

Justitiedepartementet  
103 33 STOCKHOLM

## **Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision: Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)**

### **Inledning**

Revisorsnämnden (RN) som har anmodats att yttra sig över delbetänkandet får härmed lämna nedanstående synpunkter. Yttrandet följer i stort betänkandets struktur. Först behandlas således vissa allmänna utgångspunkter, varefter RN går in på de enskilda förslagen.

### **Allmänna utgångspunkter**

En av utredningens utgångspunkter har varit att så långt möjligt undvika att införa strängare regler än vad som följer av det åttonde bolagsrättsliga direktivet<sup>1</sup> (nedan benämnt revisorsdirektivet) och att försöka åstadkomma en reglering i så nära anslutning till detta som möjligt. RN kommer i det följande att i ett par fall ifrågasätta det lämpliga i en sådan generell utgångspunkt. Enligt RN:s mening bör prövningen istället ske för varje regel för sig, med beaktande av de skyddsintressen som utpekas i respektive regel och i den svenska associationsrätten och revisorsrätten samt de grundprinciper på vilka revisorsdirektivet vilar. Det sagda får särskild betydelse vid bedömningen av vilka företag som ska anses vara företag av allmänt intresse, se nedan.

### **Definitioner**

#### *Allmänt*

RN delar de ställningstaganden som utredningen har gjort i fråga om vilka i revisorsdirektivet förekommande begrepp som bör definieras i den svenska lagstiftningen.

---

<sup>1</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

Med undantag för de nedan nämnda områdena har RN inte heller någon erinran mot innehållet i de valda definitionerna.

### *Revisor*

I 2 § 1 revisorslagen (2001:883) definieras begreppet revisor som en godkänd eller auktoriserad revisor, vilket innebär att detta begrepp är definitionsmässigt förbehållet svenska revisorer. Utredningen föreslår att ett nytt andra stycke införs i 13 § revisorslagen med innebörden att kvalificerade revisorer från andra EES-länder jämställs med svenska kvalificerade revisorer i fråga om ägande av handelsbolag som är registrerade revisionsbolag. I bestämmelsens sista stycke, som föreslås kvarstå oförändrat, ges RN en möjlighet att bevilja undantag i fråga om ägandet, varvid dock krävs att en majoritet av bolagsmännen ska vara ”revisorer”. RN anser att bestämmelsen bör förtydligas så att det klart framgår att kvalificerade revisorer från andra EES-länder jämställs med svenska kvalificerade revisorer även vid tillämpning av sista stycket. Detsamma gäller för användningen av begreppet revisor i de befintliga bestämmelserna i 15 § första och tredje styckena samt 16 § revisorslagen om aktiebolag som är registrerade revisionsbolag. Ett möjligt tillvägagångssätt är att i en generell bestämmelse i anslutning till 13–16 §§ revisorslagen fastslå, att med begreppet revisorer i dessa bestämmelser avses också kvalificerade revisorer från andra EES-länder.

### *Revisionsföretag*

Utredningen föreslår att begreppet revisionsföretag som det definieras i 2 § 4 revisorslagen ska kvarstå oförändrat. RN vill i detta sammanhang peka på vad som synes vara en oklarhet i utredningens användning av begreppet revisionsföretag. Nuvarande definition av detta begrepp i 2 § 4 revisorslagen utgår från att revisorn utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare eller i ”ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag”, dvs. som ett svenskt subjekt. Samtidigt använder utredningen begreppet i ett flertal andra bestämmelser, t.ex. i förslagen till 8 § första stycket 4 samt 16 a, 28 a, 35 och 40 §§ revisorslagen, 16 kap. 11 § första stycket 2 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden och 11–12 §§ förordningen (1995:665) om revisorer (nedan revisorsförordningen), på ett sätt som enligt RN:s mening ger begreppet ett något annat innehåll. RN förordar därför att begreppsanvändningen ses över och samordnas.

### *Nätverk*

Utredningen har valt att i förslaget till 2 § 6 revisorslagen ersätta begreppet revisionsgrupp med begreppet nätverk. RN har inget att erinra mot förslaget i denna del.

Utredningen har vidare föreslagit en definition av begreppet vars ordalydelse ansluter till revisorsdirektivets. I författningskommentaren anges att bestämmelsen är avsedd att vara uttömmande. RN vill ifrågasätta detta ställningstagande. Bestämmelsen

rörande vilka företag som ska anses ingå i ett nätverk är av stor betydelse för vilka omständigheter som påverkar revisorers opartiskhet och självständighet vid en tillämpning av den s.k. analysmodellen enligt 21 § revisorslagen. Enligt den bestämmelsens första stycke 1 påverkas revisorns oberoende av hot som är hänförliga inte bara till honom eller henne utan även till andra personer i samma revisionsgrupp som revisorn. För det fall innehållet i nätverksbegreppet förändras i förhållande till det idag gällande revisionsgruppsbegreppet kommer därför även kraven på revisorers opartiskhet och självständighet att påverkas.

En definition av nätverksbegreppet i linje med den av utredningen föreslagna riskerar att innebära att vissa av de i praktiken vanligt förekommande samarbetsformerna mellan redovisningskonsulter och revisorer – som inte sker öppet under en gemensam firma – inte kommer att ingå i nätverksbegreppet. Som påtalats i det särskilda yttrandet av experten Adam Diamant ligger det inte i linje med utredarens uppdrag att lämna förslag som innebär att kraven på revisorers opartiskhet och självständighet kan komma att sänkas. RN ansluter sig därför till förslaget i det särskilda yttrandet om att lagtexten i 2 § 6 revisorslagen kompletteras med ett sista led av vilket framgår att begreppet också omfattar företag som på annat sätt ingår i samma affärsmässiga gemenskap.

#### *Behörig myndighet*

I revisorsdirektivets artikel 2.10 definieras begreppet behörig myndighet för att klargöra vilka organ som ansvarar för de uppgifter och de funktioner som medlemsstaterna ålagts i direktivet. Utredningen har föreslagit att RN, i likhet med vad som gäller idag, ska ha ansvaret för fullgörandet av dessa uppgifter. RN tillstyrker förslaget och välkomnar de ytterligare uppgifter som i och med detta läggs på myndigheten.

#### *Företag av allmänt intresse*

Revisorsdirektivet definierar begreppet företag av allmänt intresse som företag vars överlåtbara värdepapper handlas på en reglerad marknad (nedan benämnda börsnoterade bolag), kreditinstitut och försäkringsbolag, som dessa företag definieras i vissa angivna EG-direktiv. I definitionen anges också att medlemsstaterna får utse även andra företag till företag av allmänt intresse, t.ex. företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda. Utredningen föreslår att begreppet företag av allmänt intresse endast ska omfatta aktiebolag som är noterade på en reglerad marknad, banker, kreditmarknadsföretag, vissa värdepappersbolag, direktförsäkrings- och återförsäkringsbolag, EU-harmoniserade pensionsinstitut och företag som får ge ut elektroniska pengar. RN har inget att erinra mot utredningens förslag i fråga om vilka företag som obligatoriskt ska omfattas av begreppet företag av allmänt intresse och inte heller mot den lagtekniska placeringen av bestämmelsen.

Utredningen har emellertid, i linje med sin övergripande utgångspunkt att anpassa de svenska reglerna precis till revisorsdirektivets minimikrav, valt att avstå från att utnyttja möjligheterna att låta fler företag betraktas som företag av allmänt intresse. Utredningen uttalar på s. 124 bl.a. att revisorsdirektivet innehåller särskilda bestämmelser om revisionen av företag som anses vara av allmänt intresse och anför följande. ”Det gäller revisionsutskott, opartiskhet och självständighet, revisorsrotation, årliga rapporter om öppenhet och insyn på webbplatser samt kvalitetskontroll. Sammantaget innebär dessa bestämmelser att företag av allmänt intresse underkastas kostnadskrävande och på andra sätt betungande rutiner som mindre och medelstora företag knappast kan iaktta. Utredningen utgår därför från att den svenska definitionen skall vara snäv och endast innefatta företag som kan beräknas kunna fullgöra de nämnda förpliktelserna utan problem.”<sup>2</sup>

De skäl som utredningen anför för det valda förslaget baseras på ett snävt företagarperspektiv. RN finner angreppssättet problematiskt. Revisorsdirektivets utgångspunkt är att det är ett *samhällsintresse* att tillförsäkra de mest samhällsviktiga företagen en särskilt högkvalitativ, särskilt kompetent samt särskilt opartisk och självständig revision. Revisorsdirektivets grunddefinition av begreppet företag av allmänt intresse baseras i sin tur på ställningstagandet att det aktuella samhällsintresset ska ses ur ett ganska strikt kapitalmarknadsperspektiv. Skälet härför torde vara att detta är den, på EG-rättslig grund baserad, innersta kärna av begreppet som alla medlemsstater oavsett olikheter i revisionslagstiftningen, associationsrätten, företagsstyrningsmodeller och företagandetraditioner kan ena sig om. Väl medveten om detta lämnar EU-lagstiftaren varje medlemsstat ett betydande spelrum för anpassningar i nationell lagstiftning till nationella traditioner och lämplighetsöverväganden.

En analys av vilka svenska företag som ska omfattas av begreppet företag av allmänt intresse måste baseras på ett väsentligt bredare svenskt samhällsperspektiv än utredningen har velat göra. Vilket förhållningssätt bör då intas i Sverige? En första utgångspunkt är att samhället har goda skäl att omgärda alla företag som hanterar allmänhetens pengar med särskilda krav på revisionen. Det gäller till en början de företag vars aktier eller värdepapper är utbudna till allmän handel, oavsett vilken handelsplats det rör sig om. Det gäller också statliga och kommunala aktiebolag där bolagens hela riskkapital utgörs av allmänhetens pengar. I det senare fallet har allmänheten inte ens något direkt inflytande över i vilka företag deras pengar kommer att utgöra aktiekapitalet, vilket ju är fallet vid frivillig aktiehandel. En annan utgångspunkt är att företag som har till uppgift att tillgodose särskilt viktiga samhällsbehov såsom infrastruktur, kollektiva transporter av större betydelse för riket eller en del därav, el- och kraftförsörjning av betydenhet, sjukvård eller telekommunikationer, ur ett brett samhällsperspektiv är lika viktiga att omgärda med de strängare kraven på revisionen som börsnoterade aktiebolag. Vidare gäller att vissa företag på grund av sin storlek, sin utbredning och sitt stora antal anställda eller genom en monopol- eller monopolliknande ställning på ett betydelsefullt område är särskilt viktiga ur samhällssynpunkt. Hur ett sådant företag utvecklas och vad som i övrigt inträffar

<sup>2</sup> En randanmärkning är att frågorna om opartiskhet och självständighet, årliga rapporter om öppenhet och insyn på webbplatser och kvalitetskontroll uteslutande riktar sig mot revisorer och revisionsbolag och därigenom knappast kan anses medföra kostnadskrävande eller betungande rutiner för det reviderade företaget.

med ett sådant får långtgående konsekvenser för samhället. Exempel på sådana aktiebolag som står utanför notering på en reglerad marknad finns både inom det privata näringslivet och inom den statliga och kommunala sfären.

Som ovan nämnts finns ett stort antal parametrar som kan leda till att ett företag bör betraktas som ett företag av allmänt intresse. Om man lägger samman alla dessa tänkbara faktorer och låter dem bilda utgångspunkt för bedömningen av om ett företag bör ses som ett företag av allmänt intresse skulle kretsen av sådana kunna bli mycket stor och komma att avse också små och i sammanhanget relativt obetydliga företag. Vissa kanske inte ens skulle falla in under en högt satt storleksgräns för revisionsplikts inträde. Begreppet skulle därmed riskera att urholkas och förlora sin betydelse som särskiljare av de allra mest betydelsefulla företagen. En sådan utveckling är inte önskvärd. Å andra sidan är inte heller utredningens mycket snäva definition en önskvärd lösning. Läggs förslaget till grund för lagstiftning kommer ett antal mycket stora och betydelsefulla företag att lämnas utanför kretsen, utan att det finns ur samhällssynpunkt bärande skäl för det.

RN vill sammantaget förorda att definitionen av begreppet vidgas med tillämpning av ett storlekskriterium som är så väl tilltaget att det lämnar mindre och medelstora företag utanför men som medför att de största aktiebolagen, oavsett ägarform och vare sig de är börsnoterade eller ej, kommer att betraktas som företag av allmänt intresse. Både den danska och den norska lagstiftaren verkar ha anlagt ett något bredare synsätt än den svenska utredningen, vilket framgår av vad som refereras på s. 123. Det danska storlekskriteriet förtjänar enligt RN:s mening att övervägas.

## **Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande**

### *Allmänt*

RN delar utredningens bedömningar av vilka införlivandeåtgärder som behöver vidtas. Vad gäller de enskilda förslagen vill RN framhålla nedanstående.

### *Villkor för godkännande av revisionsföretag*

En av de i ett svenskt perspektiv betydande nyheterna i revisorsdirektivet är kravet på att svenska registrerade revisionsbolag ska kunna ägas även av revisorer och revisionsföretag som är registrerade i en annan medlemsstat. Utredningen har lämnat förslag till ändringar i 13–14 §§ revisorslagen. RN tillstyrker de införlivandeåtgärder som föreslås av utredningen men vill vad gäller de enskilda förslagen framhålla följande.

Enligt 15 § revisorslagen får revisorer äga registrerade revisionsbolag indirekt genom s.k. ägarbolag. För att förhindra s.k. utspädning har i bestämmelsens tredje stycke föreskrivits att indirekt ägande är tillåtet bara om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar minst tre fjärdedelar av aktierna i bolaget. Med hänsyn till att det ska vara möjligt för revisionsföretag som är registrerade i ett annat EES-

land att äga svenska revisionsbolag är det tveksamt om detta krav kan upprätthållas. Den aktuella bestämmelsen måste därför ses över.

RN vill i detta sammanhang också hänvisa till vad som ovan sagts om användningen av begreppet revisor i 13, 15 och 16 §§ revisorslagen.

#### *Återkallande av godkännande*

Enligt revisorsdirektivets artikel 5.3 ska, om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag *av någon anledning* återkallats, den behöriga myndigheten i den medlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de medlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har godkänts och som finns införda i den förstnämnda medlemsstatens register.

Utredningen har ansett att bestämmelsen i 14 § revisorsförordningen tillgodoser direktivets krav. RN noterar att 14 § revisorsförordningen endast behandlar den situationen att revisorns godkännande eller auktorisation i Sverige upphävts på disciplinär grund. Bestämmelsen omfattar således inte andra situationer som då revisorn frivilligt avsagt sig godkännandet eller auktorisationen i Sverige. Bestämmelsen behöver således kompletteras.

#### *Utbildnings- och fortbildningskrav*

RN tillstyrker utredningens förslag. Genom en delegering till RN skapas förutsättningar för ett flexiblere regelverk som enkelt kan anpassas till framtida förändringar i kraven på utbildning.

### **Registrering**

Bestämmelser om RN:s register finns i 10–12 §§ revisorsförordningen. Utredningen föreslår i sitt betänkande att det i 11 § revisorsförordningen ska anges ett antal uppgifter som registret måste innehålla. I 11 b § föreslås att registret, med undantag för personnummer och bostadsadresser, ska hållas tillgängligt på RN:s webbplats. Den föreslagna konstruktionen av 11 b § medför problem i fall då RN behöver registrera ytterligare uppgifter, t.ex. revisorers bostadstelefonnummer, som dock av integritets-skäl inte bör publiceras på Internet. Mot bakgrund härav föreslår RN att bestämmelserna i revisorsförordningen om offentliggörande på webbplatsen ska innehålla en uttömmande uppräkningslista av vad som ska offentliggöras.

Enligt den föreslagna lydelsen av 11 § första stycket 3 och andra stycket 2 revisorsförordningen ska registret innehålla uppgift om webbplats för det företag i vilket en revisor utövar revisionsverksamhet. Registret ska även innehålla uppgift om webbplats för ”revisionsföretag”. Eftersom det sannolikt finns registrerade revisionsbolag och andra revisionsföretag som saknar webbplats bör kravet på registrering av webb-

platser förses med tillägget ”i förekommande fall” som anges i artikel 16.1 b) och 17.1 c) i direktivet.

I förslagen till 11 § andra stycket 5 och 6 revisorsförordningen anges att registret ska innehålla uppgift om personnummer för samtliga ägare och styrelseledamöter i registrerade revisionsbolag. Detta krävs dock inte enligt direktivet när det gäller de ägare och styrelseledamöter som inte är kvalificerade revisorer, se artikel 17.1 e)–g). Med hänsyn till att RN inte kan se något väsentligt skäl för att kräva registrering av dessa personnummer föreslår RN att skyldigheten att registrera personnummer begränsas till de ägare och styrelseledamöter som är kvalificerade revisorer.

Vidare ska registret, enligt den föreslagna lydelsen av 11 § andra stycket 7 revisorsförordningen, innehålla uppgift om firma och adress för alla företag som ingår i samma nätverk som det registrerade företaget. Enligt artikel 17.1 h) i revisorsdirektivet är det dock tillräckligt att registret innehåller en uppgift om var sådan information finns allmänt tillgänglig. RN föreslår att sistnämnda tillägg införs i 11 § andra stycket 7 revisorsförordningen, vilket till exempel skulle möjliggöra en hänvisning i registret till uppgifter som ett registrerat revisionsbolag publicerar på sin webbplats.

## **Oberoende**

### *Inledning*

RN:s generella uppfattning är att utredningen på ett förtjänstfullt sätt tagit sig an och löst många av de svåra frågor som hänger samman med revisorers opartiskhet och självständighet. Inte desto mindre är det i detta avsnitt som RN har sett sig föranlåten att framföra den mest grundläggande kritiken.

### *Artikel 21 – Yrkesetik*

RN delar utredningens uppfattning.

### *Artikel 22 – Oberoende och objektivitet*

#### ***Artikel 22.2 första stycket***

Utredningen ger en god och fullständig bild av hur direktivets regler och den svenska bestämmelsen i 21 § revisorslagen förhåller sig till varandra. RN delar uppfattningen att den svenska bestämmelsen är förenlig med direktivets bestämmelse. Däremot vänder sig RN mot utredningens slutsats att 21 § revisorslagen behöver en översyn. Utredningen konstaterar att även om det ”inte är klarlagt” att den svenska analysmodellen medför strängare bedömningar än direktivets så kan det ”inte uteslutas” att den medför onödigt betungande administrativa pålagor och ”viss rättsosäkerhet” för revisorerna. På grund av dessa omständigheter menar utredaren att den svenska regeln bör ses över i ett senare skede av utredningen.

Utredningens ordval att det ”inte är klarlagt” att den svenska regeln medför strängare bedömningar än direktivets regel indikerar att det på något sätt är tveksamt om detta är förhållandet. Utredningen redovisar varken någon diskussion i frågan eller några omständigheter som tyder på att den svenska regeln skulle vara strängare än direktivets. RN:s uppfattning, som är baserad på flera års tillämpning av regeln samt kontakter med revisorer och registrerade revisionsbolag, är att den svenska regeln och dess tillämpning på inget sätt är strängare än direktivets. Däremot är den svenska regeln väsentligt klarare, tydligare och mer logiskt uppbyggd och därmed mer lättillämpad och förutsebar.

Inte heller vad gäller utredningens påståenden om att det inte ”kan uteslutas” att den svenska lagregeln medför ”onödigt betungande” administrativa pålagor och ”viss rättsosäkerhet” för revisorerna redovisar utredningen något underlag för antagandena i form av sakförhållanden, av domstol ändrade beslut eller i övrigt kritiserbara avgöranden eller uttalanden från RN. Inte heller redovisas några exempel på oönskade handlingsmönster i revisorskåren till följd av den svenska lagregeln eller liknande förhållanden. Särskilt svår att begripa är slutsatsen att viss rättsosäkerhet eventuellt skulle förekomma. Att RN:s beslut ibland går enskilda emot eller väcker missnöje i branschen är naturligt. Vore så inte fallet skulle det tyda på att RN inte sköter sin tillsynsfunktion. Om utredningen utifrån detta förhållande – skälen är inte redovisade – har dragit den slutsatsen att rättssäkerheten på något sätt kan ifrågasättas är det olyckligt. Under den tid RN har tillämpat 21 § revisorslagen har domstolarna inte i något fall uttalat kritik mot hur den tillämpats av RN. Ett flertal beslut, som RN har fattat med stöd av 21 § revisorslagen och som har blivit föremål för diskussion med branschorganisationen, har inte ens överklagats av berörd revisor.

RN kan därför inte ställa sig bakom utredningens bedömning av behovet av en översyn av regeln i 21 § revisorslagen. Däremot kan RN förstå att de krav som RN ställt beträffande dokumentation över den analys som 21 § revisorslagen ålägger revisorerna att göra i vissa fall uppfattats som betungande. RN kommer tillsammans med branschen att se över reglerna om dokumentationen med sikte på att endast väsentliga förhållanden behöver dokumenteras (se också nedan under *artikel 22.3*). Men det påverkar inte själva analysen som ska göras enligt 21 § revisorslagen.

Sammanfattningsvis har utredningen inte redovisat några skäl för en översyn av 21 § revisorslagen. Däremot bör RN:s dokumentationskrav ses över, vilket också sker.

### ***Artikel 22.2 andra stycket***

Utredningen kommer fram till att direktivets krav på en strängare bedömning av eventuellt förekommande självgransknings- och egenintressehot vid revision av företag av allmänt intresse bör genomföras i Sverige genom en tilläggsbestämmelse i 21 § revisorslagen som innebär att revisorn särskilt ska uppmärksamma dessa förhållanden vid revision av företag av allmänt intresse. I denna del är utredningens överväganden utförligt redovisade och olika handlingsalternativ har på ett klagörande

sätt vägts mot varandra. Det är värdefullt att utredningen föreslår att regeln ska tillämpas i alla uppdrag som utgör revisionsverksamhet.

Trots detta kan RN inte helt ställa sig bakom förslaget i denna del. RN delar till en början Adam Diamants uppfattning, som den kommer till uttryck i det särskilda yttrandet, att det är tveksamt om den föreslagna lagregeln faktiskt ger den önskade effekten. RN och utredningen är överens om att revisorsdirektivet kräver en strängare syn på förekomsten av dessa sorters hot vid revision av företag av allmänt intresse. RN har redan nu i sin praxis ställt upp strängare krav i dessa avseenden när det gäller revision av stora eller noterade bolag. Detta har skett med stöd av förarbetsuttalanden till revisorslagen men även med tillämpning av en rimligt syftesinriktad lagtolkningsmetod. När nu även direktivets ordalydelse ger uttryck för att det synsättet ska gälla bör detta avspelas i lagtexten på ett bättre sätt än utredningens förslag. Problemet med utredningens lagförslag är nämligen att det inte alls verkar inskräpa en strängare handlingsnorm för revisorn när denne stöter på ett sådant hot under revision av företag av allmänt intresse jämfört med andra revisionsuppdrag. Det revisorn enligt förslaget behöver göra är att särskilt uppmärksamma frågan, och när det är gjort så ska situationen bedömas på precis samma sätt som i vilket annat revisionsuppdrag som helst. RN har inga svårigheter att förstå de problem som utredningen har brottats med för att på ett rimligt sätt i lagtexten dels förmedla en strängare handlingsnorm, dels undvika att skapa en regel som innebär ett absolut förbud mot den typ av rådgivning som kan ge upphov till de oberoendehot som nu är aktuella. RN anser dock att den modell till lagtext som utredningen skisserar i författningskommentaren (s. 323 f), men på anförda skäl inte vill föreslå, väsentligt bättre tillgodoser syftet med direktivets regel. Det huvudsakliga skälet för RN:s ståndpunkt i detta är att en sådan utformning av lagregeln ger en tydlig handlingsnorm för både revisorerna och tillsynsmyndigheten att hålla sig till. Det bör sedan överlåtas till rättstillämpningen att dra gränserna på ett sådant sätt att regeln inte i praktiken kommer att verka som ett rådgivningsförbud. Riskerna för att det sker är enligt RN:s mening små eftersom varken RN eller branschen vill se en sådan utveckling.

### ***Artikel 22.3***

RN delar utredningens bedömning. Som anförts ovan kommer RN i samarbete med FAR SRS att se över de regler och den rättstillämpning som rör dokumentationsskyldigheten i samband med analys och ställningstagande till oberoendefrågor.

### ***Artikel 23 – Konfidentialitet och tystnadsplikt***

RN ansluter sig till utredningens uppfattning.

När det gäller tolkning av *artikel 23.4*, som ställer krav på tystnadsplikt även efter det att ett revisionsuppdrag har upphört, är det riktigt som utredningen säger att tystnadsplikten utsträcks framåt i tiden till efter revisionsuppdragets upphörande och att detta sanktioneras i det disciplinära systemet. Vad svensk rätt däremot inte fångar upp är den situation som uppstår när en person upphör att vara kvalificerad revisor

och därmed hamnar utanför det disciplinära systemets räckvidd. Då finns inte längre något revisors- eller associationsrätligt medel för att sanktionera den kvarstående tystnadsplikten. Som artikeltexten är utformad kan det tyckas som om medlemsstaterna har en skyldighet att garantera tystnadspliktens upprätthållande även sedan ett registrerat revisionsbolag eller en kvalificerad revisor har upphört att vara registrerat respektive kvalificerad. Man kan därför inte vara helt säker på att rätt ha genomfört revisorsdirektivet utan en kvarstående samhällelig sanktionsmöjlighet även för tiden efter det att auktorisation, godkännande eller registrering har upphört.

*Artikel 24 – Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning*

RN delar utredningens uppfattning.

*Artikel 25 – Revisionsarvoden*

RN delar utredningens uppfattning.

*Artikel 39 – Tillämpning av artiklarna 40–43 på icke börsnoterade företag av allmänt intresse*

Revisorsdirektivet ger genom artikel 39 en möjlighet för medlemsstaterna att beträffande andra företag än de som är noterade på en reglerad marknad göra undantag från kraven i artiklarna 40–43. De senare artiklarna riktar sig både mot de reviderade företagen och mot de revisorer eller revisionsföretag som utför revisionen av dem. Reglerna i artikel 41 om revisionskommittéer berör företagsledningsfrågor som avser det reviderade bolaget och kommenteras i annat sammanhang. Reglerna i artiklarna 40 och 42 är dock till större delen riktade mot revisorerna och revisionen.

RN har tidigare utvecklat skälen till sin ståndpunkt att utredningens val att definiera begreppet företag av allmänt intresse är alltför snävt kapitalmarknadsinriktat och inte tar vederbörlig hänsyn till allmänintresset av att alla de största och mest betydelsefulla företagen blir föremål för de strängare regler som aktualiseras av detta direktiv. Vid genomförande av bestämmelserna i artiklarna 40–43 ställs frågorna ånyo på sin spets när det gäller att bestämma sig för om undantagsmöjligheterna ska utnyttjas fullt ut. Utredningen väljer i alla situationer där detta är formellt möjligt att fullt utnyttja möjligheterna till undantag. Enligt RN:s mening saknas en tillräcklig analys av såväl skälen till den generella synen på tillämpningen av undantagsmöjligheten som konsekvenserna av att utnyttja denna fullt ut. RN anser att resonemangen om vilka undantagsmöjligheter som bör utnyttjas måste nyanseras och problematiseras avsevärt mer än vad utredningen har gjort, inte minst ur ett rättspolitiskt perspektiv.

Vad gäller *artikel 40* har RN ingen erinran mot att ta på sig uppgiften att genom föreskrifter reglera hur den i artikeln avsedda rapporteringen närmare bör utformas. Där emot synes antagandet om att rapporteringsskyldigheten är så betungande att den inte

passar andra revisorer eller revisionsbolag än de som reviderar noterade bolag behöva skärskådas. I detta bör två frågeställningar bilda utgångspunkt. Den ena är vilka uppgifter som egentligen efterfrågas i artikeln. Enligt RN:s synsätt är det en, låt vara ganska ingående, men dock grundläggande rapportering av förhållanden som i alla delar måste vara väl kända av varje företagsledning och dessutom högst användbara för en sund ledning och styrning av ett revisionsföretag. Den andra utgångspunkten är att företag av allmänt intresse typiskt sett är svårreviderade och kräver en avsevärd insats från revisorn och revisionsbyrån både när det gäller resurser, metodik och individuell kunskap. Detta måste den enskilde revisorn eller revisionsbyrån ha kapacitet att uppbåda i alla uppdrag som gäller företag av allmänt intresse, vare sig dessa är noterade eller inte. Det lämpar sig då dåligt att välja att inte ställa större krav på revisorn eller revisionsbolaget än att befria det från en förpliktelse som, i jämförelse med åtagandet att över huvud taget revidera ett företag av allmänt intresse, framstår som ganska blygsam. Tvärtemot utredningen anser RN att det finns goda skäl att begära av den som vill revidera ett företag av allmänt intresse att denne också förmår att leva upp till rapporteringsskyldigheten. Något annat sänder helt felaktiga signaler till revisorskåren. RN avstyrker därför att undantagsmöjligheten utnyttjas beträffande artikel 40.

Vad gäller *artikel 42.1* följer övervägandena om eventuellt undantag det som sagts i avsnitt 13 om revisionsutskott. I denna del har RN inga invändningar mot att reglerna samordnas. RN noterar dock att ett stort antal företag har valt att följa bolagsstyrningskoden och bl.a. inrätta revisionsutskott. För dessa gäller att revisorns skyldigheter enligt artikel 42.1 kommer att aktualiseras fullt ut, även om dessa bolag – med utredningens synsätt – inte ens skulle betraktas som företag av allmänt intresse.

I fråga om *artikel 42.2* som handlar om revisorsrotation väljer utredningen att föreslå att regeln genomförs genom tillägg i de associationsrättsliga bestämmelserna. RN ansluter sig till den valda lagstiftningstekniken och välkomnar att utredningen utsträcker bestämmelsens räckvidd även till personvalda revisorer. RN har dock invändningar mot den valda begränsningen till börsnoterade bolag. I denna del för utredningen ett mer nyanserat resonemang om fördelar och nackdelar med att utnyttja undantagsmöjligheten och kommer slutligen fram till att skyldigheten att genomföra revisorsrotation vart sjunde år bör begränsas till de börsnoterade bolagens krets. RN kan förstå resonemangen, men finner att det avgörande perspektivet, nämligen skyddet för allmänhetens och intressenternas förtroende för revisorns oberoende, inte alls vägs in. Utredningen tar som enda utgångspunkt bolagets nytta av å ena sidan oberoende revision och å andra sidan bolagets nytta i olika avseenden av en kontinuerlig och långvarig relation med revisorn. RN:s uppfattning är att man behöver se på detta problem ur ett större perspektiv. Revisorsrotation är ett sätt att upprätthålla förtroendet för revisionsverksamheten i stort. Den valda rotationstiden, sju år, kan naturligtvis diskuteras, men är nu fastlagd. Även för de mindre bankerna och försäkringsbolagen kommer en tidpunkt när den valde eller huvudansvarige revisorn har innehaft sitt uppdrag så länge att det är påkallat med ett byte. Med detta i beaktande finns inga bärande skäl för att just för denna kategori av företag av allmänt intresse ha någon annan tidsgräns för rotationen än den sjuårsfrist som nu vunnit insteg i hela EES-området. RN avstyrker därför att undantagsregeln i artikel 39 utnyttjas i dessa fall.

Vad slutligen gäller *artikel 42.3* om en viss karenstid för en revisor att ta uppdrag för revisionsklienten finner RN att utredningens förslag är väl ägnat att leda till lagstiftning i alla delar utom vad det gäller undantagsregeln. Utredningen anför inga skäl alls till varför denna regel bara ska omfatta börsnoterade bolag. På s. 216 i betänkandet hänvisar utredningen till de skäl ”som redovisats i det föregående ... när det gäller införlivandet av övriga artiklar i detta kapitel” för att även i detta fall välja att utnyttja undantagsmöjligheten. Hänvisningen ger ingen som helst vägledning. Skulle det vara för betungande för de företag av allmänt intresse som inte är noterade att avstå från att rekrytera just sin revisor till en ledande befattning? Vore det för betungande för revisionsbyråerna att i dessa fall behöva avstå från att låta sina anställda rekryteras just till ledande befattningar hos revisionsklienterna? RN avstyrker förslaget i denna del.

## **Revisionsstandarder och revisionsrapportering**

RN delar utredningens uppfattning.

### **Kvalitetskontroll**

Vad gäller kvalitetskontroll delar RN i allt väsentligt de slutsatser som utredningen drar, och RN ställer sig huvudsakligen bakom de förslag som lämnas i dessa delar. En fråga som dock måste besvaras och som inte berörs av utredningen är hur kvalitetskontroll av enskilda revisorer förhåller sig till kvalitetskontrollen av de revisionsbolag vid vilka de är anställda. Utredningen föreslår i 30 a § revisorslagen att ”revisorer och registrerade revisionsbolag” ska genomgå kvalitetskontroll med sex eller tre års intervall. Detta kan tolkas antingen som att alla enskilda revisorer ska ha genomgått en fullständig individuell kvalitetskontroll inom varje tillämpligt intervall eller som att en stor del av dessa kan fångas upp genom den grundliga systemkontroll med stickprovsverifiering som görs i samband med kvalitetskontrollen av det registrerade revisionsbolag i vilket de är verksamma. RN och FAR SRS har hittills tillämpat det sistnämnda synsättet i sitt samarbete om kvalitetskontrollen. Detta har inneburit att individuell kvalitetskontroll av enskilda revisorer bara förekommer när revisorn bedriver sin verksamhet ensam eller i en mindre revisionsbyrå där systeminriktad kvalitetskontroll inte låter sig göras. RN förordar att bestämmelsen ska tolkas på det sättet och att detta kommer till uttryck i förarbetena till eventuella lagändringar. Härvid bör noteras att de systeminriktade kvalitetskontrollerna kan kompletteras genom granskning av enskilda revisorer i olika projekt inom ramen för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT).

RN måste vidare konstatera att utredningen förefaller ha skjutit den viktiga frågan om hur kvalitetskontrollen ska utformas för den som reviderar företag av allmänt intresse alltför snabbt ifrån sig. Den uppgift som RN föreslås få, att genomföra särskilt frekventa kvalitetskontroller av börsnoterade företag, grundas på den samhälleliga betydelse som dessa företag har. Därtill kommer att existerande och kommande regelverk, såväl på EG-rättslig nivå som på viktiga utländska marknader där svenska revisionspliktiga företag verkar, ställer krav på hur kvalitetskontroller ska genom-

föras. Ett gemensamt drag för dessa regelverk är kravet på att det organ som har ansvaret för tillsynen ska vara oberoende från revisorerna.

Mot bakgrund av det nyss sagda har RN bestämt sig för och inlett förberedelser för att i egen regi utföra den löpande treåriga kvalitetskontrollen av de revisionsbolag och de revisorer som reviderar företag av allmänt intresse. RN räknar med att samarbetet med FAR SRS beträffande övrig löpande kvalitetskontroll ska fortgå i huvudsak på samma sätt som förut. Vad gäller de allra största revisionsbolagen måste insatserna samordnas noga eftersom dessa bolag och deras revisorer också till en betydande del utför revision av andra företag än börsnoterade bolag.

RN har ovan uttalat sig om vilka företag som bör betraktas som företag av allmänt intresse och hur undantagsbestämmelsen i artikel 39 i revisorsdirektivet bör utnyttjas. När det gäller denna fråga i förhållande till den tätare kvalitetskontrollen hänvisar utredningen under h. på s. 242 till de skäl som anförts i avsnitt 7.6–7.8 för att fullt ut utnyttja undantaget. Som tidigare anförts anser RN dessa skäl vara föga bärande och RN kommer i kraft av sin allmänna tillsynsbehörighet att genomföra tätare kvalitetskontroller även beträffande de revisionsbolag och revisorer som reviderar de största och mest betydelsefulla företagen som inte är börsnoterade.

När det gäller utredningens antagande om resursåtgången i denna del vill RN anföra följande. Att utföra den mer frekventa kvalitetskontrollen i egen regi kommer att ställa avsevärda krav på RN som myndighet. Det rör sig om en frekvent granskning av de största revisionsbyråerna, de största och mest svårreviderade revisionsuppdragen, varav många på de finansiella marknaderna. RN har under de senaste åren utfört kvalitetskontroller av de största revisionsbyråerna med avseende på revisionen av noterade bolag, men i en något mindre omfattning. Erfarenheterna från den verksamheten visar att tidsåtgången för den mer frekventa kvalitetskontrollen som följer av revisorsdirektivet kommer att bli avsevärd. Uppgiften kommer också att kräva att RN anställer fler mycket högt kvalificerade revisorer vilka har mångårig egen erfarenhet av revisionsarbete av detta slag. Precis som utredningen antyder, men skjuter upp till senare fas, måste ett system med en särskild avgift för de berörda revisionsbolagen skapas för att täcka resursbehovet. Detta behöver vara klart långt innan nästa utredningsbetänkande presenteras. RN kommer därför att inom kort ge in förslag till ett sådant avgiftssystem till regeringen.

### **Utredningar och påföljder m.m.**

Utredningen föreslår att RN ges möjlighet att, om särskilda skäl föreligger, underlåta att meddela en sanktion trots att det egentligen finns förutsättningar för detta. RN, som ser positivt på förslaget, vill framhålla att om en sådan möjlighet införs är det angeläget att den även får användas generellt, t.ex. så att myndigheten kan göra ett allmänt uttalande om att den under en övergångsperiod inte kommer att ingripa disciplinärt mot ett visst förfarande. Om det anses lämpligt att RN får använda möjligheten att underlåta sanktioner på ett sådant sätt bör detta framgå av förarbetena till lagen.

RN tillstyrker utredningens förslag om att ta bort möjligheten att ålägga en revisor att betala en straffavgift.

### **Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan**

Utredningen föreslår att det införs bestämmelser om att RN på begäran får lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter inom respektive utanför EES (26 a § respektive 26 b § revisorslagen). RN ser positivt på förslaget men föreslår att bestämmelserna kompletteras. Bakgrunden är att flera av de myndigheter som kan anses som behöriga i det aktuella avseendet även har andra tillsynsuppgifter, främst tillsyn över finansmarknadsföretag. Med hänsyn härtill anser RN att ifrågavarande lagrum även bör innehålla en bestämmelse av innebörd att RN får kräva att utlämnade uppgifter inte används för annat än revisorstillsyn.

### **Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag**

RN delar, med nedanstående anmärkning, utredningens uppfattning.

Enligt artikel 38 i revisorsdirektivet får en revisor entledigas från sitt uppdrag som vald revisor endast om det föreligger saklig grund. Utredningen har på grundval av bestämmelsen föreslagit ändringar i de associationsrättsliga regleringarna av det innehåll att både revisorn och den som har utsett revisorn ska till Bolagsverket ange varför uppdraget har upphört i förtid. I författningskommentaren till 10 kap. 6 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anges följande. Om ett bolag anmäler en ny revisor får denne inte registreras utan att den föregående revisorn först avregistreras, annars får bolaget fler revisorer än det ska ha enligt lag och bolagsordning. Men den föregående revisorn får inte entledigas av uppdragsgivaren utan att det finns godtagbara skäl för det och därmed inte heller avregistreras av Bolagsverket. Dessa skäl ska ha anmälts till Bolagsverket när frågan om avregistrering/nyregistrering prövas.

Med den föreslagna regleringen ser RN en risk för att det i vissa fall uppstår en situation där de skäl för uppdragets upphörande som anges av revisorn respektive klienten inte överensstämmer. Frågan är då vilken utredning som Bolagsverket ska göra innan eventuellt registreringsbeslut fattas. Sannolikt blir det inte sällan en tillämpning av god revisorssed som kommer att avgöra frågan. Här torde enligt RN:s mening krävas ett förtydligande av Bolagsverkets roll.

### **Revisionsutskott**

Utöver vad som ovan sagts om tillämpningen av undantagsmöjligheterna i artikel 39 i revisorsdirektivet, har RN ingen kommentar till utredningens förslag.

## Internationella aspekter

Direktivet och därmed utredningens förslag innehåller bestämmelser som innebär en skyldighet för RN att samarbeta med tillsynsmyndigheter i andra medlemsstater och i vissa fall i tredje länder. Enligt artikel 36.4 b)–c) ska en tillsynsmyndighet samarbeta med tillsynsmyndigheter i andra medlemsstater bl.a. genom att lämna uppgifter. Tillsynsmyndigheten får vägra att tillmötesgå en begäran om utfående av uppgifter om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma revisorer eller revisionsföretag, eller om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma revisorer eller revisionsföretag. I lagförslaget har samarbetskraven kommit till uttryck bl.a. genom de nya 26 a och 26 b §§. Enligt 26 a § ska RN under vissa förutsättningar lämna ut uppgifter till tillsynsmyndigheter för motsvarande utredning, tillsyn och tillståndsprövning som följer av revisorslagen.

Av 26 a § följer som nämnts begränsningar av möjligheterna att lämna uppgifter genom krav på en koppling till ett disciplinärt förfarande. Motsvarande begränsning saknas i 26 b §. Det torde enligt RN:s mening vara lämpligt att avgränsa samarbetsutrymmet på samma sätt även i förhållande till tredje land.

Genom de föreslagna vägransgrunderna föreslår utredningen ett undantag från RN:s rätt att lämna uppgifter till annan tillsynsmyndighet om det skulle äventyra allmän ordning eller om samma sak som begäran avser redan prövas eller har prövats i ett disciplinärt förfarande. Enligt revisorsdirektivet kan en medlemsstat tillåta att tillsynsmyndigheten vägrar lämna ut uppgifter dels om ett rättsligt förfarande redan pågår vid *den anmodade medlemsstatens myndigheter* alternativt om *den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter* redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma revisorer eller revisionsföretag.

I betänkandet uttalas (s. 272 och 335) att det kan finnas skäl att införa en förtydligande bestämmelse i revisorslagen om utlämnande av uppgifter till tillsynsorgan i andra länder inom EES. Bestämmelsen bör innebära att RN i enlighet med revisorsdirektivet får lämna ut uppgifter som där behövs för utredning, tillsyn och tillståndsgivning. Uppgifter bör dock inte få lämnas ut om Sveriges suveränitet, säkerhet eller den allmänna ordningen äventyras eller om ett rättsligt förfarande, rörande samma handlingar som begäran avser, pågår eller har avslutats.

En jämförelse mellan lagförslaget och revisorsdirektivet visar enligt RN:s mening att artikeln innehåller en vägransgrund även i andra fall än pågående och avslutade disciplinära förfaranden. Artikeln kan nämligen tolkas på så sätt att den också tillåter att tillsynsmyndigheten vägrar att lämna ut efterfrågade uppgifter som förekommer i andra pågående mål och ärenden hos en myndighet i medlemsstaten. Visst stöd verkar finnas för en sådan syn i utredningens överväganden. Enligt RN:s mening bör regeringen överväga om t.ex. pågående förundersökning, brottmål eller tvistemål ska utgöra en vägransgrund för RN.

I betänkandet lämnas ett förslag till ny 16 a § revisorslagen. Enligt den föreslagna bestämmelsen får en fysisk person eller ett revisionsföretag från en stat utanför EES registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och de som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt. Av bestämmelsens andra stycke följer att RN vid bedömningen av om kravet på likvärdighet är uppfyllt ska ta hänsyn till Europeiska kommissionens beslut om likvärdiga förhållanden i den aktuella staten. Det kan ifrågasättas om det andra stycket är nödvändigt eller lämpligt i lagtexten. Det kan inte uteslutas att det kan uppkomma situationer i vilka det finns skäl att inte följa Kommissionens rekommendationer. RN föreslår istället att innehållet i någon uppmjukad form ska föras över till motivtexten.

Utredningens förslag till ny 28 a § revisorslagen innebär att en koncernrevisor är skyldig att med vissa undantag låta RN vid sin tillsyn ta del av dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av revisorer eller revisionsföretag från en stat utanför EES, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med RN. Den föreslagna bestämmelsen kan tolkas så att den utesluter en motsvarande rätt i fall då fråga är om handlingar som rör revisionen av ett dotterbolag till ett svenskt bolag om dotterbolaget har sitt säte i ett tredje land med vilket RN har ingått avtal. Skrivningen innebär att förhållandet till 28 § revisorslagen blir oklart. Den rimliga tolkningen är att en svensk revisor vars koncernrevision ifrågasätts ska vara tvungen att lämna ut den dokumentation han har inhämtat för att kunna genomföra koncernrevisionen oavsett i vilket land dotterbolaget finns. Vad 28 a § borde avhandla är istället skyldigheten att *bevara* sådan tilläggsdokumentation som behövs för tillsynen.

Revisorsdirektivet innebär inte bara en skyldighet för RN att lämna viss information till tillsynsmyndigheter inom och utom EES. Den innebär också en rätt för RN att begära bistånd från utländska tillsynsmyndigheter. Detta kommer till uttryck i förslaget till 31 a § revisorslagen. Denna bestämmelse är dock endast inriktad mot tillsynsmyndigheter inom EES. RN vill ifrågasätta denna begränsning av RN:s rätt att begära bistånd från en utländsk tillsynsmyndighet. Rimligtvis bör RN:s utredningskompetens korrespondera mot den uppgiftsskyldighet som RN har. RN förordar därför att förslaget till 31 a § revisorslagen möjliggör sådan tillsyn. Detta kan ske genom att bestämmelsen justeras till att avse dels tillsynsmyndigheter inom EES, dels tillsynsmyndigheter i ett tredje land med vilket RN ingått samarbetsavtal.

## Övergångsbestämmelser

Revisorsdirektivets artikel 15 kräver att alla medlemsstater ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register. I registret ska registeruppgifter lagras i elektronisk form och vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg. Enligt artikeln ska medlemsstaterna se till att det offentliga registret är i drift senast den 29 juni 2009, dvs. ett år senare än införandetidpunkten för övriga införlivandeåtgärder. Direktivkravet rörande det offentliga registret återspeglas i utredningens förslag till ändringar i 40 § revisorslagen samt 11 och 12 §§ revisorsförordningen. Utredningen har i sina övergångsbestämmelser föreslagit att samtliga ändringsförslag i revisorslagen och revisorsförordningen ska träda i kraft den 29 juni

2008. Utredningen har således valt att inte utnyttja möjligheten till förlängd införlivandetid. Med hänsyn till de tekniska svårigheter som det innebär att anpassa RN:s register till direktivets krav, anser RN att de aktuella bestämmelserna ska träda ikraft först den 29 juni 2009.

Vad gäller förslaget till ändringar i de associationsrättsliga lagarna som innebär att rotationsregler införs föreslås övergångsregler av det innehåll att rotationstiden börjar räknas från och med den första räkenskapsperioden som börjar löpa efter ikraftträdandet. Detta innebär att en revisor som redan varit vald revisor under en lång rad av år kan kvarstå i uppdraget upp till sju och ett halvt år till.

RN vill ifrågasätta denna övergångsregel och anser för egen del att revisorer som varit valda mer än tre år vid lagens ikraftträdande ska få kvarstå högst fyra år från och med den första räkenskapsperioden som börjar löpa efter ikraftträdandet.

Beslut om detta yttrande har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Peter Strömberg

Björn Fredljung