också förutses på andra områden, t.ex. i frågor om miljöredovisning och miljörevision. Ett annat exempel på en verksamhet som kan anses ha ett nära samband med revisionsverksamhet är utgivning av egenproducerade skrifter inom revision, redovisning och beskattning. Ytterligare exempel är programutveckling och utbildning inom de nämnda områdena. Ligger verksamheten vid sidan av en revisors naturliga verksamhetsområde kan den däremot inte anses ha "ett naturligt samband" med revisionsverksamhet. Det gäller även om den rymmer enstaka moment där en revisor i allmänhet har särskild kompetens.

Kapital- och fastighetsförvaltning av mindre omfattning med en reell anknytning till revisionsföretaget får anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Åtgärder som en revisor vidtar för att förvalta likvida rörelsetillgångar eller den fastighet där revisionsverksamheten bedrivs kan alltså ske inom ramen för den verksamhet i vilken revisionsverksamheten bedrivs.

I *andra stycket* föreskrivs att endast en revisor får vara prokurist i revisionsverksamheten.

Verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag

11 §

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 13 § *andra stycket*.

(Jfr 8 c § första stycket i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller den grundläggande bestämmelsen om vilken verksamhet som får bedrivas i ett revisionsföretag som är handelsbolag eller aktiebolag. Bestämmelsen, som är ny och har behandlats i avsnitt 11.3, avser såväl registrerade som icke registrerade revisionsbolag. Gränsdragningen – mellan å ena sidan revisionsverksamhet och annan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet och å andra sidan annan verksamhet ("sidoverksamhet") – är densamma som i föregående paragraf (se kommentaren till 10 §). Bestämmelsen är inte avsedd att hindra normal förvaltning av de tillgångar som revisionsföretaget innehar och som hänför sig till rörelsen.

Såsom framgår av andra meningen får ett revisionsbolag inte heller inneha andelar i andra företag än sådana företag som avses i 13 § andra stycket.

Revisors anställning

12 §

En revisor får endast vara anställd hos ett revisionsföretag eller sådant bolag som avses i 13 § andra stycket.

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

(Jfr 17 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 17 § i 1995 års lag. Den har dock kompletterats så att det framgår att en revisor får vara anställd även i ett "ägarbolag". Övriga ändringar är av redaktionellt slag.

Ägande av handelsbolag eller aktiebolag

13 §

En revisor får, om inte annat följer av 15 eller 16 §, utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande båda villkor är uppfyllda:

1. Bolaget ägs av revisorer.
2. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Vid tillämpningen av första stycket 1 skall med 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.

Vid tillämpningen av första och andra styckena beaktas inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

(Jfr 8 c § andra och tredje styckena i utredningens förslag.)

Paragrafen behandlar ägandet och ledningen av aktiebolag och handelsbolag där revisionsverksamhet utövas (jfr avsnitt 11.3). Den överensstämmer delvis med de föreskrifter som Revisorsnämnden tidigare har meddelat på detta område.

Enligt *första stycket* får, som huvudregel, endast revisorer vara delägare respektive ställföreträdare för revisionsbolag. Av 15 och 16 §§ följer att det i registrerade revisionsbolag kan göras visst avsteg från denna regel.

Såsom framgår av *andra stycket* är det i viss utsträckning också möjligt för en juridisk person att vara ägare till ett revisionsföretag (s.k. indirekt ägande). En första förutsättning för det är att ägarbolaget i sin tur ägs, direkt eller genom bolag, av revisorer. Någon begränsning av antalet sådana ägarbolag som får sättas in mellan revisorn och revisionsverksamheten har inte uppsatts. Detta framgår av uttryckssättet ”ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktiebolag”. Vidare fordras att ägarbolaget uppfyller verksamhetsvillkoren i 11 §, dvs. ägarbolaget får inte driva någon annan verksamhet än revisionsverksamhet och sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Härutöver får ägarbolaget inneha – och därmed också förvalta – andelar i andra företag men det får i så fall enbart vara fråga om andelar i revisionsföretag eller annat ägarbolag som uppfyller de krav som ställs på ägarbolag. Slutligen förutsätts att vissa ledande befattningar i de överordnade bolagen innehas av revisorer.

Vad som nu har sagts innebär för det första att ett bolag som självt driver sidoverksamhet inte kan vara ägare till ett revisionsföretag, oavsett om samtliga delägare eller bolagsmän är revisorer. Endast revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet samt innehav och förvaltning av andelar i revisionsföretag eller ”ägarbolag” får förekomma.

Bestämmelserna innebär för det andra att andra än revisorer inte får vara delägare eller bolagsmän i de koncernuppbyggnader som i och för sig är möjliga. I den delen gäller dock enligt 15 och 16 §§ särskilda regler för registrerade revisionsbolag. Andra än revisorer kan sålunda äga del i revisionsföretag och ägarbolag i den utsträckning de nämnda lagrummen, och i förekommande fall Revisorsnämnden, tillåter det.

Revisionsverksamhet i en annan stat

14 §

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet trots att villkoren i 10, 11 och 13 §§ inte är uppfyllda.

(Jfr 16 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 16 § andra stycket i 1995 års lag. Det första stycket i den paragrafen har ersatts av de nya paragraferna 11 och 13 §§. I den nya 14 § har därför intagits hänvisningar till dessa paragrafer.

Registrering av revisionsbolag

Handelsbolag

15 §

Ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 11 och 13 §§ och inte är i konkurs eller likvidation.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist bevilja undantag från villkoren i 13 §. En majoritet av bolagsmännen skall dock alltid utgöras av revisorer. Om det finns endast två bolagsmän, måste minst en av dem vara revisor.

(Jfr 9 § i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om villkoren för att ett handelsbolag som bedriver revisionsverksamhet skall få registreras.

Första stycket motsvarar i sak 9 och 10 §§ i 1995 års lag. I 10 § i 1995 års lag är villkoren för registrering delvis knutna till innehållet i bolagsavtalet. Denna anknytning till bolagsavtalet återfinns inte i den nya lagtexten, eftersom den inte har ansetts fylla någon praktisk funktion. Avgörande för om registrering får ske är de faktiska förhållandena och inte vad som anges i bolagsavtalet.

Första meningen i paragrafens *andra stycke* motsvarar i huvudsak 10 § andra stycket i 1995 års lag. Genom de sista två meningarna, som saknar motsvarighet i 1995 års lag, begränsas Revisorsnämndens möjligheter att tillåta undantag från huvudregeln. Bestämmelsen kommer härigenom att motsvara vad som gäller för registrerade aktiebolag (jfr 16 §).

Aktiebolag

16 §

Ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 11 och 13 §§ och inte är i konkurs eller likvidation.

Om följande fyra förutsättningar är uppfyllda, får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag, trots att villkoren i 13 § inte är uppfyllda:

1. Minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetallet 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 affärsmässiga gemenskap 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.

(Jfr 10 § i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka villkor som gäller för att ett aktiebolag som driver revisionsverksamhet skall få registreras.

Första stycket motsvarar i sak den bestämmelse som hittills har funnits i 9 § i 1995 års lag.

Andra stycket motsvarar väsentligen de bestämmelser som hittills har funnits i 11 § i 1995 års lag. I den paragrafen har funnits bestämmelser om att bolagsordningen i ett registrerat revisionsaktiebolag måste ha visst innehåll. I de nya bestämmelserna saknas, med ett mindre undantag, anknytningen till bolagsordningen. Avgörande för om registrering kan ske är inte bolagsordningens innehåll utan om de faktiska förhållandena motsvarar vad som sägs i paragrafen.

När det gäller andra ägare än revisorer har begränsningen i 1995 års lag att dessa skall vara ”verksamma i bolaget” gjorts mindre restriktiv. Andra ägare än revisorer måste enligt den nya bestämmelsen vara yrkesverksamma i ett företag som på grund av ägarförhållanden ingår i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsaktiebolaget. Härigenom blir det möjligt för den som inte är revisor att vara delägare i ett registrerat revisionsaktiebolag utan att vara anställd i revisionsaktiebolaget. Delägaren kan vara anställd i ett inskjutet ägarbolag, som säljer dennes tjänster till revisionsbolaget.

17 §

Vid tillämpningen av 16 § andra stycket 1 skall med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 13 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägas av revisorer eller av annat ägarbolag och endast tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Vid tillämpningen av 16 § 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.

(Jfr 10 § i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller anvisningar om hur 16 § skall tillämpas.

I *första och andra styckena*, som saknar tidigare motsvarighet, fastslås i vilken utsträckning de krav som uppställs i andra stycket 1 och 2 vad gäller bolagets ägarkrets kan tillgodoses genom indirekt ägande, dvs. genom att de i andra stycket angivna personerna skjuter in ett eller flera bolag mellan sig och revisionsbolaget.

Första stycket behandlar revisorers indirekta ägande. Bestämmelserna skall ses mot bakgrund av 16 § andra stycket 1 som innebär att minst tre fjärdedelar av revisionsbolaget måste ägas av revisorer. Vid tillämp-

ningen av den bestämmelsen skall också andelar som revisorer äger indirekt, genom inskjutna bolag, anses ägas av revisorer. Detta förutsätter dock att de inskjutna bolagen uppfyller vissa i lagen angivna krav. Utgångspunkten är att de inskjutna bolagen skall uppfylla de villkor som i 13 § andra stycket uppställs för s.k. ägarbolag. Det innebär att de inskjutna bolagen skall ägas helt och hållet av revisorer, att de inte får bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband därmed eller ägande av revisionsbolag samt att deras styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer. Kravet på att revisorer skall äga bolaget hindrar dock inte att det inskjutna bolaget helt eller delvis ägs av ett annat inskjutet bolag under förutsättning att även det bolaget uppfyller de i bestämmelsen angivna villkoren för inskjutna bolag. Om ett inskjutet bolag äger ett annat inskjutet bolag som i sin tur äger ett revisionsbolag, måste villkoren för inskjutna bolag vara uppfyllda såväl av det bolag som befinner sig ”överst” i koncernstrukturen som för övriga inskjutna bolag.

Om det inskjutna bolaget är ett handelsbolag gäller de i 13 § angivna villkoren om ägare, verksamhet och befattningshavare generellt. Är det inskjutna bolaget i stället ett aktiebolag, medger lagen att en viss andel av bolagets ägare respektive befattningshavare inte är revisorer (se andra meningen).

Andra stycket reglerar i vilken utsträckning andra som har möjlighet att äga del i ett revisionsbolag (jfr 16 § andra stycket 2) kan göra det genom ett eller flera inskjutna bolag. Det eller de inskjutna bolagen måste i så fall uppfylla i allt väsentligt samma villkor för verksamheten som gäller enligt 13 § andra stycket 2. Bolagen får alltså inte bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband därmed eller ägande av revisionsbolag. Något krav på att de skall ägas av revisorer till viss del eller att revisorer skall sitta i styrelsen uppställs inte.

I *tredje stycket* har i förtydligande syfte tillagts att reglerna om indirekt ägande i första och andra styckena aldrig får medföra att revisorernas ägarinflytande späds ut så att revisorernas direkta eller indirekta ägarandel inte motsvarar fullt tre fjärdedelar av aktierna i revisionsbolaget.

Följande exempel kan ges. I samtliga fall förutsätts att det inskjutna bolaget inte bedriver någon sidoverksamhet.

* Ett registrerat revisionsbolag ägs med hälften var av två andra bolag, A och B. A ägs till 80 procent av en revisor och till 20 procent av en skattekonsult, medan B till 75 procent ägs av en revisor och till 25 procent av en skattekonsult. Samtliga revisorer och konsulter är yrkesverksamma i revisionsbolaget eller i något av ägarbolagen. Styrelserna i A och B består enbart av revisorer. Ägarstrukturen motsvarar lagens krav.

* Ett registrerat revisionsbolag ägs till 75 procent av bolaget A och till 25 procent av bolaget B. A ägs av en revisor och B av en redovisningskonsult. Revisorn är ensam styrelseledamot i A, medan redovisningskonsulten är ensam styrelseledamot i B. Båda två är yrkesverksamma i revisionsbolaget. Ägarstrukturen motsvarar lagens krav.

* Ett registrerat revisionsbolag ägs av ett annat bolag. Detta ägs i sin tur av revisorer och redovisningskonsulter som alla är yrkesverksamma i

revisionsbolaget. 75 procent av aktierna i ägarbolaget ägs av revisorerna, återstående 25 procent av redovisningskonsulterna. En fjärdedel av styrelseledamöterna är konsulter. Ägarstrukturen motsvarar lagens krav.

* Ett registrerat revisionsbolag ägs av fyra andra bolag, A–D. Varje bolag äger 25 procent av aktierna i revisionsbolaget. Bolagen A och B ägs helt av revisorer. C ägs till 67 procent av revisorer och till 33 procent av en skattekonsult, medan D till 50 procent ägs av revisorer och till 50 procent av två redovisningskonsulter. Samtliga ägare är yrkesverksamma i revisionsbolaget. Ägarstrukturen uppfyller inte lagens krav, eftersom endast 50 procent av bolaget ägs av bolag som uppfyller kraven i tredje stycket första meningen.

* Ett registrerat revisionsbolag ägs till 75 procent av bolaget A och till 25 procent av en redovisningskonsult. A ägs till 75 procent av en revisor och till 25 procent av en skattekonsult. Revisorn är ensam styrelseledamot i A. Ägarstrukturen uppfyller inte lagens krav, eftersom revisorns andel i revisionsbolaget enbart uppgår till ca 56 procent ($0,75 \times 0,75$).

18 §

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kraven i 16 § andra stycket om vem som får äga aktier i bolaget och om styrelsens sammansättning. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock alltid utgöras av revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma revisorer eller ägarbolag enligt 13 § andra stycket.

(Jfr 11 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 11 § tredje stycket i 1995 års lag. Bestämmelsen har genomgått en enbart mindre ändring i sak, nämligen en anpassning till bestämmelserna i 13 § andra stycket om indirekt ägande genom s.k. ägarbolag.

Huvudansvarig i revisionsverksamhet

19 §

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 ha godkänts som revisor enligt 4 §, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget skall utan dröjsmål underätta 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.

(Jfr 8 c § första stycket andra meningen och 12 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 12 § i 1995 års lag.

I första stycket har lagtexten ändrats så att paragrafen inte längre är tillämplig enbart på ”revisionsbolag” – varmed hittills har avsetts endast registrerade revisionsbolag – utan på alla handelsbolag och aktiebolag som revisionsverksamhet utövas i. Skälen till att bestämmelserna om

huvudansvarig har utvidgats till att gälla även icke-registrerade revisionsbolag har behandlats i avsnitt 11.2. I första meningen av första stycket har "varje revisionsuppdrag" ändrats till "varje uppdrag i revisionsverksamheten". Därmed kan bestämmelsen tillämpas på samtliga uppdrag som faller in under definitionen av revisionsverksamhet i 2 § 7, också sådana som inte avser revision. Av orden "som det åtar sig" följer att kravet på utseende av huvudansvarig enbart gäller när det är bolaget som uppträder som part. Om granskningsuppdraget lämnas till någon av de i bolaget verksamma revisorerna personligen, behöver alltså någon huvudansvarig inte utses. I första meningen har vidare ordet "verksamma" i klargörande syfte bytts ut mot "yrkesverksamma". Att den huvudansvarige revisorn måste vara yrkesverksam i bolaget innebär inte att han eller hon också måste vara anställd i bolaget.

Andra meningen har anpassats till vad som har föreslagits i avsnitt 5.2. Revisorer som har godkänts enligt 4 § skall alltså ha samma revisionsbehörighet som auktoriserade revisorer. Av punkten 4 i övergångsbestämmelserna framgår att revisorer som har godkänts enligt 4 § i 1995 års lag härvid skall anses som godkända enligt den nya lagen.

I *andra stycket* har klargjorts att den huvudansvarige alltid skall underteckna det eller de utlåtande som utfärdas under uppdraget, oavsett om det, såsom i ett revisionsuppdrag, rör sig om en revisionsberättelse eller något annat slag av handling.

Giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering

20 §

Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år eller till dess att beslut om avslag på ansökan om fortsatt godkännande, auktorisation eller registrering har vunnit laga kraft. Revisorsnämnden får bestämma att ett sådant beslut skall gälla omedelbart.

(Jfr 13 § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som behandlar giltighetstiden av ett godkännande, en auktorisation eller en registrering, överensstämmer med 13 § första stycket i 1995 års lag.

God revisorssed

21 §

En revisor skall iaktta god revisorssed.

Revisorn svarar för det arbete som utförs av biträde till honom eller henne.

(Jfr 14 § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som motsvarar en bestämmelse som hittills har funnits i 14 § i 1995 års lag, innehåller ett krav på iakttagande av god revisorssed. Detta överensstämmer med hittills gällande rätt. Begreppet "god revisorssed" har behandlats i anslutning till 3 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* har hittills funnits i 14 § tredje stycket i 1995 års lag.

Revisors opartiskhet och självständighet

22 §

En revisor skall utföra uppdrag i revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden.

(Jfr 14 § i utredningens förslag.)

Bestämmelsen, som motsvarar bestämmelser som hittills har funnits i 14 § i 1995 års lag, innehåller de grundläggande kraven på faktiskt oberoende, nämligen att en revisor skall iaktta opartiskhet, självständighet och objektivitet. Den har behandlats i avsnitt 10.1. Vad som utgör revisionsverksamhet framgår av 2 § 7. Avgränsningen till uppdrag i revisionsverksamhet innebär i förhållande till vad som hittills har gällt en begränsning av bestämmelsens tillämpningsområde. Andra näraliggande uppdrag, såsom fristående rådgivning inom exempelvis redovisnings-, organisations- och skatteområdena, omfattas därmed inte.

I kravet på opartiskhet, självständighet och objektivitet ligger att revisorn vid utförandet av revisionsuppdraget skall ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för uppdraget men inte till några andra omständigheter. Att närmare konkretisera begreppen torde inte vara möjligt men allmänt kan sägas att revisorn måste försäkra sig om att han eller hon kan genomföra sitt uppdrag utan sidoblickar på förhållanden som är ovidkommande för uppdraget. Häri ligger givetvis också att revisorn måste stå så fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter att hans eller hennes handlingsutrymme är helt obeskrivet.

23 §

En revisor skall iaktta de bestämmelser i andra författningar som anger i vilka fall en revisor på grund av jäv är förhindrad att utföra ett revisionsuppdrag.

(Jfr 14 e § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som motsvarar 14 § andra stycket i 1995 års lag, innehåller en erinran om de bestämmelser om revisorsjäv som finns i andra författningar och som en revisor är skyldig att iaktta (s.k. lagliga jäv). Om jäv föreligger, får revisorn inte åta sig uppdraget. Har revisorn redan utsetts, förfaller uppdraget och vederbörande måste omedelbart ge uppdragsgivaren tillkänna att jäv föreligger. Jävet kan inte läkas genom att revisorn vidtar sådana åtgärder som sägs i 24 § andra stycket (bortsett från sådant jäv som anges i 3 kap. 5 § tredje stycket bankrörelselagen, 1987:617). Revisorn har alltså en ovillkorlig plikt att avböja uppdraget eller, om han eller hon redan har påbörjat det, avgå.

Bestämmelser om revisorsjäv finns i bl.a. 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385), 17 § revisionslagen (1999:1079), 10 kap. 5 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 3 kap. 5 § bankrörelselagen, 8 kap. 7 §

lagen (187:667) om ekonomiska föreningar, 2 kap. 7 § lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet och 4 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220).

24 §

En revisor är skyldig att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Finns det sådana omständigheter som sägs i första stycket, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om han eller hon kan visa att uppdraget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet eller på grund av vidtagna åtgärder kan fullgöras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Sådana omständigheter som sägs i första stycket skall alltid anses föreligga, om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet,
2. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
3. uppträder eller har uppträtt som talesman för eller mot revisionsklienten,
4. har nära personliga relationer till revisionsklienten eller revisionsklientens ledning, eller
5. utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.

(Jfr 14 a och 14 b §§ i utredningens förslag.)

Paragrafen är ny. Den uppställer bestämmelser till tryggnad av revisorns ”synbara” (se avsnitt 10.1) oberoende.

I *första stycket* åläggs revisorn att inför varje uppdrag i revisionsverksamheten göra en prövning av om det förekommer några omständigheter som gör att hans eller hennes opartiskhet eller självständighet kan sättas i fråga. Denna fråga har behandlats i avsnitt 10.3. Revisorn skall dokumentera resultatet av prövningen (se 28 § första stycket). Beträffande innebörden i begreppet revisionsverksamhet, se 2 § 7.

Såsom framgår av *andra stycket* kan prövningen leda fram till att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Föreligger det omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn, får revisorn utföra uppdraget enbart om revisorn kan visa att omständigheterna i det enskilda fallet – inklusive vidtagna åtgärder för att balansera förtroendehotet – är sådana att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Förekomsten av omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn ger med andra ord upphov till en presumtion för att uppdraget inte kan genomföras på grund av en föreliggande förtroenderisk. Kan den presumtionen inte brytas i det enskilda fallet, måste revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. För att revisorn skall kunna underlåta detta fordras att han eller hon kan visa *antingen* att det inte finns någon förtroenderisk på grund av särskilda omständigheter i det enskilda fallet *eller* att risken i det enskilda fallet kan neutraliseras genom lämpliga motåtgärder (se vidare nedan).

I *tredje stycket* behandlas vissa situationer där det finns en särskilt tydlig risk för att revisorns opartiskhet och självständighet kommer att ifrågasättas. Dessa omständigheter anses alltid kunna rubba förtroendet

för revisorns opartiskhet och självständighet och där gäller det därför alltid, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet, en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget.

Uppräkningen av omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn är inte avsedd att vara uttömmande. Även andra omständigheter kan alltså, i den mån de är ägnade att rubba förtroendet för revisorn medföra att denne måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Utvecklingen av god revisorssed torde komma att ge ytterligare riktlinjer för vilka omständigheter som det härvid kan finnas anledning att särskilt beakta. Det är naturligt att denna utveckling sker under beaktande av det framtida resultatet av den pågående diskussionen av oberoendefrågor inom EU.

Tredje stycket 1 behandlar s.k. egenintressehot. Ett sådant hot föreligger när revisorn eller någon annan person i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har direkta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet. Så är fallet när revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Exempel på detta är innehav av eller handel med revisionsklientens värdepapper eller deltagande i gemensamma projekt eller investeringar. Ett annat exempel är när revisorn eller någon revisorn närstående har gett lån till eller gått i borgen för revisionsklientens skulder.

Till egenintressehoten hör vidare att revisorn eller revisionsbyrån står i ett visst ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten. Så kan exempelvis bli fallet när revisions- och konsultarvodena är betydande i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. Av betydelse är också om revisorn till följd av fristående rådgivning åt revisionsklienten erhåller ersättningar som i absoluta tal framstår som betydande. Om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat, föreligger det regelmässigt ett egenintressehot, särskilt när arvodet hänför sig till revisionsverksamheten. Ett sådant hot föreligger vidare om revisorn eller någon i revisorns omgivning har planer på eller har fått erbjudanden om att ta anställning hos revisionsklienten.

Med direkta egenintressehot jämföras indirekta egenintressehot. Exempel på sådana indirekta hot är när en revisorn närstående person har nära affärsrelationer till revisionsklienten och när revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklienten.

I tredje stycket 2 behandlas vissa slag av s.k. självgranskningshot. Med självgranskning avses att den som skall göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som skall granskas. I en sådan situation kan det ofta synas omöjligt för revisorn att göra den nya granskningen på ett – i förhållande till tidigare ställningstagande – helt opartiskt och självständigt sätt. Bestämmelsen i tredje stycket 2 blir tillämplig om revisionsuppdraget skulle göra det nödvändigt att granska en fråga i vilken revisorn – eller någon annan i revisionsgruppen – har lämnat råd eller annat biträde i samband med s.k. fristående rådgivning. Självgranskningshot föreligger också när revisorn tidigare har haft anställning hos revisionsklienten.

Även indirekta självgranskningshot måste beaktas, såsom när en revisorn närstående person ingår i revisionsklientens ledning eller på annat sätt har deltagit i det arbete som revisorn har att granska.

Ett slag av självgranskning som normalt måste accepteras är när en revisor granskar ett förhållande i en årsredovisning vilket han eller hon

har granskat redan i samband med föregående räkenskapsårs årsredovisning. Bestämmelserna i tredje stycket 2 omfattar därför inte det slaget av självgranskning. Ibland kan omständigheterna kring en sådan självgranskning ändå vara sådana att bestämmelserna i andra stycket aktualiseras. Så kan exempelvis bli fallet om revisorn vid föregående granskning har gjort någon missbedömning av större betydelse. I så fall kan det åligga revisorn att neutralisera förtroenderisken genom särskilda åtgärder eller, om detta inte är möjligt, avsäga sig uppdraget.

I *tredje stycket 3* behandlas s.k. partsställningshot. Det rör sig här om den situationen då revisorn – eller annan inom revisionsgruppen – uppträder eller har uppträtt som talesman för eller emot revisionsklienten i en fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressekonflikter. Ett exempel på detta är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten. Ett annat exempel är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av i företaget redovisade tillgångar. I rekvisitetet ”talesman” ligger dock att regeln blir tillämplig först om revisorn haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak. Enbart det förhållandet att revisorn på revisionsklientens uppdrag vidarebefordrar uppgifter till skattemyndigheten medför sålunda inte att presumptionsregeln slår till.

Punkten 4 behandlar det fallet då det finns nära personliga relationer mellan revisorn – eller annan i revisionsgruppen – och revisionsklientens ledning. Med revisionsklientens ledning avses också styrelse, VD och andra ledande befattningshavare (t.ex. ekonomichef) hos revisionsklienten. Den nära personliga relationen kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Med direkta personliga kontakter bör jämföras indirekta kontakter genom någon nära anhörig. Ett särskilt slag av oberoendehot kan uppkomma om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har innehaft uppdrag för revisionsklienten under en lång följd av år.

I *punkten 5* behandlas ”skrämselhot”. Härmed avses något slag av påtryckningar från revisionsklienten eller annan, riktade mot revisorn, och utformade på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Vanliga ifrågasättanden av revisorns ställningstaganden hör dock inte hit.

Vid prövningen av om någon av de nu nämnda situationerna föreligger åligger det revisorn att beakta inte bara sina egna mellanhavanden med revisionsklienten utan även de mellanhavanden som någon annan i revisionsgruppen (jfr 2 § 6) har med revisionsklienten. Paragrafens bestämmelser aktualiseras t.ex. när någon annan i revisionsgruppen har tillhandahållit revisionsklienten redovisningstjänster eller annan rådgivning eller deltar i revisionsklientens beslutsfattande. Bestämmelserna aktualiseras också när någon i revisionsgruppen har ekonomiska intressen i revisionsklienten eller nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning. Också indirekta anknytningar mellan revisionsklienten och personer som ingår i revisionsgruppen kan utgöra ett förtroendehot. Så blir t.ex. fallet när någon som ingår i revisionsgruppen är gift med eller förälder till en person som har ekonomiska intressen i revisionsklienten eller ingår i revisionsklientens ledning.

Även om det förekommer förtroenderubbande omständigheter behöver revisorn, såsom framgår av andra stycket andra meningen, inte avböja

eller avsäga sig uppdraget om revisorn kan visa att det aktuella förhållandet i det enskilda fallet inte ger anledning att ifrågasätta hans eller hennes oberoende. Förekomsten av affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten kan normalt godtas, så länge det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra. Tidigare anställning hos revisionsklienten behöver inte diskvalificera revisorn, om anställningen ligger några år tillbaka i tiden eller har avsett en befattning utan anknytning till det som revisionen avser. Och det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning behöver inte föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.

Inte heller behöver revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget om revisorn kan visa att det går att vidta motåtgärder – eller har vidtagits motåtgärder – som gör att uppdraget kan genomföras utan att granskningen ifrågasätts. Vilka motåtgärder som krävs måste avgöras från fall till fall. Generellt kan sägas att ju starkare hot mot oberoendet som har identifierats, desto starkare motåtgärder krävs. I en del enklare fall kan informativa åtgärder vara tillräckliga, t.ex. så att ett självgranskningshot balanseras genom att revisorn i granskningsutlåtandet särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen för det. I andra fall, där förtroenderisken är större men fortfarande framstår som mindre allvarlig, kan goda byrårutiner med interna kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. För att minska risken för att revisorn kommer under påverkan av andra inom revisionsgruppen kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och mellan olika verksamhetsgrenar i respektive företag. I en del fall kan förtroenderisken neutraliseras genom att någon annan revisor på samma byrå upprättar en ”second opinion”. I andra fall torde emellertid dylika interna kontrollåtgärder inte vara tillräckliga. Så blir t.ex. normalt fallet om revisorn, eller någon annan inom samma revisionsgrupp, vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget och som är av väsentlig betydelse för revisionsklienten. I sådana fall torde endast externa motåtgärder, nämligen kompletterande granskning genom någon utanför revisionsgruppen, kunna neutralisera förtroendehotet. Behovet av externa motåtgärder är särskilt stort när frågan som revisorn har lämnat råd i innefattar skönsmässiga bedömningar och valet mellan möjliga lösningar har en stor påverkan på revisionsklientens ställning och resultat. Rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär som, om den hade föranletts av revisorns iakttagelser vid granskningsuppdraget, hade varit att anse som revisionsrådgivning (se avsnitt 6.2), torde däremot sällan göra det nödvändigt att vidta externa åtgärder.

Oberoendehot som beror på att revisionsuppdraget har pågått under en lång följd av år kan ibland mötas genom kompletterande granskning, utförd av någon utanför revisionsgruppen, men kan i andra fall göra ett revisorsbyte nödvändigt. Vissa slag av oberoendehot kan över huvud taget inte balanseras av andra åtgärder, såsom förekomsten av mera betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten.

I prövningen enligt denna paragraf skall vägas in alla för tredje man kända och okända omständigheter, såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som skall granskas. Vidare skall förtroendestärkande åtgärder, såsom intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder, beaktas. Dessa omständigheter måste sedan hypotetiskt prövas mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

25 §

Revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet så långt möjligt kan säkerställas.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

I paragrafen, som saknar tidigare motsvarighet, fastslås att revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns oberoende så långt möjligt kan säkerställas. Frågan har behandlats i avsnitt 10.2. En god byråorganisation kännetecknas framför allt av att hot mot revisorns faktiska och synbara oberoende upptäcks, dokumenteras och åtgärdas. Vilken organisation som är den lämpligaste och vilka åtgärder som måste vidtas får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda revisionsföretaget. Allmänt sett handlar det dock om att tillskapa ett återkommande övervakat och dokumenterat kontrollsystem, rutiner för samråd inom byrån i oberoendefrågor, skriftligt dokumenterade interna och externa kvalitetssäkringssystem, samt en organisationsstruktur där revisionsverksamhet hålls åtskild från eventuellt förekommande sidoverksamhet.

26 §

Bestämmelserna i 22–25 §§ gäller i tillämpliga delar även för ett registrerat revisionsbolag.

(Jfr 14 c § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 14 § fjärde stycket i 1995 års lag.

27 §

Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida förtroendet för revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet vid utförandet av ett uppdrag i revisionsverksamheten kan rubbas av ett visst annat uppdrag eller av en viss annan särskild omständighet, och huruvida de åtgärder som sökanden avser att vidta är tillräckliga för att bevara förtroendet.

Ett förhandsbesked är, om det har vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

(Jfr 14 d § i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om förhandsbesked. I 29 § andra stycket (15 § andra stycket i 1995 års lag), finns bestämmelser som ger

en revisor möjlighet att få förhandsbesked om han eller hon kan utöva viss sidoverksamhet. Genom förevarande paragraf, som saknar tidigare motsvarighet, ges en revisor möjlighet att erhålla förhandsbesked i ett annat hänseende, nämligen i fråga om det finns förtroenderubbade omständigheter som hindrar honom eller henne från att acceptera eller behålla ett revisionsuppdrag.

Enligt *första stycket* kan Revisorsnämnden ge förhandsbesked i fråga om förtroendet för en revisors eller ett registrerat revisionsbolags opartiskhet och självständighet vid utförandet av ett granskningsuppdrag rubbas av ett visst annat uppdrag eller någon annan särskild omständighet. Genom förhandsbesked kan sökanden också få besked om huruvida de åtgärder som han eller hon avser att vidta för att balansera ett visst hot är tillräckliga för att bevara förtroendet för opartiskheten och självständigheten.

Andra stycket överensstämmer med 15 § andra stycket andra och tredje meningarna i 1995 års lag.

Dokumentation

28 §

En revisor skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete, opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha fullgjorts i samband med att revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

(Jfr 14 f § i utredningens förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om dokumentationsskyldighet för revisorer och revisionsbolag. Frågan har behandlats i avsnitt 10.4.

Bestämmelser om revisorers dokumentationsskyldighet har hittills funnits i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1). Med hänsyn till den stora betydelse som dokumentationsskyldigheten har för tillsynen har grundbestämmelserna om dokumentation nu tagits in i lagen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan dock meddela närmare föreskrifter om vad som skall framgå av dokumentationen, vad som skall ingå i den och hur länge den skall förvaras (jfr 45 §), t.ex. att det av dokumentationen skall framgå vilka tänkbara hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet som har identifierats, vilka bedömningar av de identifierade hotens påverkan på förtroendet för revisorn som har gjorts och vilka åtgärder som har vidtagits för att balansera hoten. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får också föreskriva om undantag från dokumentationsskyldigheten, t.ex. att vissa enklare slag av rådgivningsuppdrag inte skall omfattas av dokumentationsskyldigheten.

Dokumentationsskyldigheten gäller endast revisionsverksamhet (jfr 2 § 7). För uppdrag av andra slag behöver revisorn inte spara något svarande material. För bedömningen av revisorn opartiskhet och självständighet vid utövandet av revisionsverksamhet är emellertid också uppdrag utanför revisionsverksamheten relevanta. Det medför att det i praktiken kan vara nödvändigt att i dokumentationen av revisionsupp-

draget ta in upplysningar om de ytterligare uppdrag som revisorn utför åt revisionsklienten. Detsamma gäller uppdrag som andra inom revisionsgruppen utför för revisionsklientens räkning.

Såsom bestämmelsen har utformats kommer revisorn normalt inte att behöva dokumentera uppdrag som han eller hon har för andra än revisionsklienten. Om en rådgivningsklient senare övergår till att bli revisionsklient, blir dock revisorn skyldig att i sin dokumentation redogöra även för den tidigare rådgivningen. Har rådgivningen ägt rum flera år tillbaka i tiden, får det dock anses tillräckligt med en kortare uppgift om att rådgivning har förekommit.

Förtroenderubbande sidoverksamhet

29 §

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 27 § andra stycket.

(Jfr 15 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 15 § i 1995 års lag.

Första stycket innehåller bestämmelser som begränsar revisorns möjligheter att utöva sidoverksamhet, dvs. annan verksamhet än revisionsverksamhet och sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Frågan har behandlats i avsnitt 9.2. Vilken verksamhet som kan anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet har berörts i kommentaren till 10 §.

Av bestämmelsen framgår att revisorn inte får utöva sidoverksamhet som är av sådan art och omfattning att dess bedrivande kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn får alltså inte åta sig sådana sidouppdrag som går ut över eller kommer i konflikt med revisionsuppdragen. För att en viss verksamhet skall omfattas av bestämmelsen skall det normalt kunna förutses att den leder till att revisorn mer eller mindre regelmässigt hamnar i situationer där han eller hon måste avsäga sig pågående uppdrag. Bestämmelsen blir alltså inte tillämplig enbart därför att det finns en viss risk för att den i framtiden kan leda till jäv för revisorn.

Revisorn får vidare inte bedriva sidoverksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av det särskilda krav på redbarhet som måste ställas på revisorer. En revisor måste alltså avhålla sig från sådan verksamhet som, även om den inte är kriminaliserad, framstår som oseriös eller från legala utgångspunkter tveksam.

Enligt *andra stycket* kan en revisor inhämta förhandsbesked från Revisorsnämnden om huruvida viss verksamhet är förenlig med vad som sägs

i första stycket. Bestämmelsen motsvarar i sak den tidigare 15 § andra stycket. Utredningen föreslog att möjligheten till förhandsbesked skulle tas bort. Det har emellertid ansetts att en revisor även framdeles kan ha ett stort intresse av att i förväg få ett bindande besked från Revisorsnämnden om huruvida han eller hon kan utöva viss planerad eller pågående verksamhet.

Tystnadsplikt

30 §

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

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen (1980:100).

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 18 § i 1995 års lag.

Försäkring m.m.

31 §

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.

(Jfr 19 § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som motsvarar 19 § i 1995 års lag, innehåller bestämmelser om försäkringsplikt m.m. Den frågan har behandlats i avsnitt 8. Såsom där har framgått medför den nya definitionen av revisionsverksamhet (jfr 2 § 7) att skyldigheten att teckna försäkring respektive ställa försäkring begränsas i förhållande till tidigare.

I *första stycket* har ordet ”revisionsbolag” ersatts med ”registrerade revisionsbolag”. Någon saklig ändring är inte avsedd. Även ett icke registrerat revisionsföretag kan givetvis teckna försäkring för de revisorer som är verksamma i företaget.

Tillsyn

32 §

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

(Jfr 20 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 20 § i 1995 års lag. Ordet ”revisionsbolag” har ersatts med ”registrerade revisionsbolag”.

33 §

Om ett revisionsföretag och ett eller flera andra företag på grund av koncernanknytning, andra ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i samma affärsmässig gemenskap, skall de andra företagen i gemenskapen, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde som de har tillhandahållit revisionsklienter till revisorer och registrerade revisionsbolag i gemenskapen.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

(Jfr 20 a § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som saknar tidigare motsvarighet, innehåller bestämmelser om upplysningsskyldighet. Frågan har behandlats i avsnitt 8.2.

De företag som är skyldiga att lämna upplysningar enligt paragrafen är sådana som ingår i samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag. Det behöver alltså inte vara fråga om företag som står under Revisorsnämndens tillsyn. En affärsmässig gemenskap föreligger regelmässigt när företagen ingår i samma koncern. Även andra ägarkopplingar mellan företagen kan anses ge upphov till en affärsmässig gemenskap, t.ex. när företagen har samma eller en liknande ägarkrets. Upplysningar kan således infordras av företag som, direkt eller via bolag, ägs av revisorer vilka också äger ett revisionsföretag. Även namnlighet kan ge anledning att bedöma företagen såsom ingående i en affärsmässig gemenskap och därmed ge upphov till upplysningsskyldighet. Med namnlighet avses här den typ av namngemenskap som ger ett välgrundat intryck av att det finns organisatoriska kopplingar mellan företagen. Finns det andra affärsmässiga band mellan ett revisionsföretag och ett annat företag, vilka inte kommer till uttryck i vare sig ägaranknytning eller namnlighet, blir paragrafen däremot inte tillämplig.

Det är Revisorsnämnden som avgör huruvida det, vid den tillsyn som det åligger nämnden att utöva, finns behov av upplysningar.

Enligt *andra stycket* kan Revisorsnämnden förelägga vite för fullgörande av en begäran enligt första stycket. Härvid skall lagen (1985:206) om viten tillämpas.

34 §

Ingår ett revisionsföretag i en revisionsgrupp, skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen.

Om gruppens sammansättning ändras, skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget anmäla detta till nämnden.

Underrättelser enligt första och andra styckena skall lämnas så snart revisorn eller det registrerade revisionsbolaget får kännedom om förhållandet.

(Jfr 20 b § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som saknar tidigare motsvarighet, innehåller bestämmelser om underrättelseskyldighet för revisorer och registrerade revisionsbolag.

Bestämmelsens syfte är att underlätta Revisorsnämndens tillsynsarbete, särskilt vad gäller efterlevnaden av de regler som avser att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet. Begreppet revisionsgrupp definieras i 2 § 6. Frågan har behandlats i avsnitt 8.3.

35 §

Om en skattemyndighet uppmärksammar någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett registrerat revisionsbolags verksamhet, skall myndigheten underrätta Revisorsnämnden.

(Jfr 21 § i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 21 § i 1995 års lag. Ordet ”revisionsbolag” har ersatts med ”registrerat revisionsbolag”. Någon saklig ändring är inte avsedd.

Med ”verksamhet” avses här inte enbart ”revisionsverksamhet” utan också annan verksamhet, t.ex. fristående rådgivning. När skattemyndigheten bedömer om en viss omständighet är sådan att det finns skäl att underrätta Revisorsnämnden, bör den dock väga in vilka åtgärder nämnden har möjlighet att vidta. Det medför att myndigheten bör underrätta nämnden enbart om sådant som utgör revisionsverksamhet eller som Revisorsnämnden av annat skäl har möjlighet att ingripa mot (jfr 36 §).

Upphävande, varning, straffavgift och erinran

36 §

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 43 §, 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. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse 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.

(Jfr 22 § i utredningens förslag.)

Paragrafen, som motsvarar 22 § i 1995 års lag, innehåller föreskrifter om disciplinåtgärder. Frågor om disciplinåtgärder har behandlats i avsnitt 7.3.

Paragrafens *första stycke* behandlar bl.a. Revisorsnämndens möjligheter till disciplineringipanden mot en revisor som ”uppsåtligen gör orätt”,

t.ex. medvetna åsidosättanden av för verksamheten gällande bestämmelser. För att detta skall kunna föranleda sådana discipliningripanden som sägs i stycket – upphävande av auktorisation eller godkännande eller, i andra hand, varning – måste överträdelsen ha begåtts i ”revisionsverksamhet” (jfr 2 § 7). Åtgärder som ligger utanför själva revisionsverksamheten faller därför utanför bestämmelsen. Eftersom begreppet ”revisionsverksamhet” genom förslaget har fått en mera begränsad innebörd än det tidigare har haft, har utrymmet för discipliningripanden på denna punkt begränsats.

Liksom tidigare skall auktorisationen eller godkännandet upphävas om revisorn har förfarit oredligt, oavsett om detta har skett i eller utanför revisionsverksamheten.

I paragrafens *andra stycke* behandlas de övriga fall då discipliningripanden kan komma i fråga. Liksom motsvarande bestämmelse i 1995 års lag ger paragrafen möjlighet att ingripa disciplinärt när en revisor har åsidosatt sina skyldigheter *som revisor*. Bestämmelsen kan exempelvis aktualiseras om revisorn på grund av vårdslöshet har utfört revision eller annan granskning på ett bristfälligt sätt. Normalt blir bestämmelsen tillämplig enbart inom ramen för revisionsverksamhet. Den aktualiseras emellertid även om en revisor, vid eller genom utövande av annan verksamhet, har överträtt revisorslagens bestämmelser, t.ex. genom att bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet. Även andra överträdelser av god revisorssed utanför revisionsverksamheten kan föranleda att en revisor blir föremål för disciplinära åtgärder enligt detta stycke.

I andra stycket har dessutom klargjorts att Revisorsnämnden kan ingripa när det framkommer att en revisor har åsidosatt sina skyldigheter *som ställföreträdare för revisionsföretag*. Bestämmelsen är i första hand avsedd för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. deklaration eller inbetalning av skatt. Revisorsnämnden kan då meddela varning. Om omständigheterna är synnerligen försvårande, kan auktorisationen eller godkännandet upphävas. Detta torde kunna bli aktuellt t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat föreläggande att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.

37 §

Om det för en revisor inträder en sådan omständighet som avses i 4 § första stycket 1–3, skall revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Godkännandet eller auktorisationen skall i sådant fall omprövas.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 23 § i 1995 års lag.

38 §

Föreskrifterna i 36 § 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 går i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som

innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall omprövas.

(Jfr 24 § i utredningens förslag.)

I paragrafen, som motsvarar 24 § i 1995 års lag, har ordet ”revisionsbolag” ersatts med ”registrerat revisionsbolag”. Någon ändring i sak är inte avsedd.

39 §

Revisorsnämnden får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 36–38 §§ 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.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 25 § i 1995 års lag.

Överklagande m.m.

40 §

Revisorsnämndens beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Vad som sägs i 20 § andra meningen och 39 § första stycket gäller även i fråga om domstol.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen motsvarar 26 § i 1995 års revisorslag.

41 §

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.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 27 § i 1995 års lag.

Straffansvar

42 §

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

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)
Paragrafen överensstämmer med 28 § i 1995 års lag.

Avgifter

43 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)
Paragrafen överensstämmer med 29 § i 1995 års lag.

Register

44 §

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

(Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens förslag.)
I paragrafen, som motsvarar 30 § i 1995 års lag, har ordet ”revisionsbolag” ersatts med ”registrerade revisionsbolag”. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Bemyndiganden

45 §

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 28 §.

(Jfr 30 a § i utredningens förslag.)
Paragrafen motsvarar i huvudsak 13 § andra stycket i 1995 års lag. I tredje meningen har tillagts en bestämmelse som ger regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, möjlighet att föreskriva om undantag från bestämmelserna om dokumentation i 28 §. Motiven till den bestämmelsen har behandlats i avsnitt 10.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer skall upphöra att gälla.

Frågan om ikraftträdande har behandlats i avsnitt 15.

2. I fråga om verksamhet som utövas vid ikraftträdandet skall 10 och 11 §§ samt bestämmelserna i 13 § andra stycket och 17 § första och

andra styckena om vilken verksamhet där avsedda bolag får utöva tillämpas först från och med den 1 januari 2003.

Av *punkten 2* följer att revisionsbolag inte behöver tillämpa bestämmelserna om avskiljande av verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (10 och 11 §§) samt bestämmelser om vilken verksamhet revisionsbolag och ägarbolag får utöva (13 § andra stycket och 16 § tredje och fjärde styckena) förrän från och med den 1 januari 2003. En förutsättning är att verksamheten utövades redan vid ikraftträdandet. Avsikten är att, i förekommande fall, ge revisionsbolag och revisionskoncerner rimlig tid att avskilja sådan verksamhet som är att anse som s.k. sidoverksamhet (se avsnitt 9.2). Övergångsbestämmelsen ger dock givetvis inte rätt att, i någon form, bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet.

Det kan tänkas att även de nya reglerna om ägande av registrerade revisionsbolag i 16 § i vissa fall föranleder ändrade koncernstrukturer. Om de berörda bolagen skulle råka i tidsnöd, bör de, om det finns särskilda skäl, kunna erhålla tidsbegränsade dispenser från Revisorsnämnden enligt 16 § sjätte stycket.

3. En fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser.

Reglerna om discipliningripanden har fått en delvis ny utformning (se 36 §). I *punkten 3* har därför klargjorts att äldre bestämmelser skall tillämpas såvitt avser en revisors åtgärd eller underlåtenhet före ikraftträdandet.

4. Vid tillämpningen av 19 § skall revisorer som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer anses som godkända enligt 4 § denna lag.

I 19 § finns en bestämmelse om att den huvudansvarige för ett uppdrag skall vara auktoriserad revisor eller ha godkänts som revisor enligt 4 § om det krävs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning. Uttrycket ”ha godkänts som revisor enligt 4 §” är avsett att träffa sådana revisorer som har godkänts enligt nyare bestämmelser. Kraven för godkännande är emellertid desamma enligt 1995 års lag som enligt den nya lagen. Av förevarande bestämmelse framgår därför att revisorer som har godkänts enligt 4 § i 1995 års lag skall anses som godkända enligt den nya lagen.

5. Ett revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall anses som registrerat till den tidpunkt som Revisorsnämnden har bestämt för ett enskilt fall, dock längst till utgången av år 2002.

Bestämmelsen motsvarar punkten 5 i övergångsbestämmelserna till 1995 års lag.

6. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för godkännande av revisor som föreskrivs i 4 §, får t.o.m. utgången av år 2002 godkännas enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995 under förutsättning att han eller hon har

genomgått en kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer närmare föreskriver.

7. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för auktorisation av revisor som föreskrivs i 5 §, får t.o.m. utgången av år 2002 auktoriseras enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995.

Punkterna 6–7 motsvarar i sak fortfarande aktuella övergångsbestämmelser till 1995 års lag.

16.2 Övriga lagförslag

Förslaget till lag om ändring av revisorslagen föranleds av Sveriges förväntade tillträde till avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater å ena sidan och Schweiz å andra sidan. Riksdagen har beslutat om motsvarande ändringar i 1995 års lag (se prop. 2001/01:55, bet. 2000/01:UU06, rskr. 2000/01:137 och SFS 2001:62). Det har överlämnats åt regeringen att bestämma tidpunkten för ikraftträdandet. Eftersom det för närvarande är osäkert huruvida Sverige kommer att tillträda avtalet före kommande årsskiftet – då revisorslagen föreslås träda i kraft – bör det finnas en beredskap för att i denna del på nytt överlämna åt regeringen att bestämma tidpunkten för ikraftträdandet. De tillägg i lagtexten som behövs för att jämställa Schweiz med andra stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet måste därför preliminärt göras genom en lag om ändring av den nya revisorslagen.

Övriga lagändringar är föranledda av förslaget att revisorer som har godkänts enligt nyare bestämmelser – dvs. enligt 4 § revisorslagen eller 4 § i 1995 års lag – i fortsättningen skall ha samma kompetens att revidera större företag som auktoriserade revisorer. Denna fråga har behandlats i avsnitt 5.2. Revisorer som har godkänts enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna till 1995 års revisorslag, eller enligt andra äldre bestämmelser jämföras inte med auktoriserade revisorer

Sammanfattning av betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1994:43)

Bilaga 1

Begreppet revisionsverksamhet

Innebörden av begreppet revisionsverksamhet bör klarläggas i revisorslagen.

Med revisionsverksamhet skall avses utförande av granskningsuppdrag avseende förvaltning och ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller ett intyg eller en annan handling som är ägnad för flera än uppdragsgivaren, likaså rådgivning eller annat biträde som förädlas av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag.

Rådgivning eller annat biträde till en revisionsklient som inte förädlas av revisorns iakttagelser vid utförandet av ett revisionsuppdrag (fristående rådgivning) skall inte längre omfattas av begreppet revisionsverksamhet. Detsamma gäller rådgivning eller annat biträde till en icke-revisionsklient.

Fristående rådgivning

Den lagstadgade revisionens primära funktion skall vara avgörande för revisorns möjligheter att utöva sådan verksamhet som saknar samband med revisionsutövning. Detta innebär att samtliga intressenters behov av trovärdig offentlig ekonomisk information måste kunna tillgodoses.

Den oberoendeproblematik som aktualiseras vid fristående rådgivning skiljer sig i princip inte från den problematik som aktualiseras vid revision och revisionsrådgivning. Fristående rådgivning utgör emellertid ett tillkommande, inte "nödvändigt" hot mot revisorns oberoende.

Revisorernas möjligheter att biträda revisionsklienter med sådan rådgivning som saknar samband med revisionsutövning (fristående rådgivning) begränsas i dag av bestämmelserna om revisorsjäv i aktiebolagslagen m.fl. lagar och av generalklausulen i revisorslagen. Begränsningen innebär att all sådan rådgivning som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget inte får tillhandahållas. Motsatsvis får sådan rådgivning som inte kan rubba förtroendet tillhandahållas. Utredningen föreslår ingen ändring i sak. För prövningen av gränsdragningen mellan förtroenderubbande och icke förtroenderubbande rådgivning föreslås en särskild lagfäst analysmodell. Den presenteras i avsnittet Utredningens förslag till analysmodell – en reform.

Rådgivningen till icke-revisionsklienter

Någon ytterligare begränsning av den rådgivningsverksamhet m.m. som revisorer tillhandahåller andra än revisionsklienter bör inte införas.

Ett uttryckligt krav på opartiskhet och självständighet

Revisorslagen bör kompletteras med en regel enligt vilken det uttryckligen åligger en revisor att utöva sin revisionsverksamhet med opartiskhet och självständighet och att vara objektiv i sina ställningstaganden.

Med uttrycket opartiskhet och självständighet avses *dels revisorns faktiska opartiskhet och självständighet*, vilket avser revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget (dvs. att avge en objektiv revisionsberättelse) men inte till några andra omständigheter, *dels revisorns synbara opartiskhet och självständighet*, vilket avser frånvaro av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. Revisorns opartiskhet och självständighet skall därvid relateras till de hot häremot som faktiskt uppkommer eller synes uppkomma, och de åtgärder som revisorn kan vidta för att balansera effekten av förekommande hot.

En lagfäst analysmodell

Prövning av opartiskhet och självständighet

En revisor som utövar revisionsverksamhet skall vara skyldig att för varje uppdrag pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet. Föreligger någon sådan omständighet eller är förhållandena eljest sådana att det finns risk för att revisorn inte kan genomföra uppdraget med ett bevarat förtroende, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Vad som nu sagts om att avböja eller avsäga sig ett uppdrag gäller inte om revisorn kan visa att uppdraget, med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet eller genom att erforderliga åtgärder vidtas av revisorn, kan fullgöras utan att förtroendet rubbas.

Hoten mot opartiskheten och självständigheten

Hot mot revisorns opartiskhet och självständighet skall anses föreligga om revisorn eller någon annan i samma revisionsgrupp som revisorn är verksam i

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt eller annat intresse revisionsklientens verksamhet (egenintresse),
2. antingen tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vilkas riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget, eller vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskning),
3. uppträder eller har uppträtt som talesman för eller mot klienten (partsställning),
4. har en nära personlig relation till klientens ledning (vänskap/ förtroende) eller känner obehag inför klientens reaktioner (skrämsel).

För att i grunden säkerställa revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet måste ställas vissa grundläggande krav på hur verksamheten generellt skall vara organiserad (allmänt kvalitetshöjande åtgärder inklusive byråintern kontroll av enskilda uppdrag).

Byråintern kontroll som utförs av en person som i jävshänseende jämförs med revisorn kan inte ersätta extern kontroll för att balansera ett visst hot. Intern kontroll bör dock kunna tillmätas betydelse vid prövning av om förhållandena i det enskilda fallet är sådana, trots förekommande hot, att revisorn skall kunna fullgöra ett granskningsuppdrag utan att behöva vidta ytterligare åtgärder.

Åtgärder som kan balansera hot

Åtgärder som kan balansera hot mot revisorns opartiskhet och självständighet är externa kontrollåtgärder genom en tredje part. Informativa åtgärder kan balansera hot när riktigheten i revisorns ställningstagande i ett granskningsuppdrag ifrågasätts. Det finns dock en gräns. I vissa situationer får man räkna med att ett hot mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt, eller av uppdragsintressenterna upplevs som så allvarligt, att förtroendet för revisorn kräver att han avstår från eller avsäger sig uppdraget.

Uppdragen skall dokumenteras

En lagstadgad skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamheten införs. Vidare utvidgas dokumentationsskyldigheten att omfatta även sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall ha fullgjorts senast innan revisionsberättelse eller annat utlåtande avges.

Av årsredovisningen skall framgå rådgivningsuppdragens art.

Förtroenderubbande sidoverksamhet

Den nuvarande möjligheten för revisionsbolag att utöva annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet (sidoverksamhet) slopas. Denna möjlighet förbehålls fortsättningsvis endast revisorn personligen. En viss vidgning av den nuvarande gränsen för vad som inte skall vara förtroenderubbande verksamhet föreslås också. Men det skall alltid vara möjligt att ingripa om sidoverksamheten är av sådan art eller omfattning att det kan råda osäkerhet om vilka affärs- eller sidointressen revisorn har, likaså om den ofta kan komma att ifrågasättas av revisionens intressenter. Ett ingripande skall också alltid kunna göras om revisorn utövar sådan verksamhet som anses som skamlig eller skum.

Tillsynens omfattning m.m.

Revisorsnämndens tillsynsuppgift avgränsas. Fullständig tillsyn skall fortsättningsvis omfatta endast sådana granskningsuppdrag som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i ett intyg eller en rapport eller annan handling som är ägnad att ligga till grund för en utomståendes bedömning, likaså rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag.

Den nuvarande ordningen med tillsyn över godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag behålls. Har revisorn satt sin verksamhet på bolag utan att registrera bolaget som revisionsbolag, skall således som hittills inte bolaget utan revisorn stå under tillsyn.

Ägande av revisionsbolag

Regler om ägande m.m. bör finnas i lag

Reglerna för ägande, ledning, förvaltning m.m. av icke-registrerade revisionsbolag skall framgå av revisorslagen.

Indirekt ägande

Indirekt ägande av revisionsbolag skall vara tillåtet. Detta innebär att en revisor får direkt eller indirekt genom bolag vara delägare eller bolagsman i ett sådant bolag. Ett sådant inskjutet bolag får dock inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet och sådan verksamhet som har ett naturligt samband därmed. Något absolut krav på att ägarbolaget skall driva revisionsverksamhet ställs inte upp. Det är tillräckligt att bolaget enbart äger revisionsföretaget. Det är dock inte möjligt att skjuta in ett renodlat konsultbolag som ägarbolag.

Indirekt ägande innebär inte någon konflikt med reglerna om revisorernas ägarinflytande.

Revisorsnämndens rätt att genomföra undersökning hos ett revisionsföretag

Revisorsnämnden skall ha befogenhet att på plats inspektera förhållandena hos ett revisionsföretag.

Revisorer och registrerade revisionsbolag skall vara skyldiga att utan begäran underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i revisionsgruppen.

Upplýsningsskyldighet för vissa företag som inte står under tillsyn

Företag som ingår i samma koncern som ett revisionsföretag eller som på grund av ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsföretaget skall vara skyldiga, även om de inte omfattas av Revisorsnämndens tillsyn, att efter begäran

lämna nämnden upplysningar om sin verksamhet och därmed sammanhängande omständigheter som tillsynsmyndigheten behöver för sin tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Bilaga 1

Godkända revisorers behörighet

10 kap. 12 § ABL m.fl. lagar ändras så att godkänd revisor enligt 4 § revisorslagen jämställs med auktoriserad revisor.

För den som är godkänd revisor enligt äldre bestämmelser skall det bli möjligt att få avlägga revisorsexamen utan att uppfylla kravet på kandidatexamen.

Övriga frågor

Ett undantag från bosättningskravet

Det skall bli möjligt för Revisorsnämnden att medge undantag från kravet på att vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom EES vid ansökan om godkännande eller auktorisation om det föreligger särskilda skäl.

Ett undantag från yrkesverksamhetskravet

Det skall bli möjligt för Revisorsnämnden att medge undantag från kravet på att yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet, om det föreligger särskilda skäl.

Konsekvenser av förslagen

Sammantaget torde inte utredningens förslag innebära några tillkommande kostnader i den offentliga tillsynen. Principerna i de förslag till reglering av rådgivningsverksamheten som utredningen lämnar kan redan i dag sägas omfattas av branschorganisationerna inte bara i Sverige utan även internationellt. Utredningens bedömning är att de flesta revisorer och revisionsbyråer redan i dag lägger stor vikt vid opartiskhet och självständighet och att de också kommer att finna sig väl till rätta med utredningens förslag. För revisorer och revisionsbyråer måste effekterna av utredningens förslag bedömas som marginella. Förslagen torde därmed inte heller medföra några kostnadsökningar för näringslivet.

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:528) om revisorer

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:528) om revisorer dels att 2–5, 9–17, 19–22, 24 och 30 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas nio nya paragrafer, 8 a–c, 14 a–f, 20 a–b och 30 a §, samt närmast före 8 a, 9, 14, 14 a, 14 c–f, 15–17 och 30 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 §

I denna lag avses med

1. revisor: godkänd eller auktoriserad revisor,
2. godkänd revisor: revisor som godkänts enligt 4 §,
3. auktoriserad revisor: revisor som auktoriserats enligt 5 §,
4. *revisionsbolag*: handelsbolag eller aktiebolag som registrerats enligt 10 eller 11 §.
4. *revisionsföretag*: en enskild näringserksamhet eller ett handelsbolag eller ett aktiebolag vari en revisor utövar revisionsverksamhet.
5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som är handelsbolag eller aktiebolag och som har registrerats enligt 9 eller 10 §§,
6. *revisionsgrupp*: revisionsföretag samt annat företag som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap som revisionsföretaget,
7. *revisionsverksamhet*: utförande av granskningsuppdrag avseende förvaltning och ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal som utmynnar i en rapport eller ett intyg eller en annan handling som är ägnad att utgöra bedömningsunderlag för också annan än uppdragsgivaren, likaså rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag,
8. *fristående rådgivning*: rådgivning eller annat biträde till en revisionsklient som inte innefattas i revisionsverksamhet,

9. revisionsklient: givare av uppdrag, vars utförande utgör revisionsverksamhet.

3 §

Frågor om godkännande, auktorisation och registrering prövas av Revisorsnämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden skall i sin verksamhet *utveckla* och främja god revisorssed.

Frågor om godkännande, auktorisation och registrering prövas av Revisorsnämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och *registrerade* revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden skall i sin verksamhet främja *utvecklingen av god revisorssed* och god revisorssed.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

4 §

För att bli godkänd revisor skall sökanden

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsrådet,
3. varken vara i konkurs, vara underkastad näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att utöva rådgivningsverksamhet enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m. m. eller vara underkastad någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
5. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet i första stycket 1 eller 2.

5 §

För att bli auktoriserad revisor skall sökanden uppfylla de krav som anges i 4 § 1–3 och 5 samt hos Revisorsnämnden ha avlagt högre revisorsexamen.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet i 4 § första stycket 1 eller 2.

Revisionsföretag och registrering

Verksamhetsformer

8 a §

En revisor får utöva revisionsverksamhet endast såsom enskild näringsidkare eller i enkelt bolag,

8 b §

En revisor som utövar revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare skall hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband därmed avskild från denna.

Endast revisor får vara prokurist eller firmatecknare i revisionsverksamheten.

8 c §

Om en revisor utövar revisionsverksamhet i bolag får verksamheten i bolaget endast omfatta revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband därmed. För varje uppdrag i revisionsverksamheten skall en i bolaget yrkesverksam revisor vara huvudansvarig.

Endast revisor får, direkt eller genom bolag som uppfyller kraven i första stycket första meningen eller som endast äger revisionsföretag, vara delägare eller bolagsman i bolaget. Endast revisor får vara styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare eller prokurist i bolagen.

Andra stycket andra meningen gäller inte för styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Villkor för registrering

9 §

För att bli registrerat revisionsbolag skall ett svenskt handelsbolag eller aktiebolag

- 1. driva revisionsverksamhet,*
- 2. uppfylla de särskilda kraven i 10 eller 11 §, och*
- 3. inte vara i konkurs eller likvidation.*

Ett handelsbolag som uppfyller villkoren i 8 c § och inte är i konkurs eller likvidation får registreras.

Om det finns särskilda skäl får

Revisorsnämnden beträffande viss bolagsman göra undantag från kravet i 8 c § andra stycket. En majoritet av bolagsmännen skall vara revisorer. Om det endast finns två bolagsmän, måste en av dem vara revisor.

10 §

För registrering av ett handelsbolag krävs att det av bolagsavtalet framgår att

1. bolagets verksamhet inte skall omfatta annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet, och

2. bolagsmännen skall vara godkända eller auktoriserade revisorer.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet i första stycket 2 beträffande viss bolagsman

Ett aktiebolag som uppfyller villkoren i 8 c § och inte är i konkurs eller likvidation får registreras.

Ett sådant aktiebolag får även registreras med avvikelser från kravet i 8 c § andra stycket beträffande vem som får äga aktier i bolaget. Därvid gäller dock att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet måste ägas av revisorer, direkt eller genom bolag som uppfyller kraven i 8 c § första stycket eller som endast äger revisionsföretag och att övriga aktier i aktiebolaget måste ägas av personer som är yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållanden ingår i samma affärsrättsliga gemenskap som bolaget, direkt eller genom bolag.

Vidare krävs att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören måste vara revisorer, och att styrelsen enligt bolagsordningen är beslutför endast om de närvarande revisorerna tillsammans representerar en majoritet av röstetalet vid sammanträdet.

11 §

För registrering av ett aktiebolag krävs att det av bolagsordningen framgår att

1. bolagets verksamhet inte skall omfatta annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet,

2. minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre

fjärdedelar av styrelsesuppleanternas samt verkställande direktören skall vara godkända eller auktoriserade revisorer, och

3. styrelsen är beslutför endast om de närvarande godkända eller auktoriserade revisorerna tillsammans representerar en majoritet av röstetalet vid sammanträdet.

Vidare krävs för registrering att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer och att övriga aktier ägs av personer som är verk samma i bolaget.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kraven i första stycket 2 och andra stycket. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanternas skall dock alltid vara godkända eller auktoriserade revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma godkända eller auktoriserade revisorer

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kraven i 10 § andra och tredje styckena beträffande vem som får äga aktier i bolaget och styrelsens sammansättning. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanternas skall dock alltid vara revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid direkt eller genom bolag som uppfyller kraven i 8 c § första stycket eller som endast äger revisionsföretag, tillkomma revisorer.

12 §

Ett revisionsbolag skall för varje revisionsuppdrag som bolaget åtar sig utse en av de i bolaget verk samma revisorerna att vara huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning om att sådan revisor skall utses, och i andra fall auktoriserad eller godkänd revisor. Bolaget skall utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Revisionsberättelse skall undertecknas av den som är huvudansvarig för revisionen. Undertecknas berättelsen av flera revisorer, skall

Ett registrerat revisionsbolag skall för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor enligt 4 § denna lag, om det behövs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning. Bolaget skall utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Revisionsberättelse och annat utlåtande i revisionsverksamhet skall undertecknas av den som är huvudansvarig. Undertecknas berättelsen

det anges vem som är huvud-ansvarig.

eller utlåtagandet av flera revisorer, skall det anges vem som är huvud-ansvarig.

Bilaga 2

13 §

Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år eller till dess beslut om avslag på ansökan om fortsatt godkännande, auktorisation eller registrering vunnit laga kraft. Revisorsnämnden får förordna att ett sådant beslut skall gälla omedelbart.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten.

God revisorssed

14 §

En revisor skall utföra sina uppdrag *omsorgsfullt* och *enligt* god revisorssed.

En revisor skall utföra sina uppdrag i *revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet* och vara objektiv i sina ställningstaganden. *Revisorn skall i verksamheten iaktta* god revisorssed.

Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorn svarar för det arbete som utförs av biträde till honom.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även för revisionsbolag.

Prövning av opartiskhet och självständighet

14 a §

En revisor som utövar revisionsverksamhet är skyldig att för varje uppdrag pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet. Föreligger någon sådan omständighet eller är förhållandena eljest sådana att det finns risk för att revisorn inte kan genomföra uppdraget på det sätt

som sägs i 14 §, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Vad som sägs i första stycket om att avböja eller avsäga sig ett uppdrag gäller inte om revisorn kan visa att uppdraget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet eller genom att erforderliga åtgärder vidtas av revisorn, kan fullgöras utan att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas.

14 b §

Vid en prövning enligt 14 a § skall revisorn särskilt beakta de hot mot hans opartiskhet och självständighet som uppstår om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp i vilken revisorn är verksam

1. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt eller annat eget intresse i revisionsklientens verksamhet (egenintresse),

2. tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vilkas riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget, eller vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskning),

3. uppträder eller har uppträtt som talesman för eller mot klienten (partsställning), eller

4. har nära personliga relationer till klientens ledning (vänskap/förtroende) eller känner obehag inför klientens reaktioner (skrämsel).

Registrerade revisionsbolag

14 c §

Bestämmelserna i 14 och 14 a–b §§ gäller i tillämpliga delar även för registrerat revisionsbolag.

14 d §

Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida förtroendet för revisorn eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet vid utförandet av uppdrag i revisionsverksamheten kan rubbas av ett visst annat uppdrag eller av en viss annan särskild omständighet, och huruvida de åtgärder som sökanden avser att vidta är tillräckliga för att bevara förtroendet.

Ett förhandsbesked är, om det vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

Revisorsjäv enligt andra författningar

14 e §

Revisorer och registrerade revisionsbolag skall även iaktta de bestämmelser i andra författningar som anger i vilka fall en revisor eller ett revisionsbolag är jävig att utföra ett revisionsuppdrag.

Bestämmelser om revisorsjäv finns i 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385), 4 kap. 4 § lagen (1980:1102) om årsredovisning m.m. i vissa företag, 10 kap. 5 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 3 kap. 5 § bankrörelselagen (1987:617), 8 kap. 7 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 9 kap. 4 § kommunallagen (1991:900), 20 kap. 4 § kyrkolagen (1992:300), 2 kap. 7 § lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet och 4 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220).

14 f §

En revisor skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete, opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha fullgjorts senast innan revisionsberättelse eller annat utlåtande avges.

*Förtroenderubbande
sidoverksamhet*

15 §

Revisorer och revisionsbolag får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet.

Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor eller ett revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. Ett sådant förhandsbesked är, om det vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

*Revisionsverksamhet i en annan
stat*

16 §

En revisor får driva revisionsverksamhet endast såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag som inte utövar annan verksamhet än sådan som är förenlig med en revisors yrkesutövning.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige *driver* revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet även om *kravet i första stycket* inte är uppfyllt.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige *utövar* revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet även om *kraven i 8 a–c §§* inte är uppfyllda.

Revisors anställning

17 §

En revisor får inte vara anställd hos *någon annan än revisor, revisionsbolag eller bolag som avses i 16 §*.

En revisor får *endast* vara anställd hos *revisionsföretag*.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från förbudet i första stycket.

19 §

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

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 medge undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

20 §

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

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

Revisorsnämnden får genomföra undersökning hos ett revisionsföretag när nämnden anser det nödvändigt

20 a §

Om ett revisionsföretag ingår i en koncern skall andra företag i koncernen eller som på grund av ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i samma affärsrättsliga gemenskap som revisionsföretaget, även om de inte omfattas av Revisorsnämndens tillsyn, efter

begäran lämna nämnden upplysningar om den rådgivning eller annat biträde företagen har tillhandahållit revisionsklienter till revisorer och registrerade revisionsbolag i gemenskapen.

20 b §

Ingår ett revisionsföretag i en revisionsgrupp skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen.

Ändras gruppens sammansättning skall revisorn eller det registrerade revisionsbolaget anmäla detta till nämnden.

21 §

Om en skattemyndighet uppmärksammar någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett revisionsbolags verksamhet, skall myndigheten underrätta Revisorsnämnden.

Om en skattemyndighet uppmärksammar någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett *registrerat* revisionsbolags verksamhet, skall myndigheten underrätta Revisorsnämnden.

22 §

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin *verksamhet* eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 29 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin *revisionsverksamhet* eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 29 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

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

Uppkommer fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs till revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

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

24 §

Bestämmelserna i 22 § gäller även för revisionsbolag. Vad där sägs om upphävande av godkännande eller auktorisation skall i stället avse upphävande av registrering.

Om ett revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall omprövas.

Bestämmelserna i 22 § gäller även för *registrerade* revisionsbolag. Vad där sägs om upphävande av godkännande eller auktorisation skall i stället avse upphävande av registrering.

Om ett *registrerat* revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall omprövas.

30 §

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

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

Bemyndiganden

30 a §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten.

Denna lag träder i kraft den ...

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1995:528) om revisorer

dels att 5 § skall ha följande lydelse,

dels att det i förordningen skall införas en ny paragraf, 17 a, samt närmast före paragrafen en ny rubrik av följande lydelse,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

För att få avlägga revisorsexamen fordras att sökanden

1. avlagt kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning eller med godkänt resultat genomgått annan likvärdig teoretisk utbildning, och

2. genomgått en praktisk utbildning under minst tre år, som

a) särskilt omfattat revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar, och

b) sker under handledning av godkänd eller auktoriserad revisor.

Utan hinder av första stycket får den som är godkänd revisor enligt äldre bestämmelser avlägga revisorsexamen under förutsättning att han har varit yrkesverksam som revisor under minst sju år efter godkännandet.

Dokumentation av uppdrag

17 a §

Revisorer och registrerade revisionsbolag skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall framgå

1. de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar samt den planering som har legat till grund för granskningen,

2. den granskning som har genomförts,

3. de iakttagelser som har gjorts och de slutsatser som har dragits, samt

4. de åtgärder som har vidtagits,

5. vilka tänkbara hot mot opartiskheten och självständigheten som har identifierats,

6. *bedömningen av identifierade hots påverkan på opartiskheten och självständigheten, samt* Bilaga 2
7. *de åtgärder som har vidtagits för att neutralisera förekommande hot.*

Denna förordning träder i kraft den

Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 12 och 14 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***10 kap.**

12 §

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer* om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats.

14 §

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 12 § 1 eller 2 eller 13 § får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer besluta att bolaget får utse viss godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor. Ett sådant beslut är giltigt i högst fem år.

För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 12 § 1 eller 2 eller 13 § får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer besluta att bolaget får utse viss godkänd revisor *eller en revisor som har godkänts enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer*. Ett sådant beslut är giltigt i högst fem år.

I andra bolag än de som avses i 12 och 13 §§ skall en auktoriserad revisor utses, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

I andra bolag än de som avses i 12 och 13 §§ skall en auktoriserad revisor *eller en godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer* utses, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det vid den bolagsstämma där revisorsval skall ske.

Denna lag träder i kraft

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

5 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor, om

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer*. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket,

2. antalet anställda vid koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföreningen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt fastställda balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderföreningens balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket.

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

Denna lag träder i kraft...

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 3 § lagen (1980:1103) om
årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

3

Minst en revisors skall vara
auktoriserad revisor om

Minst en revisor skall vara
auktoriserad revisor eller godkänd
revisor enligt 4 § lagen (1995:528)
om revisorer om

tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två
senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000
gångar det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som
gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

antalet anställda i rörelsen under de två senaste räkenskapsåren i
medeltal har överstigit 200.

Första stycket gäller även för en moderföretag i en koncern, om

nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncern-
balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det
gränobelopp som anges i första stycket,

antalet anställda vid koncernföretagen under de två senaste
räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller moderföretaget inte
upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens
tillgångar, enligt fastställda balansräkningar för koncernföretagens två
senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag överstiger det
gränobelopp som anges i första stycket.

Regeringen eller den myndighet
som regeringen bestämmer kan i
fråga om företag som avses i första
eller andra stycket förordna att en
viss godkänd revisor får utses i
stället för en auktoriserad revisor.
Sådana beslut är giltiga i högst fem
år.

Regeringen eller den myndighet
som regeringen bestämmer kan i
fråga om företag som avses i första
eller andra stycket förordna att en
viss godkänd revisor får utses i
stället för en auktoriserad revisor
*eller godkänd revisor enligt 4 §
lagen (1995:528) om revisorer.*
Sådana beslut är giltiga i högst fem
år.

I fråga om annat företag får länsstyrelsen, om det är påkallat av
särskilda omständigheter, besluta att minst en revisor skall vara
auktoriserad revisor eller godkänd revisor.

Om det finns skäl till det, får länsstyrelsen samtidigt också förordna en
auktoriserad revisor eller en godkänd revisor att med övriga revisorer
delta i revisionen. Uppdragstiden för revisorn skall bestämmas så att
uppdraget upphör när annan behörig revisor har blivit utsedd i
föreskriven ordning.

Innan länsstyrelsen meddelar beslut som avses i fjärde eller femte
stycket, skall företaget beredas tillfälle att yttra sig.

Denna lag träder i kraft ..

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att kap. 3 kap. 4 § bankrörelselagen (1987:617) skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §

Minst en av de revisorer som stämman utser i en sparbank eller i en medlemsbank skall vara auktoriserad revisor.

Minst en av de revisorer som stämman utser i en sparbank eller i en medlemsbank skall vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer.*

Denna lag träder i kraft ...

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

Ett värdepappersbolag skall ha en styrelse med minst fem ledamöter. Bolaget skall ha en verkställande direktör.

I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Annan revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer*. Annan revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

För varje värdepappersbolag skall finnas ett huvudkontor i Sverige.

Denna lag träder i kraft ...

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 6 § lagen (1992:1610) om finansierings-verksamhet skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.
6 §

I ett kreditmarknadsföretag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. Annan revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

I ett kreditmarknadsföretag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer*. Annan revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer.

Denna lag träder i kraft ...

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4§

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen är skyldig att upprätta årsredovisning enligt denna lag.

Stiftelsen skall ha auktoriserad revisor om stiftelsens tillgångar eller, om stiftelsen är moderstiftelse, koncernens tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 6 §, vid utgången av de två senaste räkenskapsåren haft ett värde överstigande ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde vid utgången av respektive räkenskapsår. Minst en revisor skall vara auktoriserad också om stiftelsen eller koncernen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal haft mer än 200 anställda.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall om avses i andra stycket besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

Stiftelsen skall ha auktoriserad revisor *eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer* om stiftelsens tillgångar eller, om stiftelsen är moderstiftelse, koncernens tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 6 §, vid utgången av de två senaste räkenskapsåren haft ett värde överstigande ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde vid utgången av respektive räkenskapsår. Minst en revisor skall vara auktoriserad *revisor eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer* också om stiftelsen eller koncernen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal haft mer än 200 anställda.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall om avses i andra stycket besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad *revisor eller godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer*. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

Denna lag träder i kraft ...

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 19 a § årsredovisningslagen (1995:1544) skall ha följande lydelse

5 kap.

19 a §

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

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

Denna lag träder i kraft den..

Förteckning över remissinstanser som har yttrat sig över betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43)

Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Revisorsnämnden, Statskontoret, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Bokföringsnämnden, Uppsala Universitet, NUTEK, Konkurrensverket, Patent- och registreringsverket, FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Landsorganisationen i Sverige LO, Svenska Arbetsgivarförbundet, Sveriges Industriförbund, Företagarnas Riksorganisation, Tjänstemännens centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Kooperativa institutet, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Sveriges advokatsamfund, Svenska Bankförbundet, Svenska Handelskammarsförbundet, Sveriges Försäkringsförbundet, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Stockholms Fondbörs AB, Svensk Handel, Internrevisorernas Förening, Sveriges Aktiesparares Riksförbund – Aktiespararna och Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF har avstått från att yttra sig.