

Justitiedepartementet
103 33 STOCKHOLM

**Slutbetänkande av Utredningen om revisorer och revision:
Revisorers skadeståndsansvar (SOU 2008:79)**

Ert dnr Ju 2008/7651/L1

Inledning

Revisorsnämnden (RN), som har anmodats att yttra sig över rubricerade betänkande, får härmed lämna följande synpunkter.

Begränsningar av revisorers skadeståndsskyldighet

Utredningen har föreslagit att revisorers skadeståndsansvar som det kommer till uttryck i 29 kap. 1–2 §§ aktiebolagslagen (2005:551) ska begränsas i två avseenden. För det första föreslår utredningen ett tak för ansvaret uppgående till 2 500 prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (ca 100 mnkr) per uppdrag. För det andra föreslår utredningen en regel som enligt utredningen innebär ett subsidiärt ansvar för revisorerna.

RN har inget att erinra mot att det införs en s.k. takbestämmelse för revisorers skadeståndsansvar. Däremot känner RN tveksamhet inför lämpligheten i att inskränka de skadelidandes möjligheter att väcka talan direkt mot revisorerna. Vad avser utredningens förslag i båda dessa delar vill RN framhålla vissa problem med förslagen som enligt myndighetens uppfattning bör beaktas i det kommande lagstiftningsarbetet.

I förslaget till takbestämmelse görs ingen skillnad mellan revisorns ansvar mot revisionsklienten respektive tredje man. I motsats till ansvaret mot tredje man är relationen mellan revisorn och revisionsklienten kontraktuell. Revisorn har därför ett ansvar inte bara enligt aktiebolagslagen utan även enligt uppdragsavtalet och de allmänna syssломannareglerna i 18 kap. handelsbalken. Den föreslagna bestämmelsen väcker därför frågan om det ska vara möjligt för revisorn och revisionsklienten att komma överens om avsteg från begränsningsregeln i 29 kap. 2 § aktiebolagslagen, dvs. om bestämmelsen är dispositiv. Särskilt problematisk är denna fråga vad gäller den före-

slagna regeln om s.k. subsidiärt ansvar. Enligt förslaget kan frågan om revisorns skadeståndsansvar ”endast prövas på talan av styrelseledamot eller verkställande direktör som är svarande i ett sådant skadeståndsmål eller som genom dom har ålagts att ersätta skadan”. Eftersom regeln är utformad som en talerätsregel finns det mycket som talar för att avsteg från regeln ligger utanför avtalsparternas disposition.

Förslaget rörande ett tak för revisorns ansvar är som nämnts utformat på så sätt att ansvaret för varje uppdrag är begränsat till ca 100 mnkr. RN vill vad gäller förslaget i denna del framhålla att regeringen i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör ta ställning till innebörden av att taket relaterar till begreppet uppdrag. Utredningens förslag synes utgå från att varje yttrande som revisorn avger ska ses som ett enskilt uppdrag. RN konstaterar att en reglering utformad på detta sätt ligger väl i linje med syftet att i görligaste mån skydda bolagets intressenter. Samtidigt kan man inte bortse från att man i aktiebolagslagen skiljer på sådana uppdrag som den stämмоvalde revisorn utför i den särskilda rollen som bolagets valde revisor, se t.ex. 9 kap. och 25 kap. 13 § aktiebolagslagen, respektive sådana uppdrag som revisorn utför på grund av sin behörighet som revisor men som hade kunnat utföras av annan revisor än bolagets, se t.ex. 13 kap. 8 § aktiebolagslagen. I detta sammanhang kan framhållas att Högsta domstolen i NJA 1996 s. 224 har bedömt en revisors agerande som en del av revisionsuppdraget i ett bolag om revisorn anlåtats just på grund av att han eller hon är vald revisor i det bolaget. Således kan åtminstone tre skilda tolkningar av uppdragsbegreppet tänkas, nämligen att varje yttrande som avges av revisorn utgör ett enskilt uppdrag, att sådana yttranden som måste avges av just den valde revisorn anses ingå i revisionsuppdraget medan övriga yttranden utgör separata uppdrag, samt att alla yttranden som avges av den valde revisorn anses utgöra del av revisionsuppdraget även om de hade kunnat avges av en annan revisor. RN finner det angeläget att det klargörs vilken av dessa tolkningar som avses ligga till grund för tillämpningen av den föreslagna takregeln.

Vad gäller förslaget till regeln om, med utredningens terminologi, subsidiärt ansvar konstaterar RN att förslaget inrymmer en intressekonflikt och en fråga om avvägning mellan revisorernas och de skadelidandes intresse. Som ovan anförts tar RN inte ställning i sak men vill framhålla följande. Den föreslagna regeln väcker frågan om den är förenlig med EG-kommissionens rekommendation av den 5 juni 2008 om begränsning av det civilrättsliga ansvaret för lagstadgade revisorer och revisionsföretag (2008/473/EG). Enligt rekommendationen bör en begränsning av det civilrättsliga ansvaret för revisorer inte hindra skadelidande parter från att få rimlig kompensation. Enligt RN:s uppfattning är det rimligt att tolka rekommendationen på så sätt att revisorns ansvar inte bör begränsas i sådan omfattning att en skadelidande part helt förlorar möjligheten att få ersättning från revisorn vid brister i revisionen som består i att revisorn underlåter att anmärka på fel eller brister i det granskade bolagets redovisning eller förvaltning. Som framgått ovan är det bara en styrelseledamot eller verkställande direktör som fått en talan om skadestånd väckt emot sig som kan föra en skadeståndstalan mot revisorn. En sådan begränsning innebär att den skadelidande parten helt är betagen en rätt att föra talan om skadestånd mot revisorn i nämnda fall av brister i revisionen. En ytterligare konsekvens av den föreslagna regeln är att samtliga processuella dispositionsmöjligheter rörande revisorers skadeståndsskyldighet kommer att tillkomma medskadevållaren. En medvållande styrelseledamot med

begränsade tillgångar kan t.ex. knappast förväntas väcka talan i sin tur mot revisorn om inte ledamoten ser någon fördel för egen del av en sådan process. I ett tilltropsperspektiv kan detta ifrågasättas.

Det bör också framhållas att den föreslagna bestämmelsen kan antas göra skadevållande bolagsfunktionärer och skadelidande mindre benägna att träffa överenskommelser utom rätta. Om t.ex. en skadevållande styrelseledamot finner sig ersättningskyldig med ett visst belopp och därför medger ett anspråk från en skadelidande utan att talan har väckts i domstol, kan ledamoten inte i sin tur rikta anspråk mot en medvållande revisor eftersom ledamoten inte är svarande i ett skadeståndsmål eller har ålagts genom dom att ersätta skadan. Utredningens förslag skulle således väsentligt begränsa det praktiska utrymmet för utomprocessuella lösningar.

Jäv och oberoende

Utredningen har föreslagit att bestämmelsen om grundbokföringsjäv och medelsförvaltningsjäv i 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen ska avskaffas. Vidare har föreslagits ett tillägg i andra punkten i samma stycke innebärande jäv för den som, utan att vara styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag, fattar beslut som ankommer på dessa organledamöter.

Utredningen har även föreslagit vissa ändringar i 21 § revisorslagen (2001:883). Av det remitterade utkastet till lagrådsremiss Revisionsutskott m.m.; genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (Ju2007/7932/L1) framgår dock att inga andra ändringar avses ske i nämnda lagrum än att en språklig justering görs samt att begreppet revisionsgrupp ersätts med begreppet nätverk. RN utgår därför fortsättningsvis från att övriga av utredningen föreslagna ändringar i 21 § revisorslagen inte genomförs.

Som skäl för en mer förutsättningslös prövning av jävsreglerna har utredningen anfört att små företag pressas av administrativa bördor som pålagts dem genom olika EU-direktiv på bland annat revisionsrättens område. Som RN uppfattar utredningen är det främsta skälet för att avskaffa de aktuella jävsreglerna att möjliggöra för små företag att anlita samma revisionsföretag för såväl bokföring och medelsförvaltning som revision.

RN kan förstå att det i många fall är en fördel för små företag om samma revisionsföretag som utför revisionen även får utföra bokföringen i dess helhet. Samtidigt har utredningen gjort vissa uttalanden som kan tolkas som att RN i oförändrad grad ska ingripa mot bokföringstjänster till revisionsklienter, men med stöd av revisorslagens analysmodell. RN anser för sin del att, om lagstiftaren i syfte att underlätta för små företag avskaffar förbudet mot att biträda revisionsklienter med grundbokföringen, syftet med lagändringen skulle förfelas om revisorslagen tillämpas så att förbudet i praktiken kvarstår helt eller delvis. RN ser inte någon grund för en ändrad tillämpning av 21 § revisorslagen. Därmed kan RN inte, i fall bestämmelsen om grundbokföringsjäv avskaffas, förväntas ingripa mot s.k. kombiuppdrag eller annat biträde vid bokföringen i vidare mån än vad som redan idag följer av 21 § revisorslagen jämförd med EG:s revisorsdirektiv och internationella regelverk.

Däremot kan RN inte se att det skulle innebära någon beaktansvärd fördel för de små företagen om medelsförvaltningsjävet avskaffas. Dessutom är det viktigt att påminna om att medelsförvaltning innebär tjänster som direkt påverkar klientens förmögensställning. Enligt RN:s mening vore det mycket olämpligt om sådana tjänster skulle få tillhandahållas en revisionsklient av någon som är verksam inom samma företag som revisorn. RN avstyrker därför att bestämmelsen om medelsförvaltningsjäv avskaffas.

Förutsatt att bestämmelsen om medelsförvaltningsjäv behålls finns det såvitt RN kan bedöma inget behov av det föreslagna tillägget i 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen. I fall revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen/nätverket fattar beslut om klientens bokföring, bör RN kunna ingripa med stöd av revisorslagen. Under alla förhållanden anser RN att den föreslagna bestämmelsens utformning, innebärande jäv för personer som fattar beslut som ankommer på styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag, är för vag för att användas i en jävsbestämmelse, eftersom det, bland annat med hänsyn till den klanderrätt som följer av att jävsbestämmelser överträds, ställs särskilt höga krav på sådana bestämmelsers tydlighet.

RN noterar med tillfredsställelse att utredningen har funnit att 21 § revisorslagen är utformad i nära överensstämmelse med direktivet. Utredningen har ändå föreslagit vissa ändringar i bestämmelsen, och RN har invändningar mot en del av dessa, men RN finner inte skäl att ta upp dem här eftersom de inte återfinns i det ovannämnda utkastet till lagrådsremiss. RN anser att 21 § revisorslagen med de ändringar som föreslås i utkastet till lagrådsremiss har fått en lämplig utformning.

Som ovan anförts kan RN, i fall bestämmelsen om grundbokföringsjäv slopas, inte förväntas ingripa mot biträde vid bokföringen i vidare mån än som vad som följer av 21 § revisorslagen jämförd med EG:s revisorsdirektiv och internationella regelverk. Med andra ord skulle ett slopande av jävsbestämmelsen inte i sig leda till en skärpt tillämpning av 21 § revisorslagen. RN vill dock framhålla att de föreslagna förändringarna i revisorslagen inte heller föranleder någon liberaliserad tillämpning av nämnda bestämmelse. Mot den bakgrunden finns det skäl att uppmärksamma vissa uttalanden av utredningen som framstår som tveksamma eller direkt felaktiga. På s. 153 i betänkandet ges ett mycket långtgående exempel där revisionsklienten har ”flyttat ut i stort sett hela sin ekonomifunktion inklusive medelsförvaltningen till revisionsbyrån”. Utredningen tycks mena att det i ett sådant fall är tillräckligt med en intern motåtgärd i form av en second opinion från en delägare i revisionsbyrån. RN är för sin del tveksam till om det i en sådan situation över huvud taget kan bli fråga om en oberoende revision.

Vidare finns, på s. 143, ett längre citat som till synes återger FAR SRS beskrivning av hur RN har tillämpat analysmodellen. Även om beskrivningen inte ger uttryck för utredningens uppfattning finner RN angeläget att påtala att beskrivningen inte korrekt återspeglar RN:s praxis. Som exempel kan nämnas att RN inte har meddelat ett enda beslut om disciplinåtgärd mot en revisor enbart på grund av en sådan brist i dokumentationen, som enligt citatet ”renderar i en disciplinär åtgärd från Revisors-

nämnden”. Längre ned på samma sida hävdar utredningen att en tillämpningsfråga som vållar bekymmer består i att många revisorer ”tror att de måste avgå omedelbart när ett oberoendehot konstateras”, innebärande att revisorn inte skulle hinna vidta motåtgärder innan han eller hon avgår. Enligt RN:s mening är påståendet anmärkningsvärt och uppenbart ogrundat. RN känner inte till något fall där en praktiserande revisor har gett uttryck för att han eller hon tillämpar analysmodellen på det sättet. Det hör till saken att om revisorer hade gjort det, och därmed ganska ofta av sagt sig revisionsuppdrag med omedelbar verkan, borde detta ha orsakat betydande irritation bland deras revisionsklienter och med stor sannolikhet ha kommit till RN:s kännedom.

Ändring av revisorslagens anställningsförbud m.m.

Utredningen föreslår en uppmjukning av det s.k. anställningsförbudet i 12 § revisorslagen. Enligt utredningens förslag ska en revisor få vara anställd även i andra bolag än revisionsföretag och s.k. ägarbolag om inte anställningen rubbar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt, och anställningen även i övrigt är förenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Utredningen har dock inte anfört några skäl för den föreslagna förändringen, och RN kan inte heller se några skäl för förslaget i denna del. RN har i sitt remissyttrande den 4 juli 2008 över utredningens föregående betänkande (SOU 2008:32) invänt mot att utredningen å ena sidan föreslår bibehållen revisionsplikt endast för de allra största bolagen men å andra sidan föreslår ett regelverk som främst synes vara anpassat för de mindre bolagen och dess revisorer. Enligt RN bör regelverket i stället utformas utifrån vilka regler som behövs för en tillfredsställande revision i de företag där revisionsplikten ska kvarstå. Även den aktuella frågan om anställningsförbudet bör bedömas med denna utgångspunkt. Vad avser de revisorer som har revisionsuppdrag i bolag som är så pass stora att revisionsplikten enligt utredningens förslag ska kvarstå, anser RN att det i regel skulle vara klart olämpligt ur oberoendesynpunkt om de vid sidan av sin anställning hos revisionsföretaget även skulle kunna inneha anställning hos andra företag. Av ett anställningsförhållande följer typiskt sett en nära bindning och en lojalitet mellan arbetsgivaren och den anställda som medför en risk för att revisorn som anställd har intressen som kan stå i konflikt med kraven på opartiskhet i revisionsverksamheten. Detta rimmar illa med de särskilt höga krav på oberoende som ställs på revisorer i noterade bolag och andra stora bolag.¹ Vad avser revisorer i mindre bolag kan RN ha förståelse för att det i enskilda fall kan finnas skäl för att tillåta en revisors anställning hos annan än revisionsföretag eller ägarbolag. Även i dessa fall föreligger dock en risk för oberoendekonflikter. RN motsätter sig därför den av utredningen föreslagna lösningen att revisorerna själva tillåts bedöma i vad mån de kan ta sådana anställningar utan föregående prövning av tillsynsmyndigheten.

¹ Jfr prop. 2000/01:146 s. 65 samt artikel 22.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

Av ovan anförda skäl avstyrker RN den föreslagna ändringen av 12 § revisorslagen. I stället föreslår RN att anställningsförbudet kvarstår oförändrat i 12 § första stycket revisorslagen men att myndighetens möjligheter att medge undantag enligt bestämmelsens andra stycke utvidgas så att undantag normalt lämnas för sådana anställningar som omfattas av punkterna 1–2 i utredningens förslag till ändring i bestämmelsens första stycke.

För det fall utredningens förslag genomförs bör följande noteras. Utredningen anför på s. 198 i betänkandet att ledning för tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen kan sökas i förarbetena till 25 § revisorslagen och den praxis som har utvecklats vid tillämpningen av den bestämmelsen. RN har inte något att erinra mot att man utgår från hittillsvarande tillämpning av 25 § vid en prövning enligt 12 § men vill framhålla att man även måste ta hänsyn till den särskilda typ av intressekonflikt som en anställning kan ge upphov till. Det förhållandet att en revisor har tillåtits att utöva viss sidoverksamhet kan därför inte alltid tas till intäkt för att revisorn också ska få vara anställd i ett företag med sådan verksamhet.

Enligt utredningens förslag till ny lydelse av 10 och 12 §§ revisorslagen ska det bedömas i vad mån utövandet av viss verksamhet respektive viss anställning ”rubbar” förtroendet för att revisionsverksamheten bedrivs på ett opartiskt och självständigt sätt. RN anser att bestämmelserna i stället bör följa samma språkliga mönster som den befintliga 25 § på så sätt att en bedömning ska göras av vad som ”kan rubba” förtroendet.

Kvalifikationskrav på verkställande direktörer i registrerade revisionsbolag

Utredningen föreslår att 14 § revisorslagen ändras så att den verkställande direktören i ett aktiebolag som är ett registrerat revisionsbolag inte längre måste vara kvalificerad revisor. Det anförs dock inga bärande skäl för den föreslagna ändringen. Enligt RN:s mening finns det anledning att hålla fast vid den hittills gällande ordningen att den verkställande direktören ska vara kvalificerad revisor.

I ett aktiebolag ansvarar den verkställande direktören för bolagets löpande förvaltning. Denne är visserligen underkastad styrelsens riktlinjer och anvisningar, men det finns likväl ett stort utrymme för honom eller henne att sluta avtal och vidta andra åtgärder av betydelse för bolaget. Det åligger dessutom den verkställande direktören att vidta åtgärder av ovanligt slag eller av stor betydelse i fall då styrelsens beslut inte kan avvaktas utan olägenhet. Således finns det, även med hänsyn till styrelsens överordnade roll och till det förhållandet att den verkställande direktören i ett enskilt fall kan delegera vissa arbetsuppgifter till medarbetare, ett betydande ansvarsområde som tillkommer den verkställande direktören.

Bestämmelserna om vem som får ingå i ett revisionsföretags ledning syftar, som utredningen framhåller i betänkandet, till att stärka revisorernas oberoende ställning och garantera att ledningen har den kunskap och erfarenhet som krävs för att driva ett revisionsföretag. Det förhållandet att personerna i ledningen står under disciplinär tillsyn gör att verksamheten kan antas drivas utan påverkan från ovidkommande

intressen. Utredningen har tillagt att utomstående ”kan befaras bryta mot god revisorssed och god revisionssed i högre utsträckning än revisorer” och att ”risken för oönskade beteenden kan befaras öka om utomstående tillåts träda in i ledningen för revisionsbolag”, se s. 181 i betänkandet.

För att upprätthålla intressenternas förtroende för revisionsbolagen och deras verksamhet är det enligt RN:s uppfattning angeläget att de personer som leder bolagens dagliga verksamhet har djupa kunskaper om revision och har förmåga att se frågor ur en revisors perspektiv. Även det förhållandet att personerna i ledningen står under tillsyn är av betydelse för intressenternas förtroende för verksamheten i revisionsbolagen. Det nu sagda talar för att den verkställande direktören i alla revisionsföretag bör vara kvalificerad revisor.

Vad därefter gäller RN:s tillsyn bör följande tilläggas. Det kan visserligen hävdas att ett klandervärt handlande från en verkställande direktör, som inte personligen står under myndighetens tillsyn, kan stävjas disciplinärt genom ett tillsynsförfarande mot det registrerade revisionsbolaget, som ju i sig är underkastat RN:s tillsyn. Detta förutsätter dock att den verkställande direktörens handlande kan kopplas till sådana organisatoriska brister som kan läggas till det registrerade revisionsbolaget till last. Den föreslagna lagändringen medför en risk för att den verkställande direktören i ett registrerat revisionsbolag vidtar åtgärder som ur ett tillsynsperspektiv framstår som olämpliga men som inte kan härledas till brister i bolagets organisation och därför står utom räckhåll för RN:s tillsyn. Utredningens förslag inskränker således myndighetens möjligheter att ingripa disciplinärt med anledning av en verkställande direktörs försummelser som företrädare för ett registrerat revisionsbolag.

På grund av vad som ovan sagts såväl om intressenternas förtroende för revisionsbolagen som om tillsynsmöjligheterna avstyrker RN förslaget till ändring i 14 § revisorslagen såvitt avser den verkställande direktören.

Ändrade ägarregler för registrerade revisionsbolag

Vidare föreslår utredningen ändringar i 14 § revisorslagen i fråga om vem som får äga aktier i ett registrerat revisionsbolag i aktiebolagsform. Det hittills gällande kravet att minst tre fjärdedelar av aktierna ska ägas av kvalificerade revisorer föreslås ersättas med ett krav på att mer än hälften av röstetalet i bolaget ska ägas av revisorer. Dessutom föreslås ett avskaffande av kravet på att övriga delägare ska vara yrkesverksamma i bolaget eller i ett företag som på grund av ägarförhållanden ingår i samma revisionsgrupp som bolaget.

RN har inget att erinra mot att det nu gällande kravet på kvalificerad ägarmajoritet av revisorer avskaffas. Vad däremot gäller frågan om ägandet av återstående aktier kan följande framhållas. Ett avskaffande av kravet på att övriga aktieägare ska vara yrkesverksamma i bolaget eller närstående företag synes ligga i linje med artikel 3.4 i

EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv.² Samtidigt kan det konstateras att man i Danmark har valt att, med hänvisning till EG:s oberoenderekommendation³, behålla en regel i 13 § andra stycket danska revisorslagen⁴ som innebär en begränsning av möjligheten för personer som inte är revisorer och inte heller är yrkesverksamma i ett revisionsbolag att vara delägare i detsamma. Enligt RN:s uppfattning finns det goda skäl att behålla kravet i nu gällande 14 § andra stycket 2 revisorslagen. Eftersom de föreslagna ägarreglerna är kopplade endast till röstetalet skulle det kunna uppstå situationer där personer som inte är verksamma i revisionsbolaget eller i närstående bolag äger aktier som representerar mindre än hälften av röstetalet men en övervägande kapitalandel. RN vill peka på de risker som uppstår om sådana ägargrupper lägger större vikt vid sina egna avkastningskrav än vid revisionsbolagets sunda utveckling.

Övergångsbestämmelser

RN tar slutligen upp frågan om övergångsbestämmelserna till den föreslagna regeln om en enda revisorskategori. Bestämmelserna går ut på att de som idag är godkända revisorer utan revisorsexamen ska ha rätt att utföra lagstadgad revision bara under en femårsperiod. Om de inte under den tiden avlägger godkänt prov för revisorsexamen upphör rätten att utföra lagstadgad revision vid utgången av övergångsperioden.

Förslaget har rest starka invändningar främst från mänskliga utgångspunkter, där det bl.a. kan hävdas att det vore oskäligt att beröva människor en del av sina försörjningsmöjligheter och även rätten till en yrkestitel som de har haft under en längre tid. Det kan också hävdas att det vore oskäligt att tvinga etablerade yrkesutövare att, efter ibland lång tid i yrket, avlägga ett krävande och dyrt prov för att i fortsättningen kunna ägna sig åt det yrke som de, i många fall med stor framgång, har fått utöva. RN förstår dessa synpunkter.

Emellertid måste frågan analyseras något djupare innan det går att ta ställning till förslaget. Den första fråga som inställer sig är om en sådan här åtgärd från staten kan vara ett brott mot Europakonventionen eller något av dess tilläggsprotokoll. RN, som inte i detta sammanhang har utrymme att utveckla frågan i detalj, konstaterar dock att en fråga som denna i första hand bedöms efter regeln i artikel 1 i första tilläggsprotokollet om skydd för äganderätten och efter artikel 6 i huvudkonventionen om statens ansvar för domstolsprövning av en tvist om någons civila rättigheter och skyldigheter. Artikel 1 i första tilläggsprotokollet föreskriver ett skydd för den enskildes äganderätt i vid bemärkelse. Om någon genom en lagbestämmelse på något sätt förhindras att utöva sitt yrke genom att en viss behörighet går denne förlorad kan en inskränkning av den enskildes äganderättsskydd anses ha kommit till stånd, se bl.a. van Marle m.fl. 1986. En sådan åtgärd är dock inte otillåten om den bl.a. sker som ett led i att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmänna intresset. I

² 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.

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

⁴ Lov nr 468 af 17/06/2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

praxis har Europadomstolen i fall som dessa även uppställt ett krav på proportionalitet mellan ingreppet i den enskildes rättigheter och det syfte som ska uppnås med bestämmelsen. I detta fall torde syftet vara att generellt höja kompetenskravet på de personer som av samhället tillåts utföra revision som står under offentlig tillsyn; ett kompetenskrav som också är väl förankrat i revisorsdirektivet. Revisorsyrket har i modern tid utvecklats från att vara ett hantverksmässigt yrke till att bli en profession med höga krav på akademisk utbildning. I den nu aktuella gruppen av godkända revisorer finns ett stort antal personer som saknar inte bara revisorsexamen utan också den akademiska utbildning som numera krävs för att bli revisor. Syftet med förändringen torde väga tillräckligt tungt för att kunna uppväga enskildas motstående intresse av att fortsätta sin verksamhet oförändrad. I proportionalitetskravet ligger emellertid också att den enskilde inom en skälig tidsrymd ska ges möjlighet att anpassa sig till den uppkomna nya situationen, se bl.a. ovan angivet rättsfall. Samtliga godkända revisorer utan revisorsexamen kommer vid de föreslagna lagändringarnas ikraftträdande att vara behöriga att avlägga revisorsexamen, även om de inte uppfyller de normala kraven på bl.a. akademisk utbildning. Med beaktande av detta kan den föreslagna övergångsbestämmelsen förmodligen anses ge ett sådant rådrum för den enskilde som kan krävas för att uppfylla konventionens krav på proportionalitet och balans. Till detta kommer att alla kvalificerade revisorers godkännande eller auktorisation bara gäller för en femårsperiod. Det betyder att ingen kvalificerad revisor kan undgå att det sker en återkommande prövning av om hans eller hennes kvalifikation för yrket fortfarande är för handen. En sådan prövning ska ske utifrån de regler som gäller vid varje prövningstillfälle, och ingen kan ha haft någon rättmätig förväntan på att dessa regler ska vara oförändrade över tiden. Ett beslut av RN att med stöd av den föreslagna regeln vägra en godkänd revisor utan revisorsexamen förlängning av godkännandet kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Konventionens krav på domstolsprövning får därmed anses uppfyllt.

Mot denna bakgrund finner sig RN kunna lämna förslaget till övergångsbestämmelser utan erinran.

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