

Justitiedepartementet

Betänkandet Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet
(SOU 1999:43)

Sammanfattning

Revisorsnämnden tillstyrker i huvudsak Revisionsbolagsutredningens förslag men anser att motiveringarna för förslagen bör förtydligas i en del avseenden. Revisorsnämnden vill särskilt framhålla den avgörande betydelsen av att revisorer vid utförande av lagstadgad revision iakttar opartiskhet och självständighet. Den svenska bolagsstrukturen – med en stor andel mindre och medelstora företag som kan ha särskilda behov av rådgivningsinsatser – utgör inte skäl för generella inskränkningar av kraven på revisorernas oberoende vid lagstadgad revision. Om det skulle bedömas att kraven på revisorernas oberoende inte kan upprätthållas när det gäller revisionsuppdrag i mindre företag kan detta förhållande vara ett skäl för att undanta mindre företag från revisionsplikt. Beträffande företag som enligt statsmakternas åsikt skall omfattas av revisionsplikt bör det således inte komma i fråga att inskränka kraven på revisorernas oberoende. Vidare anser Revisorsnämnden att tidigare ställningstaganden under granskningsuppdraget inte skall anges som ett hot mot oberoendet som skall beaktas särskilt. Detta medför att den första delen av 14 b § 2 lagen om revisorer bör utgå så att endast det hot som uppstår vid fristående rådgivning anges i denna punkt. Revisorsnämnden avstyrker den föreslagna utformningen av bestämmelsen om nämndens medverkan i utformningen av god revisorssed. Beträffande den föreslagna skyldigheten för andra företag än revisionsföretag att lämna upplysningar till tillsynsmyndigheten anser nämnden att skyldigheten måste förenas med en sanktionsmöjlighet.

Inledning

Alla överväganden rörande möjligheten för revisorer att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet i inskränkt mening måste ta sin utgångspunkt i det förhållandet att vissa rättssubjekt är revisionspliktiga enligt lag samt att de kvalificerade revisorerna har ett av lagstiftaren givet monopol på att utföra sådan revision. Den lagstadgade revisionen är därmed inte enbart en angelägenhet för revisorn och det berörda företaget. Vidare måste man beakta syftet med att ha en lagstadgad revision, nämligen att tillgodose aktieägarnas, fordringsägarnas, de anställdas och inte minst samhällets intresse av att få en objektiv granskning av ifrågavarande företag samt att skapa förtroende för rapporteringen om desamma. Objektiviteten har alltså en särskild betydelse och är överordnad t.ex. de berörda företagens och revisorernas egna intressen.

Kombinationen av lagstiftning om revisionsplikt samt de kvalificerade revisorernas monopolställning leder till slutsatsen att dessa revisorer i förhållande till sina revisionsklienter egentligen inte bör få utföra något annat än revision och att allt därutöver definitionsmässigt innebär ett hot mot oberoendet. Med detta synsätt skulle det t.ex. inte vara tillåtet för revisorn att lämna råd eller förslag till förbättringar med avseende på revisionsklientens redovisning och förvaltning (jfr. betänkandet, s. 220). Av praktiska och ekonomiska skäl bör dock viss sådan rådgivning tillåtas. Inte desto mindre bör det hållas i minnet att revisorernas opartiskhet och självständighet utgör grundförutsättningar som alltid måste komma i första rummet. En kvalificerad revisor som åtar sig ett uppdrag om lagstadgad revision eller motsvarande granskningsuppdrag med objektivitetskrav måste därmed underkasta sig lagstiftarens krav om opartiskhet och självständighet.

Revisorsnämnden anser alltså att revisorernas objektivitet har en särskild betydelse som gör att den inte bör begränsas av andra intressen. Mot denna bakgrund har nämnden i vissa avseenden invändningar mot utredningens argumentation rörande revisorernas oberoende, vilket skall framgå i det följande, men Revisorsnämnden anser ändå att utredningen har kommit fram till godtagbara slutsatser och nämnden tillstyrker därför i huvudsak utredningens förslag. Detta yttrande följer fortsättningsvis betänkandets disposition med den avvikelser att Revisorsnämnden behandlar utredningens författningsförslag tillsammans med dess författningskommentar, sist i yttrandet.

3 Revisorsnämnden

I det inledande avsnittet av betänkandets tredje kapitel har bland annat följande angetts i sista stycket (s. 67): ”Ansöknings- och årsavgifterna är för närvarande fastställda till 2 000 kronor. För godkännande och auktorisation tas ut en provavgift. Denna är för närvarande 5 000 kronor.”

För att undvika missförstånd bör det påpekas att provavgiften 5 000 kronor för att avlägga t.ex. revisorsexamen inte är densamma som avgiften för prövning av ansökan om godkännande, auktorisation eller registrering. Den senare avgiften uppgår till 2 000 kronor vilket i viss mån framgår av den första meningen i ovanstående citat.

6 Begreppet revisionsverksamhet

När det gäller definitionen av begreppet revisionsverksamhet (avsnitt 6.3.2, s. 99 ff) vill Revisorsnämnden framhålla att det bör framgå tydligare att även sådana granskningsuppdrag som uteslutande avser granskning av viss ekonomisk information skall anses som revisionsverksamhet i lagens mening. Detta föranleder en viss justering av lydelsen i den föreslagna 2 § 7 lagen om revisorer, se vidare sista avsnittet i detta yttrande.

7 Fristående rådgivning

7.3.2 Allmänt om oberoendeproblematiken vid revision och rådgivning

En mycket viktig utgångspunkt för överväganden om revisorers oberoende är att all rådgivning som går utöver vad som föranleds av själva revisionsuppdraget (dvs. den fristående rådgivningen) kan komma att påverka revisorns möjligheter att uppträda som en opartisk och självständig granskare. Revisorsnämnden vill därför framhålla som värdefullt att utredningen har pekat på att det är detta som varit utgångspunkten i den debatt som förts rörande oberoendeproblematiken (s. 119). Det är även värdefullt att utredningen har klargjort att den fristående rådgivningen skall ses som ett tillkommande, inte nödvändigt hot – till skillnad från det hot som redan följer av själva revisionsuppdraget (s. 133).

7.3.3 Frågan om en begränsning av rådgivningen till revisionsklienter

Revisorernas möjligheter att biträda revisionsklienter med sådan rådgivning som saknar samband med revisionsutövning (fristående rådgivning) begränsas för närvarande av bestämmelserna om

revisorsjäva i aktiebolagslagen m.fl. lagar samt av generalklausulen i lagen om revisorer. Begränsningen innebär att sådan rådgivning som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget över huvud taget inte får tillhandahållas (detta har uttryckts något oklart i betänkandet med att ”all sådan rådgivning som....inte får tillhandahållas”, s. 120, rutan).

Även om Revisorsnämnden i huvudsak tillstyrker utredningens förslag vill nämnden med hänsyn till den särskilda betydelsen av revisorernas oberoende anföra följande. Enligt betänkandet måste en avvägning göras mellan flera faktorer såsom *å ena sidan* behovet och nyttan av att den valde revisorn (eller den revisionsbyrå vid vilken revisorn är verksam eller revisionsföretag med vilket revisionsbyrå har intressegemenskap) tillhandahåller fristående rådgivning samt *å andra sidan* rådgivningens eventuella negativa inverkan på revisionen till följd av påverkan på revisorns opartiskhet eller självständighet (s. 121). I samband härmed har uttalats att den svenska bolagsstrukturen är en ytterligare omständighet som kan behöva beaktas, särskilt när det gäller ”omfattningen av mindre och medelstora företag”.

Med hänvisning till ovanstående vill Revisorsnämnden återigen framhålla att det inte är fråga om en avvägning mellan likvärdiga intressen om en revisors oberoende ställs mot t.ex. ett företags behov av rådgivning. I direktiven till Revisionsbolagsutredningen har det uttryckts med att ”Näringslivets och särskilt de mindre och medelstora företagens behov av seriös rådgivning måste dock *beaktas*.” (kurs. här) Med hänsyn till syftet med revisorns opartiskhet och självständighet – att uppnå en objektiv revisionsberättelse eller annat objektivt utlåtande – skall revisorns oberoende i sådana fall anses överordnat andra förekommande intressen. Detta måste enligt Revisorsnämndens uppfattning uttryckas tydligare än som skett i betänkandet. Vad gäller hänvisningen till att Sverige har en förhållandevis stor andel mindre och medelstora företag, vilka kan ha särskilda behov av rådgivningsinsatser, kan detta förhållande naturligtvis inte tas till intäkt för att ställa lägre krav på svenska revisorers opartiskhet och självständighet vid utförande av lagstadgad revision och nämnden utgår från att utredningen inte heller har avsett detta. För det fall den svenska bolagsstrukturen skulle bedömas vara av betydelse i förevarande sammanhang utgör den enligt Revisorsnämndens uppfattning inte skäl för generella inskränkningar av kraven på revisorernas oberoende vid lagstadgad revision. Den kan i stället – om det skulle bedömas att kraven på revisorernas oberoende inte kan upprätthållas när det gäller revisionsuppdrag i mindre företag – utgöra skäl för att undanta mindre företag från revisionsplikt.

Enligt utredningen har vissa intressenter framhållit att revisorernas rådgivningsverksamhet numera går så långt att revisorerna kan uppfattas som alltför involverade i den granskades förvaltning eller

rapportering och att oberoendet därmed äventyras (s. 123). I betänkandet har dock tillagts att ”några konkreta exempel på sådana problem inte har anförts”. För att undvika eventuella felaktiga slutsatser vill Revisorsnämnden ta följande korta exempel som utgångspunkt för en diskussion. En skattekonsult som ingår i samma revisionsgrupp som en viss revisor tillhandahåller fristående rådgivning till en revisionsklient rörande skatteplaneringsåtgärder. Detta utgör ett hot mot ifrågavarande revisors opartiskhet och självständighet. Det är oklart om utredningen menar att ett sådant exempel bör konkretiseras genom angivande av vilka följder som faktiskt uppstått genom att revisorns oberoende hotats, men i så fall bygger detta enligt Revisorsnämndens uppfattning på en felsyn. I det här avseendet är det nämligen tillräckligt att konstatera att ett hot mot oberoendet har uppstått och därmed har det i och för sig ingen betydelse huruvida revisorn faktiskt har underlåtit att göra en objektiv granskning och i så fall vilka skadeverkningar som detta medfört. För övrigt ligger det i sakens natur att även om ett hot mot en revisors oberoende leder till att revisorn inte anmärker på vissa felaktigheter så är det ingalunda säkert att detta upptäcks. Sistnämnda förhållande innebär naturligtvis inte att hotet blir mindre beaktansvärt.

Även med hänsyn till det nyss anförda anser Revisorsnämnden att utredningen har tagit det aktuella hotet på allvar och nått fram till godtagbara slutsatser. Enligt utredningen saknar den offentliga revisorstillsynen visserligen belägg för att en dåligt genomförd revision har samband med att revisorn/kollega/medarbetare i revisionsuppdraget biträder eller har biträtt revisionsklienten med fristående rådgivning (s. 125 f) men, som utredningen därefter har konstaterat, att belägg saknas är inget bevis på motsatsen. Härvid är det som framhållits i betänkandet en uppenbar svårighet att kunna påvisa att en dåligt genomförd revision har sin grund i revisorns rådgivningsrelation till revisionsklienten – orsaken kan ju lika gärna hävdas vara slarv eller bristande kompetens etc.

Revisorsnämnden instämmer med utredningen i att som huvudregel bör gälla att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (s. 127).

7.3.5 Ingen åtskillnad mellan små och stora företag

Som anförts tidigare anser Revisorsnämnden att den svenska bolagsstrukturen – med en förhållandevis stor andel mindre och medelstora företag som kan ha särskilda behov av rådgivningsinsatser – inte utgör skäl för generella inskränkningar av kraven på revisorernas oberoende vid utförande av lagstadgad revision. Om det skulle bedömas att kraven på revisorernas oberoende inte kan upprätthållas när det gäller revisionsuppdrag i mindre företag kan den

svenska bolagsstrukturen i stället vara ett skäl för att undanta mindre företag från revisionsplikt (jfr. avsnitt 7.3.3 i detta yttrande). Med hänsyn till det nu anförda får det anses alltför lättvindigt att liksom utredningen delvis motivera tillåtligheten av fristående rådgivning med de mindre företagens behov (s. 121) och sedan fastslå att det varken är praktiskt möjligt eller önskvärt att ha olika regler för en revisors fristående rådgivning beroende på om det granskade företaget är stort eller litet (s. 131). Utredningen har emellertid funnit att den föreslagna analysmodellen går att förena med revisorsrollen i mindre företag och Revisorsnämnden finner i och för sig inte skäl att ifrågasätta den bedömningen. Revisorsnämnden vill dock framhålla att för de företag som enligt statsmakternas åsikt skall omfattas av revisionsplikt bör det inte komma i fråga att inskränka kraven på revisorernas oberoende.

8 Revisorns oberoende

8.3.3 Utredningens förslag till analysmodell – en reform

Vad gäller innebörden av den föreslagna 14 b § lagen om revisorer har utredningen som sin mening uttalat att det, när det föreligger sådana omständigheter som anges i paragrafen, skall presumeras att revisorn är partisk eller osjälvständig (s. 143). Uttalandet får anses ganska försiktigt eftersom det i den föreslagna paragrafen talas om ”de hot som uppstår om...”, dvs. författningstexten lämnar ingen tveksamhet om att presumptionen skall vara den att hot uppstår om någon av de angivna omständigheterna föreligger. Att gå ett steg längre och slå fast att jäv faktiskt föreligger skulle dock, som utredningen också konstaterat, förutsätta att hotet är så allvarligt att det är fråga om ett absolut jäv.

Ett betydelsefullt förhållande är det som lyfts fram på följande sida i betänkandet (s. 144), nämligen att i de fall då ovannämnda presumption blir tillämplig skall det ankomma på revisorn att tydliggöra att undantagsregeln kan tillämpas och att han därför inte behöver avböja eller avsäga sig granskningsuppdraget.

Utredningen har klassificerat de olika hoten som ”egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap eller förtroende samt skrämnel” (s. 145). Utredningen har därefter lämnat en enligt Revisorsnämndens mening klagörande beskrivning av de båda förstnämnda hoten, egenintressehotet och självgranskningshotet (s. 146 ff). Beskrivningen är särskilt viktig eftersom såväl egenintressehotet som självgranskningshotet har central betydelse vid prövningen av frågor om revisorers opartiskhet och självständighet.

När det gäller byråintern kontroll av granskningsuppdrag vid hot instämmer Revisorsnämnden till fullo i följande uttalande av

utredningen (s. 150, näst sista meningen): ”Intern kontroll som utförs av er person som i jävshänseende jämsställs med revisorn kan inte ersätta extern kontroll för att balansera ett visst hot.” Däremot ställer sig nämnden frågande till den omedelbart följande meningen: ”Intern kontroll bör dock, enligt utredningens uppfattning, kunna tillmätas betydelse vid prövningen 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.” Utredningen har inte angett i vilka situationer den interna kontrollen skulle kunna tillmätas betydelse. – Det kan visserligen inte uteslutas att det uppkommer enstaka situationer i vilka intern kontroll är tillräcklig för att revisorn skall kunna fullgöra granskningsuppdraget utan att vidta ytterligare åtgärder. Sådana situationer kan dock rimligtvis inte bli vanligt förekommande utan får tvärtom anses som undantag från huvudregeln. Detta bör enligt Revisorsnämndens mening klart uttalas.

Under rubriken ”Externa kontrollåtgärder” på s. 152 har utredningen som enda ”Exempel” på sådana åtgärder angett att en tredje part gör en genomgång av uppdraget, helt eller delvis. Revisorsnämnden – som har svårt att föreställa sig ytterligare exempel på externa kontrollåtgärder – utgår från att ovanstående beskrivning egentligen motsvarar alla sätt på vilka externa kontrollåtgärder kan tänkas bli utförda. Motiveringen skulle vinna i klarhet om det uttalas att det inte är fråga om exempel på externa kontrollåtgärder utan snarare om en definition av begreppet. Vidare anser Revisorsnämnden att utredningen borde ha belyst vilka sekretessproblem som uppkommer vid externa kontrollåtgärder samt hur aktiebolagslagens ansvarsbestämmelser skall tillämpas beträffande den externa kontrollanten.

Längre ned på samma sida (s. 152) har utredningen under rubriken ”Hot som inte kan balanseras” anfört följande: ”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, *även om objektiviteten i sak skulle kunna säkras genom motåtgärder.*” (kurs. här) Uttalandet är svårt att förstå, särskilt eftersom vi inte känner till exakt vad utredningen avser med ”objektiviteten i sak”. Det kan dock uppfattas som att utredningen syftar på något som skall ”kunna säkras genom motåtgärder” – vilket närmast leder tankarna till att det är fråga om att genom motåtgärder balansera ett hot mot revisorns opartiskhet etc. I så fall är den citerade texten ologisk eftersom innebörden blir att ’vissa hot är så allvarliga att revisorn måste avsäga sig uppdraget trots att hotet skulle kunna balanseras’. För att undvika eventuella missförstånd bör det enligt Revisorsnämndens mening klart uttalas att vissa hot kan vara så allvarliga att *det inte finns några motåtgärder*

som är tillräckliga, varför revisorn i sådana fall är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

8.3.4 Analysmodellen i praktiken – några exempel

Utredningen har presenterat tre exempel på hur analysmodellen kan tillämpas i praktiken (s. 152 ff). Enligt Revisorsnämndens mening kan urvalet av exempel ifrågasättas. Dessutom är analysen i de valda exemplen mycket knapphändig. Vad gäller det första exemplet, Rådgivning vid generationsskifte, har utredningen inte berört de hot som kan uppkomma om de lämnade råden visar sig vara felaktiga eller upplevs som sådana av företagets ägare. Om så skulle vara fallet framstår det inte som osannolikt att ägaren skulle kunna utsätta revisorn för påtryckningar vilka får återverkningar på dennes opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget. Dessa frågor borde enligt Revisorsnämndens uppfattning ha belysts av utredningen.

Vad gäller egenintressehotet – som är av central betydelse vid prövning av frågor om revisorers opartiskhet och självständighet – anser Revisorsnämnden att utredningen inte i något av de tre exemplen har utfört en tillfredsställande analys. I de två första exemplen har utredningen angett att uppdraget är av ”mycket begränsad” respektive ”begränsad” ekonomisk betydelse för revisorn. I det tredje exemplet har rådgivningsuppdragets ekonomiska betydelse för revisorn angetts vara ”relativt stor”. Utredningen har dock inte i något av exemplen redovisat den ekonomiska betydelsen av själva revisionsuppdraget eller eventuella övriga rådgivningsuppdrag. Det går därför inte att bedöma om det uppkommer något egenintressehot i de aktuella exemplen. Eftersom rådgivningsuppdraget i det tredje exemplet har ”relativt stor” ekonomisk betydelse för revisorn skulle det kunna antas, att utredningen har ansett att det uppkommer ett egenintressehot i det fallet. Det blir dock endast fråga om ett antagande eftersom utredningen inte har uttalat sig om detta.

Det framgår inte av något av exemplen hur modellen skall tillämpas om ett hot mot revisorns oberoende uppkommit genom att en annan person i samma revisionsgrupp har lämnat fristående rådgivning till revisionsklienten. Ett av exemplen, Rådgivning om sekelskiftesproblem, skulle visserligen ha kunnat ge sådan ledning men den viktiga frågan om revisorns förhållande till IT-konsultens arbete har inte belysts tillräckligt tydligt. Det har därför inte framgått att det mest allvarliga hotet uppkommer genom att revisorn kan bli mindre benägen att anmärka på *felaktigheter i redovisningen som beror på brister i IT-konsultens arbete* eftersom denne ingår i samma revisionsgrupp som revisorn. Motsvarande problematik återfinns om t.ex. en skattekonsult som ingår i samma revisionsgrupp som revisorn har lämnat rådgivning om skatteplaneringsåtgärder till revisionsklienten. Såvitt gäller självgranskningshotet uppkommer

hotet mot revisorns oberoende i ett sådant fall genom att han kan bli mindre benägen att anmärka på felaktigheter som uppkommit på grund av skattekonsultens rådgivning. För att återgå till exemplet rörande sekelskiftesproblem anser Revisorsnämnden, med utgångspunkt i de av utredningen angivna förutsättningarna och med beaktande av det ovan anförda, att självgranskningshotet är så allvarligt att externa kontrollåtgärder måste vidtas för att hotet skall kunna balanseras.

8.3.5 Uppdragen skall dokumenteras

Revisorsnämnden instämmer i utredningens förslag om en lagstadgad skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet. Med hänsyn till den stora betydelsen av revisorns oberoende är det naturligt att ifrågasvarande skyldighet utvidgas till att även omfatta sådan information som behövs för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Revisorsnämnden förutsätter att nämnden genom föreskrifter kan uppställa lindrigare krav på dokumentation vad gäller revisorns besvarande av spontana frågor av liten betydelse. Revisorsnämnden tillstyrker utredningens förslag och föreslår dessutom en mindre komplettering beträffande 17 a § revisorsförordningen, se 'Författningsförslag och Författningskommentar'.

9 Förtroenderubbande sidoverksamhet

9.3 Utredningens överväganden

När det gäller utredningens överväganden rörande förtroenderubbande sidoverksamhet har Revisorsnämnden ingen annan invändning mot vad som anförts än att det krävs ett förtydligande beträffande uttrycken "skamlig" och "skum" (s. 164, rutan, sista meningen). Enligt nämndens uppfattning bör ifrågasvarande uttryck kunna ersättas med orden "oetisk" respektive "brottslig" men om detta inte anses lämpligt bör de ersättas med andra, alternativt definieras.

10 Tillsynen

10.3.4 Revisionsverksamhet och discipliningripande

Enligt gällande lydelse av 22 § lagen om revisorer skall godkännandet eller auktorisationen upphävas bland annat i det fallet att en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Utredningen har beträffande ifrågavarande lagrum endast föreslagit att ordet ”verksamhet” ändras till ”revisionsverksamhet”. Utredningen har anfört att den nuvarande möjligheten att ingripa med disciplinära åtgärder mot en revisor som uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet i fortsättningen skall begränsas till sådana felhandlingar som revisorn gör i sin revisionsverksamhet (s. 175). Utredningen har dock inte belyst att rättsläget inte är helt klart beträffande vilka felhandlingar som skall anses hänförliga till verksamheten och än mindre föreslagit något klagande av vilka felhandlingar som fortsättningsvis skall hänföras till revisionsverksamheten.

Revisorsnämnden vill därför peka på att Kammarrätten i Stockholm i två avgöranden har kommit till olika slutsatser rörande frågan huruvida en revisors underlåtenhet att i rätt tid inbetala skatter skall anses som att revisorn uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet. I dom den 9 september 1998 i mål nr 4711-1997 ansåg kammarrättens majoritet att revisorns underlåtenhet inte skulle anses som att han uppsåtligen gjort orätt i verksamheten medan domstolen kom till motsatt slutsats i dom den 16 november 1998 i mål nr 8624-1997. Den förra domen överklagades till Regeringsrätten som den 25 maj 1999 beslutade att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrättens dom har alltså vunnit laga kraft. Även den senare domen av kammarrätten har vunnit laga kraft men i det fallet på grund av att den inte överklagats. Med hänsyn till det ovan anförda är det angeläget att lagstiftaren klargör vilka felhandlingar som skall anses hänförliga till revisionsverksamheten.

11 Ägandet av revisionsbolagen

11.3.6 Upplysningsskyldighet för vissa företag som inte står under tillsyn

Enligt betänkandet föreslås att företag som ingår i samma koncern som ett revisionsföretag eller som på grund av ägarförhållanden eller namnlighet får anses ingå i samma affärsrättsliga 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 (s. 192, rutan).

Revisorsnämnden anser att den föreslagna upplysningsskyldigheten är viktig för att nämnden skall kunna fullgöra sin tillsynsuppgift och

finner det därför otillfredsställande att skyldigheten inte förenas med någon sanktionsmöjlighet. Utredningen har inte berört frågan om sanktioner men såvitt Revisorsnämnden känner till förekommer det inte i något annat fall att en statlig myndighet har rätt att begära in vissa upplysningar men helt saknar möjlighet till sanktioner om den upplysningsskyldige låter bli att uppfylla sin skyldighet. En form av sanktion kan t.ex. vara att begäran om upplysningar förenas med vite vilket kan dömas ut om begäran inte efterkoms. Oavsett hur det förhåller sig inom övriga delar av den statliga förvaltningen finns en risk för att den nu aktuella upplysningsskyldigheten blir verkninglös om den inte förbinds med någon sanktionsmöjlighet.

Advokater kan komma att omfattas av ifrågavarande upplysningsskyldighet. Med anledning härav vill Revisorsnämnden erinra om gällande bestämmelser om tystnadsplikt för advokater.

Slutligen krävs ett förtydligande beträffande upplysningsskyldighetens omfattning. Det gäller näst sista stycket på s. 192 där utredningen bland annat anfört följande: ”Upplysningsplikten skall dock inte vara ovillkorlig. Det krävs att de upplysningar som Revisorsnämnden begär är nödvändiga för tillsynen Det skall också röra sig om för tillsynen relevanta förhållanden mellan” – Revisorsnämnden anser att ovanstående uttrycksätt, som för övrigt återkommer i författningskommentaren (s. 235), kan leda till den felaktiga uppfattningen att ett företag skulle få avgöra om det är skyldigt att lämna begärda upplysningar. Det måste därför enligt nämndens uppfattning klargöras att *upplysningsplikten är ovillkorlig* i den meningen att företaget skall lämna samtliga begärda upplysningar till Revisorsnämnden. Det är en annan sak att nämnden endast får begära sådana upplysningar som behövs för tillsynen över revisorer och registrerade revisionsbolag.

11.3.8 Bör Revisorsnämnden ges rätt att sätta gränser för koncernuppbyggnader?

Utredningen har ställt sig frågan om tillsynsmyndigheten bör ”ges rätt att sätta gränser för koncernuppbyggnader” och besvarat denna fråga nekande (s. 193 f). Med hänsyn till att utredningen haft att bedöma myndighetens möjligheter att fullgöra sin tillsynsuppgift får sättet att formulera problemet anses okonventionellt. Utredningen har dock konstaterat att bildandet av komplicerade koncernstrukturer kan få återverkningar på tillsynsmyndighetens möjligheter att i alla lägen bedriva en effektiv tillsyn. Emellertid har utredningen bedömt att sådana koncernstrukturer inte bildas i syfte att försvåra tillsynen utan av andra, fullt legitima skäl. Därefter har utredningen anfört följande: ”Att med utgångspunkt i tillsynens behov av förenklingar m.m. begränsa sådana möjligheter till anpassning av formerna för verksamheten bör enligt utredningen inte göras. Utredningens förslag

rörande anmälnings- och uppgiftsskyldighet bör kunna tillgodose tillsynens behov.” – Enligt Revisorsnämndens uppfattning har utredningen inte redovisat sina överväganden tillräckligt klart beträffande vare sig koncernstrukturenas betydelse eller tillsynsmyndighetens ”rätt att sätta gränser” för dessa. Med hänsyn härtill finner nämnden det svårt att ta ställning till utredningens slutsatser men noterar att det kan bli nödvändigt med ytterligare utredning av frågan.

12 Godkända revisorers behörighet

Alla revisorer som avlagt revisorsexamen avses enligt utredningens förslag erhålla samma behörighet som auktoriserad revisor (s. 202 ff). Med hänsyn härtill anser Revisorsnämnden att det kan ifrågasättas om det finns anledning för samhället att anordna även högre revisorsexamen.

Författningsförslag och Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:528) om revisorer

2 §

Revisorsnämnden tillstyrker i stort sett den föreslagna nya lydelsen av 2 § lagen (1995:528) om revisorer men vill framföra följande synpunkter på författningstexten och på motiveringen.

När det gäller fjärde punkten bör det övervägas om definitionen av revisionsföretag behöver ändras så att enkelt bolag tilläggs i uppräkningsavsnittet av företagsformer (jfr. 8 a §).

Beträffande sjunde punkten, revisionsverksamhet, bör ordet ”och” i början av definitionen ersättas med ”eller avseende” så att lydelsen blir följande:

”7. revisionsverksamhet: utförande av granskningsuppdrag avseende förvaltning eller avseende ekonomisk information...”

Skälet för denna förändring är att det annars inte framgår att även ett granskningsuppdrag som uteslutande avser viss ekonomisk information skall anses som revisionsverksamhet i lagens mening. Något längre fram i samma punkt bör ordet ”och” tilläggas för att förbättra läsbarheten så att lydelsen blir följande ”...stadgar eller avtal och som utmynnar...”. Slutligen bör ordet ”sådan” tilläggas närmast före det sista ordet ”granskningsuppdrag” eftersom inte alla granskningsuppdrag avses.

Med revisionsverksamhet avses alltså bland annat granskningsuppdrag som utmynnar i en handling som är ägnad att utgöra bedömningsunderlag för också annan än uppdragsgivaren. Som påpekats i författningskommentaren utesluter detta intern granskning på uppdrag av företagsledningen från att omfattas av definitionen, även om uppdragsgivaren senare lämnar ut en sådan granskningsrapport till tredje man (s. 220, näst sista stycket). Därefter har utredningen uppgett att det dock finns ”gränsfall” och anfört följande: ”Gränsen skall därvid dras så att om handlingen i fråga är ägnad att utgöra bedömningsunderlag för också annan än uppdragsgivaren omfattas den av begreppet.” – Den citerade texten utgör inte någon precisering av gränsfallen utan innebär enbart ett återgivande av den föreslagna författningstexten i 2 § 7. Med hänsyn härtill får det anses oklart vilka ”gränsfall” som utredningen har syftat på och om det över huvud taget kan antas uppkomma några sådana när det gäller den aktuella bestämmelsen.

3 §

Utredningen har anfört att man genom att byta ut uttrycket ”utveckla och främja” god revisorssed mot uttrycket ”främja utvecklingen” av god revisorssed anpassar formuleringen till ”den som numera genomgående används för tillsynsmyndigheter inom områden där innehållet i god sed är styrande för ett riktigt beteende” (s. 221, sista stycket). Vidare har följande anförts: ”Någon ändring i sak är inte avsedd. Revisorsnämnden skall som hittills genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden medverka i utvecklingen av god revisorssed. Det är därvid naturligt som hittills att nämnden i stor utsträckning använder revisorsorganisationernas rekommendationer om innehållet i god revisorssed som utgångspunkt för sina ställningstaganden. Revisorsnämnden har dock alltid ett tolkningsföreträde. Ytterst bestäms innehållet i god revisorssed genom avgöranden i domstol.”

Den föreslagna ändringen från ”utveckla och främja” till ”främja utvecklingen” avses enligt utredningen inte innebära någon ändring i sak. Det är alltså enbart fråga om en ändring av redaktionell karaktär. Enligt Revisorsnämndens mening måste det markeras tydligt att nämnden och ytterst domstolarna skall utveckla god revisionssed och god revisorssed. Den föreslagna förändringen kan skapa osäkerhet i denna fråga eftersom en bokstavstolkning av det föreslagna uttrycket närmast ger vid handen att tillsynsmyndigheten inte skall få ta egna initiativ för att utveckla den goda seden. Det finns därmed anledning att *inte* genomföra förändringen. Vidare bör man se närmare på det uppgivna skälet *för* en sådan förändring. I 1 § förordningen (1988:1118) med instruktion för Bokföringsnämnden sägs visserligen att nämnden har till uppgift att ”främja utvecklingen av god

redovisningssed” men till skillnad från Revisorsnämnden saknar Bokföringsnämnden tillsynsuppgifter. Mot bakgrund av det ovan anförda får det anses långtifrån angeläget att använda exakt samma formulering i lagen om revisorer.

Sammanfattningsvis ifrågasätter Revisorsnämnden att det finns något bärande skäl för att ”anpassa” formuleringen på det av utredningen föreslagna sättet. Med hänsyn härtill och då förslaget skulle kunna medföra missuppfattningar rörande tillsynsmyndighetens inflytande över innehållet i god revisorssed avstyrker Revisorsnämnden förslaget om att ändra uttrycket till ”främja utvecklingen”. Nämnden har däremot ingen erinran mot att orden ”god revisionsred och” tilläggs så att 3 § första stycket sista meningen lagen om revisorer får följande lydelse:

”Nämnden skall i sin verksamhet utveckla och främja god revisionsred och god revisorssed.”

8 b–8 c §§

I den föreslagna 8 b § andra stycket sägs att endast revisor får vara ”prokurist eller firmatecknare” i verksamheten. Bestämmelsen i 8 c § andra stycket sista meningen innebär bland annat att det endast är revisor som får vara ”firmatecknare eller prokurist” i ifrågavarande bolag. I båda fallen kan författningstexten ge intrycket att en prokurist inte är firmatecknare och texten bör därför ändras, t.ex. på så sätt att de båda citerade styckena ersätts med ”prokurist eller annan firmatecknare”.

Vidare synes det föreligga en lagteknisk motsättning mellan 8 c § och 10 § genom att det senare lagrummet medger registrering av sådana bolag som inte uppfyller kraven enligt 8 c §.

9 §

I 9 § andra stycket andra meningen bör ordet ”dock” tilläggas så att denna mening får lydelsen ”En majoritet av bolagsmännen skall dock vara revisorer.” Därigenom framgår tydligare att ifrågavarande krav innebär en inskränkning av möjligheten att, enligt meningen dessförinnan, göra undantag från kravet i 8 c § andra stycket.

14 §

I den föreslagna 14 § första stycket första meningen bör ordet ”uppdrag” ersättas med ordet ”granskningsuppdrag” så att meningen får följande lydelse: ”En revisor skall utföra sina granskningsuppdrag i revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden.” Skälet för denna förändring är att kravet om opartiskhet m.m. annars skulle gälla även beträffande rådgivning och biträde i de fall dessa ryms inom begreppet revisionsverksamhet (jfr. den föreslagna 2 § 7).

Den andra meningen i 14 § första stycket har av utredningen föreslagits få följande lydelse: ”Revisorn skall i verksamheten iaktta god revisorssed.” I författningskommentaren har om ifrågavarande mening endast sagts att ”Hänvisningen till god revisorssed har behållits” (s. 228) och utredningen har inte heller i annat sammanhang kommenterat den nya begränsningen till ”i verksamheten”. Den föreslagna lydelsen medför dock ett problem eftersom en kvalificerad revisors iakttagande av god revisorssed i vissa fall kan komma att ingå i Revisorsnämndens tillsynsområde även när det rör revisorns uppträdande utanför revisionsverksamheten (jfr. 22 § första stycket). Ifrågavarande åläggande om att iaktta god revisorssed bör därför inte begränsas till att enbart gälla i verksamheten. Med beaktande av det ovan anförda bör orden ”i verksamheten” utgå.

14 a §

En synpunkt av språkvårdande karaktär består i att ordet ”eljest” i 14 a § första stycket andra meningen bör ersättas med ordet ”annars”.

14 b §

I den föreslagna 14 b § anges de hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som revisorn skall beakta särskilt. Detta har bland annat föreslagits gälla, enligt punkt 2 i lagrummet, det hot som uppstår om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp i vilken revisorn är verksam ”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)”. – Omnämmandet av tidigare ställningstaganden vid granskningsuppdrag som ett hot som revisorn måste beakta särskilt är emellertid både onödigt och missvisande. Utredningen har i sin motivering klargjort skillnaden mellan å ena sidan detta ”nödvändiga” hot och å andra sidan det hot som uppstår vid fristående rådgivningsuppdrag (jfr. avsnitt 7.3.2) samt uttalat att självgranskning

till följd av revisionsuppdrag är ”något som i grunden måste godtas” (s. 147). Revisorsnämnden vill framhålla att nämnda skillnad är mycket betydelsefull och att tidigare ställningstaganden i granskningsuppdraget därför inte får anges som ett särskilt hot i lagtexten.

För det första ligger det i sakens natur att hot mot revisorns oberoende som uppstår på grund av tidigare ställningstaganden vid granskningsuppdrag är oundvikliga. Därmed får det anses uppenbart obehövt att ange sådana hot som något som revisorn skall beakta särskilt. Det skulle dessutom vara missvisande eftersom det kan ge intrycket att ifrågavarande hot är jämställda med hot som uppstår på grund av fristående rådgivning. Så är naturligtvis inte fallet. De senare är en form av ”inte nödvändiga” hot. Om det föreligger ett sådant hot leder det till att revisorn blir skyldig att enligt 14 a § göra en prövning av om han kan kvarstå i revisionsuppdraget trots det förekommande hotet. Det kan inte ha varit utredningens avsikt att en revisors tidigare ställningstaganden i granskningsuppdraget skall medföra krav om en sådan prövning och kunna leda till att revisorn måste avsäga sig uppdraget. För övrigt kan det noteras att inte heller FEE har betraktat detta som ett hot som skall beaktas särskilt (jfr. s. 271 ff). Med hänsyn till det ovan anförda och för att undvika missförstånd bör författningstexten i det aktuella lagrummet justeras genom att den första delen i punkt 2 utgår, till och med orden ”i granskningsuppdraget, eller”. Därmed får denna punkt följande lydelse:

”2. vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgrensning),”

20 a §

När det gäller den föreslagna skyldigheten för vissa företag i en revisionsgrupp att lämna upplysningar på begäran av Revisorsnämnden får det, som tidigare anförts, anses otillfredsställande att skyldigheten inte motsvaras av någon sanktionsmöjlighet, se ’11 Ägandet av revisionsbolagen’.

Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer

5 §

I 5 § andra punkten b) bör tempusformen för ordet ”sker” ändras till ”skett” för att uppnå överensstämmelse med övriga delar av paragrafen.

17 a §

I den föreslagna 17 a § förordningen om revisorer regleras skyldigheten att dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet. Vad gäller punkt 3 i denna paragraf bör det sista ordet ”samt” utgå.

Vidare anser Revisorsnämnden beträffande punkt 4 att ”de åtgärder som har vidtagits” bör ersättas med ”de åtgärder som granskningen föranlett”. Därigenom blir det tydligare vilka åtgärder som avses i förevarande punkt (jfr. paragrafens sista punkt där det talas om åtgärder för att neutralisera förekommande hot).

Vad gäller paragrafen i övrigt har Revisorsnämnden tillstyrkt utredningens förslag om en lagstadgad skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet vilken även skall omfatta sådan information som behövs för att kunna bedöma revisorns opartiskhet och självständighet (jfr. avsnitt 8.3.5). För att tydliggöra att revisorn särskilt skall dokumentera den rådgivning han tillhandahållit i revisionsverksamheten bör följande text inskjutas som en ny punkt 5, så att de nuvarande punkterna 5–7 fortsättningsvis numreras 6–8:

”5. vilka rådgivningsinsatser som vidtagits och i vilken mån dessa har bedömts vara hänförliga till revisionsverksamheten eller till fristående rådgivning”

Övergångsbestämmelser

Revisorsnämnden vill slutligen peka på ett viktigt förhållande som bör beaktas när det gäller utformningen av övergångsbestämmelser till såväl ändringarna i lagen om revisorer som ändringarna i aktiebolagslagen (1975:1385) m.fl.

I den föreslagna nya lydelsen av 12 § lagen om revisorer används begreppet ”godkänd revisor enligt 4 § denna lag”. Motsvarigheter till detta begrepp återfinns bland annat i den föreslagna nya lydelsen av 10 kap. 12 § aktiebolagslagen där det talas om ”godkänd revisor enligt 4 § lagen (1995:528) om revisorer” liksom i förslagen till ändringar i flera andra lagar. Dessa begrepp kan inte anses omfatta revisorer som godkänts enligt äldre bestämmelser och senare genomgått

revisorsexamen. Revisorsnämnden vill därför framhålla som angeläget att i övergångsbestämmelserna till ifrågavarande författningar ange vilken behörighet som tillkommer dessa revisorer.

Beslut om detta yttrande har fattats av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Föredragande har varit chefsjuristen Per Eskilsson.

Avvikande mening har anmälts av Klas-Erik Hjorth och Gunnar Widhagen. Denna framgår av bilaga.

Lennart Grufberg

Per Eskilsson