

Justitiedepartementet
103 33 STOCKHOLM

Slutbetänkande av Föreningslagsutredningen: En ny lag om ekonomiska föreningar (SOU 2010:90)

Ert dnr Ju2010/9441/L1

Inledning

Revisorsnämnden (RN), som har anmodats att yttra sig över ovan angivna betänkande, får härmed anföra följande.

Hänvisningarna nedan till utredningens författningsförslag avser förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar om inget annat anges.

Av utredningens betänkande framgår att förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar följer systematiken i aktiebolagslagen (2005:551) och att den lagen även i vissa materiella hänseenden har tjänat som förebild för förslaget. RN anser att detta är en bra utgångspunkt och att regleringen för ekonomiska föreningar i fråga om revision bör avvika från vad som gäller för aktiebolag endast då det finns goda skäl för detta. Ett i stora delar identiskt regelverk för aktiebolag och ekonomiska föreningar kan underlätta för rättstillämpningen på så sätt att det möjliggör utvecklandet av en gemensam praxis och ger upphov till tolkningsdata som kan tillämpas på båda associationsformerna.

Utseende av revisor

Det följer av 9 kap. 10 § i utredningens författningsförslag och författningskommentaren till detta lagrum att en förenings samtliga revisorer kan utses på annat sätt än genom stämмоval. Förslaget överensstämmer med vad som idag gäller enligt 8 kap. 1 § i den nu gällande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

För revisionspliktiga aktiebolag gäller enligt 9 kap. 8 § aktiebolagslagen att minst en revisor måste utses av bolagsstämman. Det anförs på s. 798 i utredningsbetänkandet att det inte har ansetts finnas skäl för att införa samma ordning för ekonomiska fören-

ingar. Några ytterligare skäl för den valda ordningen anges inte. Mot bakgrund av det ovan sagda om ambitionen att låta aktiebolagslagen tjäna som förebild för den nya föreningslagstiftningen och att låta regelverken avvika från varandra endast om det finns goda skäl, finner RN att det bör övervägas om inte regleringen i detta avseende bör utformas enligt vad som gäller för aktiebolag och således även för ekonomiska föreningar föreskriva att minst en av revisorerna ska utses av föreningsstämman.

Vad gäller möjligheten att utse revisor på annat sätt än genom stämмоval bör även beaktas vad som anges i förarbetena till den nu gällande föreningslagen om att styrelsen och den verkställande direktören inte kan ges rätt att utse revisor, se prop. 1986/87:7 s. 146. Detta är av central betydelse för revisorns oberoende i förhållande till dessa föreningsorgan och bör enligt RN:s uppfattning komma till uttryck även i den nya lagens förarbeten.

Jävsregler och medlemskap

Vad gäller revisorsjäv kan det konstateras att 9 kap. 20 § i utredningens författningsförslag inte anger medlemskap i föreningen som en jävsgrund. Detta överensstämmer visserligen med motsvarande bestämmelse i 8 kap. 7 § i den nu gällande föreningslagen. En väsentlig skillnad är dock att sistnämnda bestämmelse använder begreppet revisorer i den hittillsvarande vidare betydelsen, dvs. omfattande även sådana som benämns lekmannarevisorer i utredningens författningsförslag, medan den föreslagna nya jävsbestämmelsen avser endast revisorer i den nyare, snävare betydelsen, dvs. godkända eller auktoriserade revisorer.

Den föreslagna ordningen utgör en avvikelse från vad som gäller för revisorer i aktiebolag, då 9 kap. 17 § första stycket 1 aktiebolagslagen anger innehav av aktier som en jävsgrund. I förarbetena till motsvarande bestämmelse i den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) uttalas att det förhållandet att den som reviderar ett bolag även äger aktier i detsamma ibland kan innebära att hans eller hennes objektivitet och oberoende kan ifrågasättas och att det därför inte är lämpligt att en aktieägare utses till revisor i bolaget, prop. 1997/98:99 s. 148 f. Med hänsyn till att revisionsbegreppet enligt utredningens förslag nu renodlas i enlighet med systematiken i aktiebolagslagen till att avse granskning enligt god revisionsred utförd av godkända eller auktoriserade revisorer anser RN att de återgivna förarbetsuttalandena även är relevanta för sådana föreningar som till följd av antingen sin storlek eller ett aktivt beslut av stämman ska ha godkänd eller auktoriserad revisor. Några skäl för att i detta avseende behandla professionella revisorer i ekonomiska föreningar på annat sätt än revisorer i aktiebolag föreligger enligt RN:s mening inte. RN föreslår därför att 9 kap. 20 § i utredningens förslag till ny föreningslag ändras så att medlemskap i föreningen anges som en av jävsgrunderna.

Vad gäller revisorers möjlighet att inneha revisionsuppdrag i föreningar där de själva är medlemmar vill RN även tillägga följande. Enligt nuvarande regelverk för ekonomiska föreningar och Revisorsnämndens praxis är det i vissa fall möjligt för en god-

känd eller auktoriserad revisor som är medlem i en ekonomisk förening att vara revisor i föreningen. Detta förutsätter dels att det inte föreskrivs i lag eller i föreningens stadgar att revisorn ska vara godkänd eller auktoriserad, dels att medlemskapet inte är av större ekonomisk eller praktisk betydelse.¹ Under de förutsättningarna kan stämman välja vilken medlem som helst till revisor, följaktligen även en medlem som är kvalificerad revisor. I fall då varken lagstiftaren eller den stämma som har antagit stadgarna har funnit det angeläget att föreningen ska revideras av en från föreningen fristående kvalificerad revisor framstår det som tillräckligt att låta en medlem utföra granskningen och att det synbara egenintresse som medlemskapet skulle kunna medföra får godtas, även i fall då medlemmen är godkänd eller auktoriserad revisor.

Som framgår ovan anser RN att medlemskap i en ekonomisk förening bör utgöra en jävsgrund för uppdrag som revisor enligt 9 kap. Dock finner RN att det, med hänsyn till vad som anförts i föregående stycke, kan vara befogat att låta godkända eller auktoriserade revisorer utföra granskning i sådana föreningar i vilka de är medlemmar och för vilka revision enligt 9 kap. inte är obligatorisk. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår RN att lagstiftningen utformas så att det, för sådana ekonomiska föreningar där varken lag, stadgar eller stämmobeslut kräver revision enligt 9 kap., bör vara möjligt att välja en medlem till granskare och uppdra åt denne att utföra en granskning av sådan omfattning som avses i 9 kap. med tillämpning av god revisionssed. Härvid skulle det i så fall under vissa förutsättningar vara möjligt att välja även en sådan medlem som är godkänd eller auktoriserad revisor. Vad däremot avser övriga ekonomiska föreningar, dvs. de för vilka revision enligt 9 kap. till följd av lag, stadgar eller stämmobeslut ska ske och en godkänd eller auktoriserad revisor således måste väljas, bör jävsreglerna utformas så att en medlem inte kan väljas till revisor.

Tolkning av begreppet revisor i stadgar

RN förutser att den av utredningen föreslagna insnävningen av begreppen revisor och revision kan leda till problem vid tolkning av enskilda föreningars stadgar. Sannolikt finns det ett stort antal ekonomiska föreningar vars stadgar anger att "revision" ska utföras eller att stämman ska välja "en revisor". Det kan vidare förmodas att det, då dessa föreningars stadgar en gång antogs, var begreppens hittillsvarande, vidare betydelse som avsågs, dvs. att även lekmannarevisorer skulle omfattas. Den fråga som nu uppkommer är vad som gäller för de föreningar som visserligen ligger under det av utredningen föreslagna gränsvärdet för revisionsplikt men som har stadgar som anger att det ska finnas "en revisor" och som hittills har haft endast en lekmannarevisor och önskar fortsätta med detta. Om utredningens förslag till ändring av terminologin ska få genomslag även på tolkningen av föreningars stadgar skulle de aktuella föreningarna vara tvungna att, inom den övergångstid som följer av 20 § i utredningens förslag till lag om införande av lagen

¹ Se RN:s förhandsbesked den 6 november 2008, dnr 2008-1288, referat F 3/08 i RN:s praxissamling. Jfr även RN:s förhandsbesked den 27 april 2006, dnr 2006-127, referat F 1/06 i RN:s praxissamling.

om ekonomiska föreningar, ändra sina stadgar så att orden ”revisor” och ”revision” tas bort. Enligt RN:s mening vore det önskvärt om det åtminstone genom ett förarbetsuttalande anvisades hur de aktuella begreppen i tveksamma fall ska tolkas i äldre föreningsstadgar.

Revisorsrotation

9 kap. 22 § i författningsförslaget innehåller en uppräkningslista av bestämmelser som ska tillämpas på den huvudansvarige revisorn i fall då ett registrerat revisionsbolag har utsetts till revisor i en förening. Bestämmelsen innehåller dock inte någon hänvisning till 9 kap. 56 § om begränsning av revisionsuppdrags längd, s.k. revisorsrotation. RN konstaterar dels att motsvarande bestämmelse i den nu gällande lagen om ekonomiska föreningar, 8 kap. 3 § tredje stycket, innehåller en hänvisning till rotationsregeln i 8 kap. 8 a § samma lag, dels att motsvarande bestämmelse för aktiebolag, 9 kap. 19 § aktiebolagslagen, innehåller en hänvisning till rotationsreglerna i 9 kap. 21 a § i den lagen. Mot bakgrund härav föreslår RN att uppräkningslistan i 9 kap. 22 § i utredningens författningsförslag kompletteras med 9 kap. 56 §.

Övergångsbestämmelser

I 20 § i utredningens förslag till lag om införande av lagen om ekonomiska föreningar föreskrivs att en förening under vissa förutsättningar övergångsvis får ha kvar en revisor som inte uppfyller lagens kvalifikationskrav till utgången av uppdragstiden, dock längst till utgången av år 2013. Övergångsbestämmelser av sådant slag rörande revision brukar dock vanligen vara utformade så att övergångsperioden avgränsas genom hänvisning till revisionen av ett visst räkenskapsår, se t.ex. punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2010:834) om ändring i aktiebolagslagen. RN föreslår därför att den nu aktuella bestämmelsen utformas så att revisorn får kvarstå ”till utgången av uppdragstiden, dock längst till och med revisionen av det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2012”.

Språkliga synpunkter m.m.

I 9 kap. 1 § i utredningens författningsförslag anges att revisionsplikt inträder om föreningen uppfyller ”minst två” av tre angivna rekvisit. Samma uttryck används i 9 kap. 16 § som reglerar för vilka föreningar kravet på särskilt kvalificerad revisor gäller. I 9 kap. 17 § som gäller koncerner sägs i stället att kravet gäller för moderföreningen om koncernen uppfyller ”mer än ett” av tre angivna rekvisit. RN föreslår att det för enhetlighetens skull även i de förstnämnda lagrummen används uttrycket ”mer än ett”. Det är dessutom det uttryck som används i motsvarande regler i för aktiebolag, se t.ex. 9 kap. 1 § andra stycket aktiebolagslagen.

Jävsbestämmelsen i 9 kap. 20 § i utredningens författningsförslag inleds med orden ”Den kan inte vara revisor ...”. RN ser hellre att bestämmelsen, i likhet med motsva-

rande bestämmelse i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen, inleds med orden ”Den får inte vara revisor ...”.

Slutligen föreslår RN, som en följd av utredningens förslag till ändring av 9 kap. 26 § bostadsrättslagen (1991:614), att rubriken närmast före detta lagrum, vilken nu lyder ”Revision och särskild granskning samt redovisning”, justeras på så sätt att även allmän granskning omnämns.

Beslut om detta yttrande har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Peter Strömberg

Björn Fredljung