Regeringens proposition 1994/95:152

Regler för godkända och auktoriserade revisorer

Prop.
1994/95:152

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 16 februari 1995

Ingvar Carlsson

Sten Heckscher
(Näringsdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag till ny lagstiftning om sådana revisorer som har särskild behörighet att utföra lagstadgad revision. Lagen innebär bl.a. att reglerna i EG:s åttonde bolagsdirektiv (84/253/EEG) införlivas med svensk rätt. I lagen anges de krav på utbildning, praktik, oberoende ställning m.m. som skall gälla för godkända och auktoriserade revisorer. Lagen innehåller vidare regler för revisionsbolag.

En ny myndighet inrättas med namnet Revisorsnämnden som skall ha hand om prövning och tillsyn.

Lagen och den nya organisationen föreslås träda i kraft den 1 juli 1995.

1 *Riksdagen 1994/95. I saml. Nr 152*

1 Förslag till riksdagsbeslut 5

2 Lagtext 6
2.1 Förslag till lag om revisorer 6
2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar 12
2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring 14
2.4 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) 15
2.5 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100) 18
2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag 19
2.7 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713) 22
2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. 24
2.9 Förslag till lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617) 25
2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar 26
2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer 29
2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag 30
2.13 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220) 31
2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:2015) om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse 32

3 Ärendet och dess beredning 33

4 Historik 34

5 Gällande ordning 35

6 EG:s bestämmelser om revisorer 37
6.1 Rättsakter som rör revisorer 37
6.1.1 Etableringsrätt 37
6.1.2 Bolagsrätt 37
6.2 EG:s åttonde bolagsdirektiv 38

7 Utredningsförslag 40
7.1 Revisorsutredningens förslag 40
7.2 Arbetsgruppens förslag 42

8 Regeringens förslag till ny revisorslag 43
8.1 Allmänna utgångspunkter 43
8.2 Revisorns kompetens 45
8.3 Utländska revisorer i Sverige 49
8.4 Oberoendefrågor 50
8.4.1 Entledigande av revisor 50
8.4.2 Revisorns verksamhet 52
8.5 Revisionsbolag 54
8.5.1 Ägare i revisionsbolag 54
8.5.2 Registrerade revisionsbolag 56
8.6 Det disciplinära förfarandet m.m. 57
8.7 Lekmannarevisorer 58

9 Organisation m.m. 59
9.1 Ny myndighet för prövning och tillsyn av revisorer 59
9.2 Finansiering m.m. 63

10 Överklagande m.m. 65

11 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser m.m. 68

12 Författningskommentar 71
12.1 Förslaget till lag om revisorer 71
12.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar 79
12.3 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) 79
12.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag 80
12.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. 80
12.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar 80
12.7 Övriga förslag till ändringar 80

Bilaga 1 Sammanfattning av betänkandet SOU 1993:69 . 81
Bilaga 2 Remissinstanser SOU 1993:69 90
Bilaga 3 Sammanfattning av promemorian Ds 1994:125 . 91
Bilaga 4 Promemorians lagförslag 94
Bilaga 5 Remissinstanser Ds 1994:125 99

Bilaga 6 Lagrådsremissens lagförslag 100
Bilaga 7 Lagrådets yttrande 125
Bilaga 8 Rådets åttonde direktiv (84/253/EEG) 130

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 februari 1995 141

Rättsdatablad 142

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen

1. antar regeringens förslag till
   1.1 lag om revisorer,
   1.2 lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar,
   1.3 lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring,
   1.4 lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
   1.5 lag om ändring i sekretesslagen (1980:100),
   1.6 lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag,
   1.7 lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713),
   1.8 lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.,
   1.9 lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617),
   1.10 lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
   1.11 lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer,
   1.12 lag om ändring i lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag,
   1.13 lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220),
   1.14 lag om ändring i lagen (1994:2015) om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,

2. till *Revisorsnämnden* för budgetåret 1995/96 under tolfte huvudtiteln anvisar ett förslagsanslag på 1000 kr,

3. under tredje huvudtitelns ramanslag *Kommerskollegium* anvisar ett belopp som är 5 250 000 kr lägre än vad som föreslagits i prop. 1994/95:100 bil. 4.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om revisorer

Härigenom föreskrivs[1] följande.

Allmänna bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, revisorers och revisionsbolags verksamhet samt tillsyn och disciplinära åtgärder.

2 § I denna lag avses med

1. *revisor:* godkänd eller auktoriserad revisor,
2. *godkänd revisor:* revisor som godkänts enligt 4 §,
3. *auktoriserad revisor:* revisor som auktoriserats enligt 5 §,
4. *revisionsbolag:* handelsbolag eller aktiebolag som registrerats enligt 10 eller 11 §.

Revisorsnämnden

3 § Frågor om godkännande, auktorisation och registrering prövas av Revisorsnämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden skall i sin verksamhet utveckla och främja god revisorssed.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

Godkännande och auktorisation

4 § För att bli godkänd revisor skall sökanden

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
3. varken vara i konkurs, vara underkastad näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att utöva rådgivningsverksamhet enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. eller vara underkastad någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
5. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

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

[1]Jfr rådets direktiv 84/253/EEG (EGT nr L 126, 12.5.1984 s. 20, 384 L 0253), 89/48/EEG (EGT nr L 19, 24.1.1989, s. 16, 389 L 0048).

6 § Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § 4 skall anses uppfyllt också av den som

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

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

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

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

Registrering av revisionsbolag

9 § För att bli registrerat revisionsbolag skall ett svenskt handelsbolag eller aktiebolag

1. driva revisionsverksamhet,
2. uppfylla de särskilda kraven i 10 eller 11 §, och
3. inte vara i konkurs eller likvidation.

10 § För registrering av ett handelsbolag krävs att det av bolagsavtalet framgår att

1. bolagets verksamhet inte skall omfatta annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet, och
2. bolagsmännen skall vara godkända eller auktoriserade revisorer.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet i första stycket 2 beträffande viss bolagsman.

11 § För registrering av ett aktiebolag krävs att det av bolagsordningen framgår att

1. bolagets verksamhet inte skall omfatta annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet,
2. minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören skall vara godkända eller auktoriserade revisorer, och
3. styrelsen är beslutför endast om de närvarande godkända eller auktoriserade revisorerna tillsammans representerar en majoritet av röstetalet vid sammanträdet.

Vidare krävs för registrering att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer och att övriga aktier ägs av personer som är verksamma i bolaget.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från

kraven i första stycket 2 och andra stycket. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock alltid vara godkända eller auktoriserade revisorer och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma godkända eller auktoriserade revisorer.

12 § Ett revisionsbolag skall för varje revisionsuppdrag som bolaget åtar sig utse en av de i bolaget verksamma revisorerna att vara huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning om att sådan revisor skall utses, och i andra fall auktoriserad eller godkänd revisor. Bolaget skall utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Revisionsberättelse skall undertecknas av den som är huvudansvarig för revisionen. Undertecknas berättelsen av flera revisorer, skall det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering

13 § Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten.

Utövande av revisionsverksamhet

14 § En revisor skall utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed.

Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

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

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även för revisionsbolag.

15 § Revisorer och revisionsbolag får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet.

Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor eller ett revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. Ett sådant förhandsbesked är, om det vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

16 § En revisor får driva revisionsverksamhet endast såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag som inte utövar annan verksamhet än sådan som är förenlig med en revisors yrkesutövning.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige

driver revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet även om kravet i första stycket inte är uppfyllt.

17 § En revisor får inte vara anställd hos någon annan än revisor, revisionsbolag eller bolag som avses i 16 §.

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

Tystnadsplikt

18 § En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för annan, använda uppgifter som han har erhållit i sin yrkesutövning. Han får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Han skall se till att biträde till honom iakttar dessa föreskrifter.

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

Säkerhet

19 § Revisorer och revisionsbolag skall teckna försäkring eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

Tillsyn

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

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

Upphävande, varning, straffavgift och erinran

22 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 29 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Uppkommer fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse

i ärendet.

En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

23 § Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för godkännande eller auktorisation, skall revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Godkännandet eller auktorisationen skall i sådant fall omprövas.

24 § Bestämmelserna i 22 § gäller även för revisionsbolag. Vad där sägs om upphävande av godkännande eller auktorisation skall i stället avse upphävande av registrering.

Om ett revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall omprövas.

25 § Revisorsnämnden får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 22–24 §§ förordna att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart.

Nämndens beslut om straffavgift verkställs, sedan det har vunnit laga kraft, som domstols dom.

Överklagande m.m.

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

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Vad som sägs i 25 § första stycket gäller även i fråga om domstol.

27 § Har Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om godkännande, auktorisation eller registrering inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, skall det anses som om ansökan har avslagits.

Straffansvar

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

Avgifter

29 § Föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag meddelas av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden.

30 § Revisorsnämnden skall föra ett register över revisorer och revisionsbolag. Närmare föreskrifter om inrättandet av registret meddelas av regeringen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995, då lagen (1975:86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor skall upphöra att gälla.

2. Den som är godkänd eller auktoriserad revisor enligt äldre bestämmelser skall anses som godkänd eller auktoriserad enligt de nya bestämmelserna.

3. Revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall anses som registrerat enligt de nya bestämmelserna.

4. Den som vid ikraftträdandet genomgår revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor som i denna lag föreskrivs för godkännande av revisor, får under sex år från den 1 januari 1997 godkännas enligt äldre bestämmelser under förutsättning att han har genomgått kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden närmare föreskriver.

5. Den som vid ikraftträdandet genomgår revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor som i denna lag föreskrivs för auktorisation av revisor, får under sex år från den 1 januari 1997 auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

6. Den som avslutat sin revisorsutbildning före den 1 januari 1997 och inom samma tid ansöker om godkännande eller auktorisation får godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

7. Det krav som uppställs i 6 och 7 §§ om särskilt lämplighetsprov skall fram till den 1 juli 1996 inte gälla för den som under tre år har underkastats sådan prövotid som avses i 2 § fjärde stycket 2 förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer eller, för tid efter ikraftträdandet, motsvarande prövotid enligt bestämmelser som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden meddelar.

8. Ärenden enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer som inte har avgjorts vid ikraftträdandet skall av Kommerskollegium överlämnas till Revisorsnämnden för handläggning. Dessa ärenden skall prövas med tillämpning av nämnda förordning.

9. I fråga om överklagande av beslut som har meddelats av Kommerskollegium gäller äldre bestämmelser.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att 8 och 17 a §§ lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

8 §[2]

Kammarrätt prövar

1. överklagande som enligt lag eller annan författning görs hos domstolen,

2. mål som underställs domstolen enligt folkbokföringslagen (1967:198),

3. mål enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. i den utsträckning som är föreskrivet i den lagen,

4. sådana ansökningar om resning i mål eller ärenden som enligt 11 kap. 11 § regeringsformen skall prövas av förvaltningsdomstol, om målet eller ärendet slutligt avgjorts av en länsrätt eller förvaltningsmyndighet,

5. ansökningar om återställande av försutten tid för överklagande eller därmed jämförbar åtgärd till länsrätt, kammarrätt eller förvaltningsmyndighet,

6. ansökningar enligt lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut i den utsträckning som är föreskrivet i den lagen,

7. mål om sådant onödigt uppehållande av ärende som enligt föreskrift i lag skall prövas av kammarrätt.

Regeringen förordnar om kammarrätternas domkretsar.

[1]Lagen omtryckt 1981:1323.

[2]Senaste lydelse 1995:21.

17 a §[3]

Länsrätten skall vid behandling av mål enligt 10 kap. kommunallagen (1991:900) och 22 kap. kyrkolagen (1992:300) bestå av en lagfaren ledamot och två sådana särskilda ledamöter som anges i 17 b §.

Länsrätten är dock domför utan de särskilda ledamöterna i sådana fall som anges i 18 § första stycket 1–3 samt fjärde stycket *6 och* 11.	Länsrätten är dock domför utan de särskilda ledamöterna i sådana fall som anges i 18 § första stycket 1–3 *och 6, andra stycket* samt fjärde stycket 11.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[3]Senaste lydelse 1995:21.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring

Härigenom föreskrivs att 81 § lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	81 §
En arbetslöshetskassa skall ha minst två revisorer samt personliga suppleanter för dessa. Revisorerna väljs av föreningsstämman, om det inte föreskrivs i stadgarna att en eller flera revisorer skall utses på annat sätt.	
Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.	
Minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag, med godkänd revisor.*	Minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag.
Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1]Lagen omtryckt 1991:1334.

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

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 2, 5 och 10 §§ aktiebolagslagen (1975:1385)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

10 kap.

2 §

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

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

Till revisor kan även utses *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 4, 12 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 4, 12 och 15 §§ *i detta kapitel* tillämpas på den huvudansvarige.

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

5 §

Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Anmälan härom skall göras hos styrelsen och, om revisor som ej är vald på bolagsstämma vill avgå, hos den som tillsatt honom.

[1]Lagen omtryckt 1993:150.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall sändas in till registreringsmyndigheten samt överlämnas till bolagets styrelse.*

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till bolagets styrelse*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Registreringsmyndigheten skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Upphör revisors uppdrag i förtid eller uppkommer för honom hinder enligt 2–4 §§ eller enligt bolagsordningen att vara revisor och finnes ej suppleant, skall styrelsen vidtaga åtgärd för att ny revisor för den återstående mandattiden tillsättes.

Upphör revisors uppdrag, som gäller tills vidare, vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie bolagsstämma, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket.

10 §[2]

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen icke lämnats sådana upplysningar som enligt 11 kap. skall lämnas, skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot denna lag eller bolagsordningen skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställ-

[2]Senaste lydelse 1994:210.

ande direktör. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1–3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1–4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla yttrande huruvida förteckning enligt 12 kap. 9 § upprättats när skyldighet därtill förelegat och särskilt uttalande angående fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

I moderbolag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första – tredje och sjätte styckena äger motsvarande tillämpning.

Om anmälan har gjorts enligt 5 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

2.5 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 12 § sekretesslagen (1980:100)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 kap	
12 §	
Sekretess gäller i ärende om någons inträde i Advokatsamfundet, om disciplinärt ingripande mot advokat eller om advokats uteslutning ur samfundet för uppgift om hans ekonomiska ställning eller om annans personliga eller ekonomiska förhållanden, om det kan antas att den som uppgiften rör lider skada eller men om uppgiften röjs.	
Motsvarande sekretess gäller i ärende om *auktorisation* eller *godkännande* av revisor eller revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot revisor eller revisionsbolag, *som har erhållit auktorisation eller godkännande,* eller om upphävande av *auktorisation* eller *godkännande.* Sekretessen enligt detta stycke gäller inte beslut i ärendet.	Motsvarande sekretess gäller i ärende om *godkännande* eller *auktorisation* av revisor eller *registrering av* revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot *godkänd eller auktoriserad* revisor eller *registrerat* revisionsbolag eller om upphävande av *godkännande, auktorisation* eller *registrering.* Sekretessen enligt detta stycke gäller inte beslut i ärendet.
I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst femtio år.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om uppgifter som hänför sig till ärenden, vilka har anhängiggjorts före ikraftträdandet.

[1]Lagen omtryckt 1992:1474.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2, 5 och 10 §§ lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 kap.

2 §[1]

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

Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av den årsredovisningsskyldiges verksamhet behövs för fullgörandet av uppdraget.

Till *revisorer* kan även utses *auktoriserade eller godkända* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revvisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till den årsredovisningsskyldige anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor; i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till *revisor* kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 4 § *i detta kapitel* tillämpas på den huvudansvarige.

[1]Senaste lydelse 1992:1249.

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

5 §[2]

Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos den årsredovisningsskyldige samt, om revisorn har utsetts av någon annan, hos denne.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter.*

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *Patent- och registreringsverket för registering och överlämna en avskrift av anmälningen till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tilllämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Patent- och registreringsverket skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det uppstår något hinder för att han skall vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Upphör revisors uppdrag som gäller tills vidare, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket.

10 §[3]

Revisorn skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem och en halv

[2]Senaste lydelse 1984:946.

[3]Senaste lydelse 1994:213.

månad efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorn funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1–3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att företaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1–4, skall revisorn genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

I ett moderföretag skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första – tredje styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 5 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

2.7 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 3 och 4 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

10 kap.

3 §[1]

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

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

Till revisor kan även utses *auktoriserade eller godkända* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 5 och 13 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

Föreslagen lydelse

Till revisor kan utses även *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 5 och 13 §§ *i detta kapitel* tilllämpas på den huvudansvarige.

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

[1]Senaste lydelse 1992:1241.

4 §

Minst en av de revisorer som bolagsstämman utser skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor, om

1. försäkringsbolagets verksamhetsområde omfattar hela riket, eller

2. tillgångarnas bruttovärde (balansomslutningen) enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 100 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår.

Minst en av de revisorer som bolagsstämman utser skall vara auktoriserad revisor, om balansomslutningen enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det angivna basbeloppet.

Regeringen eller *efter regeringens bemyndigande kommerskollegium* kan i fråga om bolag som avses i andra stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Regeringen eller *den myndighet som regeringen bestämmer* kan i fråga om bolag som avses i andra stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Första - tredje styckena gäller även för ett moderbolag i en koncern, om koncernens verksamhetsområde omfattar hela riket eller om balansomslutningen enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första eller andra stycket.

Vad som i 8 kap. 17 § föreskrivs om registrering av styrelseledamöter gäller även för de auktoriserade och godkända revisorer som avses i denna paragraf.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	4 §
Talan om förbud enligt 3 § förs av allmän åklagare vid tingsrätt. Angående utredningen och förfarandet i sådana mål skall, om inte annat föreskrivs i denna lag, i tillämpliga delar gälla vad som i allmänhet är föreskrivet om mål som rör allmänt åtal för brott för vilket är stadgat fängelse i högst ett år.	
Talan mot en advokat får väckas endast efter hörande av Sveriges advokatsamfund. Talan mot en *auktoriserad* eller *godkänd* revisor får väckas endast efter hörande av *kommerskollegium.*	Talan mot en advokat får väckas endast efter hörande av Sveriges advokatsamfund. Talan mot en *godkänd* eller *auktoriserad* revisor får väckas endast efter hörande av *Revisorsnämnden.*
Bestämmelserna i 24 och 25 kap. rättegångsbalken skall inte tillämpas vid förbudstalan.	
Talan om förbud skall väckas inom fem år från det att brottet begicks.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

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

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

Nuvarande lydelse

3 kap.

3 §[1]

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

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

Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till bankens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 5 § om behörighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.

Föreslagen lydelse

Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 5 § om behörighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1] Senaste lydelse 1990:1301.

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3, 8 och 13 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

8 kap.

3 §[1]

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

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

Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till styrelsen för den förening som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 7 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 7 och 15 §§ *i detta kapitel* tillämpas på den huvudansvarige.

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

[1]Senaste lydelse 1992:1242.

8 §

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, hos den som har tillsatt honom.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall överlämnas till föreningens styrelse.*

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse.* Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. *Registreringsmyndigheten skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Upphör en revisors uppdrag i förtid eller uppkommer hinder för honom enligt 3, 5 eller 7 § eller enligt stadgarna att vara revisor och finns det inte någon suppleant för honom, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Upphör revisors uppdrag, som gäller tills vidare, vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie föreningsstämma, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket.

13 §[2]

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt denna lag. Innehåller inte årsredovis-

[2]Senaste lydelse 1994:217.

ningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt 9 kap., skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1–3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1– 4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första - tredje och sjätte styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (1992:160) om utländska filialer skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	12 §
Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även utses *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses. Verkställande direktören skall se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.	Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses. Verkställande direktören skall se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 kap.
	6 §
I ett kreditmarknadsbolag skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller auktoriserat revisionsbolag.*	I ett kreditmarknadsbolag skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. *Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

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

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

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 kap.
3 §

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

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

Till revisor kan även ett *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag utses. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till den stiftelse som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag vara auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 6 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan även ett *registrerat* revisionsbolag utses. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 6 § *i detta kapitel* tillämpas på den huvudansvarige.

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

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:2015) om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:2015) om ändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap. 4 §[1]	
Ett *värdepappersbolag* skall ha en styrelse med minst fem ledamöter. Bolaget skall ha en verkställande direktör.	
I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller auktoriserat revisionsbolag.*	I ett värdepappersbolag skall minst en av stämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. *Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.*
Ett värdepappersbolag skall ha sitt huvudkontor i Sverige.	

[1]Senaste lydelse 1994:2015.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen bemyndigade den 2 april 1992 chefen för Näringsdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utvärdera den författningsreglering som behövs för sådana revisorer som har särskild behörighet att utföra lagstadgad revision samt att göra en översyn av den prövning och tillsyn m.m. som krävs för denna verksamhet. Uppdraget motiverades bl.a. av EES-avtalets krav på införlivande av de regler för revisorer som finns i EG:s åttonde bolagsdirektiv.

Utredningen (dir. 1992:42), som antog namnet Revisorsutredningen, överlämnade den 1 juli 1993 betänkandet Revisorerna och EG (SOU 1993:69). Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Näringsdepartementet (dnr N94/377).

Frågor som nära berör reglerna för revisorer bereds också i Aktiebolagskommittén (Ju 1990:08, dir. 1990:46) som har till uppgift att föreslå de lagändringar som behövs med hänsyn till den pågående europeiska integrationen. Regeringen har i tilläggsdirektiv till aktiebolagskommittén (dir. 1992:18) begränsat kommitténs uppdrag så att det inte omfattar anpassningen till EG:s fjärde (om årsredovisning), sjunde (om koncernredovisning), åttonde (om godkännande av revisorer) och elfte bolagsdirektiv (om redovisning i filialer).

Kommittén för översyn av redovisningslagstiftningen (Ju 1991:07, dir. 1991:71) har vidare till uppgift att överväga vilka lagändringar och andra åtgärder som är påkallade för att anpassa redovisningslagstiftningen till EG-rätten och den snabba utvecklingen på redovisningsområdet. Kommittén har i tilläggsdirektiv (dir. 1992:19) fått till uppgift att se över de rättsakter som rör redovisningsfrågor, d.v.s. det fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektivet. I det sammanhanget uttalade regeringen samtidigt att EG:s regler om godkännande av revisorer skulle utredas i särskild ordning.

Regeringen uttalade i 1992 och 1993 års budgetpropositioner (prop. 1991/92:100, bilaga 4 och prop. 1992/93:100, bilaga 4) att Kommerskollegium bör renodlas som handelspolitisk myndighet och uppdrog i april 1993 åt Statskontoret att utreda frågan om ändrad organisationstillhörighet m.m. för Kommerskollegiums näringsrättsliga verksamhet till vilket område hör bl.a. revisorsverksamheten. Statskontoret presenterade sina förslag i oktober 1993 i rapporten (1993:30) Kommerskollegiums näringsrättsliga verksamhet - ändrad organisationstillhörighet.

I anslutning till de organisatoriska övervägandena i fråga om Kommerskollegiums verksamhet beslutade regeringen den 10 mars 1994 att inom Näringsdepartementet inrätta en interdepartemental arbetsgrupp för utredning av ett privat system för auktorisation, godkännande och tillsyn av revisorer.

Riksdagen uttalade som sin syn vid behandling av prop. 1993/94:138 Kommerskollegium m.m. (bet. 1993/94:NU20, rskr. 19993/94:261) att staten även fortsättningsvis skall svara för auktorisation och godkännande

samt tillsyn av revisorer och att det ankommer på regeringen att bedöma vilken statlig myndighet som är bäst lämpad att svara för de nämnda uppgifterna.

Regeringen beslutade den 19 maj 1994 att överlämna riksdagens skrivelse med näringsutskottets betänkande till arbetsgruppen för frågan om ett privat auktorisations- och tillsynssystem för revisorer. Arbetsgruppen lämnade sina förslag i promemorian Ds 1994:125 Tillsyn över revisorer i november 1994. En sammanfattning av promemorian och promemorians författningsförslag finns i *bilagorna 3 och 4*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Näringsdepartementet (dnr N93/1502).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 26 januari 1995 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga* 6.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga* 7.

Regeringen har i propositionen följt Lagrådets förslag och synpunkter. Dessutom har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten. Regeringen kommer att behandla Lagrådets synpunkter i författningskommentaren.

Efter lagrådsgranskningen har gjorts en justering av 17 a § i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar och en följdändring i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Lagrådets hörande i dessa delar skulle sakna betydelse på grund av frågornas enkla beskaffenhet.

4 Historik

I Sverige startade diskussionen om en professionalisering av revisorskåren under slutet av 1800-talet. Bakgrunden var bl.a. att ett ökat antal förskingringar och bedrägerier hade väckt tvivel om effektiviteten i dåtidens revision.

Svenska Revisorsamfundet SRS bildades år 1899 i syfte att höja yrkesrevisorernas och räkenskapsförarnas anseende. Målsättningen var att ställa en kår skickliga, pålitliga och oberoende revisorer och räkenskapsförare till allmänhetens förfogande för revision och redovisning. För att nå målet ställde samfundet upp bestämda krav på utbildning och praktisk erfarenhet för den som skulle vara revisor. Samfundet utövade en kontrollerande verksamhet över att medlemmarna även uppfyllde ställda krav.

Stockholms handelskammare började auktorisera revisorer år 1912. År 1917 fick samtliga handelskammare i riket statlig behörighet och rätt att anta auktoriserade revisorer. För att erhålla auktorisation som revisor krävdes bl.a. att sökanden hade avlagt ekonomisk examen vid handelshögskola samt genomgått väl vitsordad tjänstgöring hos auktoriserad revisor. Den teoretiska utbildningen omfattade två år och den praktiska

tjänstgöringen som regel fem år. Vidare uppställdes krav på att auktoriserad revisor inte fick idka handels- eller agenturrörelse eller driva och delta i ledningen av affärsföretag m.m.

En ny kategori revisorer, benämnda "godkända granskningmän" skapades år 1930. Handelskamrarna avsåg därigenom att öka tillgången på personer som var kompetenta att utöva revision. Till skillnad från de auktoriserade revisorerna fick de godkända granskningsmännen utöva revision som bisyssla. De fick således utöva även annan verksamhet än revisionsverksamhet. Kraven på teoretisk utbildning och praktik ställdes inte heller lika högt på dessa revisorer som på de auktoriserade revisorerna.

I Auktorisationsutredningens betänkande (Ds H 1971:3) Formerna för auktorisation av revisorer m.m. föreslogs bl.a. att auktorisationsförfarandet skulle överföras till staten och att det under hand utvecklade systemet med två kategorier revisorer skulle behållas.

Riksdagen beslutade på grund av förslag från regeringen (prop. 1973:26, NU1973:23) att ett system för statlig auktorisation skulle införas. Uppgiften att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän, som ombesörjts av handelskamrarna sedan början av 1910-talet, upphörde därmed och överfördes från och med den 1 juli 1973 till Kommerskollegium.

För auktorisation och godkännande som revisor uppställdes formella krav beträffande utbildning och praktik. De utbildningskrav som tidigare uppställts i handelskamrarnas revisorsstadgor upptogs i mer eller mindre oförändrat skick i den nya förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer och i de närmare föreskrifter och anvisningar Kommerskollegium meddelade i revisorskungörelsen (KFS 1973:6).

Kåren kvalificerade revisorer, som är den gemensamma benämningen på godkända och auktoriserade revisorer, ökar stadigt. Tillväxten var kraftig under 1980-talet. För tio år sedan fanns det totalt ca 2 000 kvalificerade revisorer, varav 44 procent auktoriserade och 56 procent godkända revisorer. I juni 1994 fannns det 4 356 kvalificerade revisorer varav 49 procent godkända och 51 procent auktoriserade revisorer. Båda revisorskategorierna har således ökat kraftigt och ökningen har varit störst för de auktoriserade revisorerna.

5 Gällande ordning

Revisionsplikt åvilar i huvudsak aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag samt vissa handelsbolag. För aktiebolag föreskrivs i aktiebolagslagen (1975:1385) att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Större bolag och alla börsnoterade företag skall alltid ha en auktoriserad revisor. Ett auktoriserat eller godkänt revisionsbolag kan utses i stället för auktoriserad respektive godkänd revisor.

Regeringen har med stöd av lagen (1975:86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor som

nämnts meddelat närmare bestämmelser om revisorer i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen).

För auktorisation krävs ekonomexamen eller motsvarande utbildning på högskolenivå samt 5 års yrkeserfarenhet.

För godkännande krävs en mindre omfattande utbildning på högskolenivå samt 5 års yrkeserfarenhet. Revisorn skall dessutom vara känd för redbarhet och även i övrigt anses lämplig att utöva revisionsverksamhet. Auktorisation och godkännande meddelas för en tid av 5 år.

För godkända och auktoriserade revisorer gäller enligt revisorsförordningen anställnings- och rörelseförbud. Bestämmelsen innebär att godkänd eller auktoriserad revisor inte får driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Han får inte heller vara anställd hos annan än godkänd eller auktoriserad revisor, godkänt eller auktoriserat revisionsbolag, bolag som avses i 9 § revisorsförordningen eller juridisk person som Kommerskollegium särskilt har godtagit. Tillsynsmyndigheten kan medge undantag från förbudet.

Endast auktoriserad revisor får vara aktieägare i auktoriserat revisionsbolag som drivs i form av aktiebolag eller vara delägare i auktoriserat revisionsbolag som drivs i form av handelsbolag. I godkända aktiebolag och godkända handelsbolag får endast auktoriserade eller godkända revisorer vara aktieägare eller delägare. Möjlighet till undantag finns men denna möjlighet har tillämpats mycket restriktivt. Genom föreskrifter av Kommerskollegium är den tillåtna ägarkretsen också begränsad till auktoriserade eller godkända revisorer om dessa driver revisionsverksamhet i form av aktiebolag eller handelsbolag utan att bolaget är auktoriserat eller godkänt.

De disciplinära åtgärder som kan komma i fråga enligt revisorsförordningen är upphävande av auktorisation eller godkännande och meddelande av varning.

Till sitt förfogande i tillsynsverksamheten har Kommerskollegium en rådgivande nämnd för revisorsfrågor. Nämnden, som konsulteras i principiellt viktiga eller komplicerade ärenden, består av representanter för revisorsorganisationerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS, samt företrädare för olika myndigheter och organisationer.

Kostnaderna för Kommerskollegiums verksamhet på revisorsområdet täcks i princip av avgifter som tas ut i samband med prövningen av ansökningar om auktorisation och godkännande. Avgiften är för närvarande 4 200 kronor.

Revisorsorganisationernas branschorganisationer har egna disciplinnämnder vars tillsynsverksamhet ytterst rör medlemsskap i föreningen. Detta innebär att ett disciplinärende kan komma att behandlas både hos Kommerskollegium och inom branschorganisationerna.

6 EG:s bestämmelser om revisorer

6.1 Rättsakter som rör revisorer

Till den sekundära EG-rätten räknas fem typer av rättsakter, nämligen förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden (artikel 189 i Romfördraget). De rättsakter EG utfärdat rörande revisorer utgörs uteslutande av direktiv och rör etableringsrätt och bolagsrätt.

6.1.1 Etableringsrätt

För att möjliggöra för medborgare i medlemsstaterna att utöva ett yrke, antingen som egen företagare eller anställd, i en annan medlemsstat än den där de har förvärvat sina yrkesmässiga kvalifikationer har år 1988 antagits ett direktiv, rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier (utbildningsdirektivet). Direktivets syfte är att avskaffa de hinder för fri rörlighet för personer och tjänster mellan medlemsstaterna, som nationella krav på examensbevis för att utöva ett visst yrke utgör.

Regeringen beslutade hösten 1992 med anledning av det nämnda direktivet om ändringar i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer avseende bosättningskrav för auktoriserade och godkända revisorer samt krav i fråga om examensbevis utfärdade i ett annat EES-land. Ändringarna, som trädde i kraft samtidigt med EES-avtalet den 1 januari 1994, innebär att det tidigare kravet på bosättning i Sverige för auktoriserade och godkända revisorer sträckts ut till att omfatta bosättning i EES-området. En statligt organiserad eller godkänd yrkesexamen i stat inom EES-området har vidare jämställts med den utbildning - såväl teoretisk som praktisk - som fordras i Sverige för auktorisation som revisor.

6.1.2 Bolagsrätt

Direktiven på bolagsrättens område är med ett undantag begränsade till att avse kapitalassociationer. Enkla bolag, handelsbolag och andra personassociationer har lämnats utanför harmoniseringsarbetet.

För att skapa likvärdiga möjligheter för aktieägare, borgenärer och andra intressenter i medlemsstaterna att erhålla information om ett bolags finansiella ställning, antogs ett fjärde bolagsdirektiv, rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (årsbokslutsdirektivet). Direktivet som avser aktiebolag syftar till att harmonisera reglerna rörande årsbokslut och förvaltningsberättelse. Det övergripande kravet är att årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Därför föreskrivs i direktivet obligatoriska former för att ställa upp balans- och resultaträkning liksom enhetliga regler för värdering och

tilläggsinformation. Direktivet innehåller även regler om revision..

Genom två nya direktiv, rådets direktiv 90/604/EEG av den 8 november 1990 om ändring i direktiv 78/660/EEG om årsbokslut och direktiv 83/349/EEG om sammanställd redovisning i fråga om undantag för små och medelstora bolag samt i fråga om offentliggörande av bokslut i ecu och rådets direktiv 90/605/EEG av den 8 november 1990 om ändring av tillämpningsområdet för direktiv 78/660/EEG om årsbokslut och direktiv 83/349/EEG om sammanställd redovisning, genomfördes vissa ändringar i det fjärde direktivet. Direktiv 90/604/EEG innebar bl.a. lättnader i redovisningskraven för små och medelstora företag. Direktiv 90/605/EEG utsträckte tillämpningsområdet för det fjärde direktivet, årsbokslutsdirektivet, till att omfatta också handels- och kommanditbolag vilkas samtliga obegränsat ansvariga delägare är företag med begränsat delägaransvar.

Förslag till ett femte bolagsdirektiv har lämnats år 1972 (O.J. 72/C 131/49) och år 1983 (O.J. 83/C 240/2). I direktivet som vanligen kallas strukturdirektivet, lämnades förslag om hur bolagen skall organiseras. Det är här närmast fråga om hur lednings- och kontrollorganen i bolagen skall regleras. I det senast lämnade förslaget ges medlemsstaterna bl.a. möjlighet att välja mellan två organisationsformer. Den första organisationsformen innebär att i varje bolag skall finnas ett lednings- och ett kontrollorgan som utses av bolagsstämman. Den andra formen innebär att det bara skall finnas ett ledningsorgan i bolaget utsett av stämman. Båda organisationsformerna förutsätter ett från lednings- och kontrollorganet fristående revisorsorgan. I direktivet upptas även utförliga bestämmelser om revision. Direktivet har ännu ej beslutats.

Det sjunde bolagsdirektivet, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (koncernredovisningsdirektivet), anger i vilka fall koncernredovisning skall upprättas och vilka redovisningsmetoder som skall användas. Det innehåller också bestämmelser om koncernförvaltningsberättelse, revision och offentliggörande. Direktivet gäller i princip samma bolagsformer som det fjärde direktivet.

Av det föregående framgår att såväl årsboksluts- som koncernredovisningsdirektivet föreskriver att bokslutet skall granskas av en eller flera personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att revidera räkenskaper. Vidare framgår det att även förslaget till strukturdirektiv innehåller utförliga bestämmelser om revision. Nu nämnda direktiv tar inte ställning till vilka kvalifikationer den skall ha som utför revisionen.

6.2 EG:s åttonde bolagsdirektiv

EG:s regler för revisorer finns i det åttonde bolagsdirektivet, rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (revisorsdirektivet). Revisorsdirektivet syftar till att harmonisera kvalifikationskraven i fråga om de personer som är behöriga att genomföra lagstadgad revision av räkenskaper, såvitt sådan revision fordras enligt gemenskapsrätten.

Enligt det fjärde direktivet, det s.k. årsbokslutsdirektivet, skall årsboksluten i vissa företagsformer revideras av en eller flera personer som är behöriga att företa sådan revision. Genom det sjunde direktivet, det s.k. koncernredovisningsdirektivet omfattas även koncerners räkenskaper av en sådan kontroll.

Det åttonde bolagsdirektivet är tillämpligt på aktiebolag och den särskilda bolagsformen utan personligt ansvar som förekommer i många av EG:s medlemsstater vid sidan av aktiebolaget. Direktivet omfattar också handels- och kommanditbolag vilkas samtliga obegränsat ansvariga delägare är företag med begränsat delägaransvar.

I Sverige har, mot bakgrund av EG:s bolagsrättsliga direktiv, införts regler om publika och privata aktiebolag (prop. 1993/94:196, bet. 1993/94:LU32, rskr. 1993/94:422, bet. 1994/95:LU1, rskr. 1994/95:43).

I artikel 11 i fjärde direktivet finns en undantagsregel som möjliggör undantag från revisionsplikten för små och medelstora företag. Enligt artikeln kan de bolag undantas som på balansdagen inte överskrider två av tre gränsvärden, nämligen balansomslutning 2 500 000 ECU, nettoomsättning 5 000 000 ECU och medelantalet anställda under räkenskapsåret 50 personer.

Revisorsdirektivet föreskriver att en fysisk person får godkännas att utföra lagstadgad revision endast om han efter att ha kvalificerat sig för tillträde till universitetsstudier, genomgått en teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en statligt organiserad eller godkänd yrkesexamen som är jämförbar med slutexamen från ett universitet. Detta innebär att endast sådana personer som är godkända enligt direktivet kan tillåtas utföra lagstadgad revision.

Den teoretiska utbildningens längd anges inte i direktivet. Utbildningstiden måste dock vara så väl tilltagen att den på ett godtagbart sätt kan anses omfatta samtliga de ämnesområden som särskilt anges i direktivet. En normalstudietid på tre år heltid bedöms ligga inom direktivets krav. Den praktiska utbildningen skall vara minst tre år. Yrkesexamen avser att pröva den blivande revisorns yrkesmässiga kompetens och skall täcka både de teoretiska och praktiska kunskaperna. I den mån prövning av de teoretiska kunskaperna skett exempelvis i en universitetsexamen får yrkesexamen begränsas till att avse endast den praktiska utbildningen. I direktivet anges vilka ämnesområden det teoretiska kunskapsprovet särskilt måste omfatta.

I Sverige saknas en särskild yrkesexamen. De auktoriserade revisorerna uppfyller i övrigt EG:s utbildnings- och praktikkrav med god marginal. De godkända revisorernas utbildning är däremot otillräcklig för att nå upp till direktivets nivå.

Direktivet ställer också krav på att medlemsstaterna säkerställer att personer som godkänns att utföra lagstadgad revision är oberoende och utför revisionen med yrkesmässig omsorg. En sådan person får bl.a. inte utöva någon form av verksamhet som enligt medlemsstatens lagar är oförenlig med lagstadgad revision.

Enligt direktivet skall en majoritet av ägandet i ett revisionsbolag tillkomma fysiska personer eller revisionsbolag som uppfyller de uppställda villkoren för godkännande. Ett motsvarande krav gäller för

ledamöterna i ett revisionsbolags förvaltnings- eller ledningsorgan. En majoritet av dem måste uppfylla villkoren för godkännande. Dessa minimikrav vad gäller ägande och ledning av revisionsbolag är något mindre stränga än de svenska bestämmelserna.

Det finns inga direkta krav på statlig auktorisation och tillsyn i EG:s bolagsdirektiv. Under vissa villkor får tillämpningen av bestämmelserna överlåtas på vissa yrkesföreningar. Medlemsland skall dock säkerställa att godkända personer blir föremål för lämpliga påföljder om de inte utfört lagstadgad revision med yrkesmässig omsorg och oberoende.

I revisorsdirektivet finns också alternativa övergångsbestämmelser för redan yrkesverksamma revisorer eller personer som påbörjat sin utbildning och som inte uppfyller direktivets kompetenskrav.

7 Utredningsförslag

7.1 Revisorsutredningens förslag

Den första delen i utredningens förslag har sin utgångspunkt i införlivandet av EG-rätten. I den delen har utredningen föreslagit den författningsreglering som behövs för att uppfylla de kvalifikationskrav m.m. som ställs upp i EG:s åttonde bolagsdirektiv, det s.k. revisorsdirektivet, för att personer (fysiska personer och revisionsbolag) skall få godkännas att utföra lagstadgad revision av räkenskaper. Direktivens kvalifikationskrav har emellertid inte bara föranlett överväganden i fråga om revisorsutbildning utan även om den nuvarande uppdelningen av revisorer i två kategorier, auktoriserade och godkända revisorer, bör behållas samt frågan om hur de s.k. lekmannarevisorerna skall behandlas. Ett annat förslag berör det s.k. utbildningdirektivet, d.v.s. vilka krav Sverige skall ställa på en utländsk revisor från en annan stat inom EES-området som vill utöva revisorsyrket i Sverige.

Utredningen föreslår att man behåller den ordning som gäller i dag med två kategorier av revisorer och att de godkända revisorerna skall ha kompetens enligt den miniminivå som föreskrivs i direktivet, d.v.s. tre års teoretisk utbildning på universitetsnivå och minst tre års praktisk utbildning. Kraven för de auktoriserade revisorerna höjs jämfört med dagens krav till fyra års teoretisk utbildning på universitetsnivå och minst fem års praktisk utbildning, varav minst två år skall avse stora eller svårreviderade företag. Utredningen pekar också på möjligheten att höja gränsen för vilka bolag som får revideras av godkänd revisor.

Utredningen konstaterar att det system med möjlighet att komplettera de kvalificerade revisorerna med annan typ av revisor s.k. lekmannarevisorer inte längre är möjligt då lagstadgad revision av bolags och vissa andra företags årsbokslut m.m. får utföras endast av sådana personer som uppfyller direktivets kvalifikationskrav. Man kommer till slutsatsen att nuvarande möjlighet att utse andra revisorer än sådana som auktoriserats eller godkänts upphör när det gäller associationer som regleras av gemenskapsrätten.

Utredningen föreslår med utgångspunkt från det s.k. utbildningsdirek-

tivet att den prövotid som en utländsk revisor skall genomgå för att kunna bedriva revisionsverksamhet i Sverige, ersätts med ett lämplighetsprov så snart detta är praktiskt möjligt.

Den andra delen av förslagen rör frågor om revisorernas oberoende ställning.

Utredningen har här begränsat sina förslag angående revisors oberoende i förhållande till Aktiebolagskommitténs och Redovisningskommitténs utredningsuppdrag. Aktiebolagskommittén har att se över frågan om revisorns oberoende ställning i samband med val av revisor, mandatperiodens längd samt revisors avgång och entledigande i förtid. Redovisningskommittén har enligt sina direktiv inte någon uppgift som tar direkt sikte på oberoendefrågor. Kommittén har dock att se över revisorernas del i det sanktionssystem som behövs för att upprätthålla redovisningsnormerna.

Revisorsutredningen har därför avgränsat sina förslag till att avse sådana aspekter på revisorns oberoende ställning som det ligger under den enskilde revisorns möjlighet att själv kontrollera eller disponera över. Den första frågan gäller vilka åtgärder som är möjliga att genomföra i syfte att stärka den "obekväme" revisorns ställning i förhållande till företagsledningen.

Den andra frågan berör vilka åtgärder som är möjliga att vidta i syfte att begränsa revisorns möjligheter att göra sig allt för ekonomiskt beroende av en viss klient. Denna fråga har dock inte föranlett något förslag från utredningen.

Den tredje frågan avser möjligheten att genom att tillåta andra ägare än revisorer i revisionsbolagen tillföra revisionsbyråerna ytterligare kompetens på områden som har ett naturligt samband med lagstadgad revision.

Den fjärde frågan avser förutsättningarna för en liberalisering av det nuvarande affärsverksamhetsförbudet för yrkesrevisorer i syfte att skapa förutsättningar för en något friare utveckling av revisorsbranschen än vad som i dag är möjligt genom dispensgivning.

Utredningen föreslår i denna del att i de fall en revisors uppdrag upphör i förtid skall en avskrift av den anmälan som revisorn skall sända till länsstyrelsen också bifogas den tillkommande revisorns revisionsberättelse. En motsvarande anmälningsskyldighet skall gälla också i de fall revisorns uppdrag gäller för obestämd tid och uppdraget upphör vid annan tidpunkt än vid ordinarie bolagsstämma.

Utredningen anser vidare att man bör mjuka upp kraven på att samtliga ägare i revisionsbolagen skall vara auktoriserade eller godkända revisorer. Man föreslår således att i auktoriserade och godkända revisionsbolag, vilka drivs i form av aktiebolag, skall tillåtas andra ägare än auktoriserade och godkända revisorer. Dessa personer bör dock vara verksamma i bolaget och ägandet bör begränsas till 25 procent.

Utredningen föreslår också en förändring av det i dag rådande s.k. affärsverksamhetsförbudet för revisorerna. I stället för ett uttryckligt förbud för revisorer att delta i affärsverksamhet från vilket tillsynsmyndigheten kan ge dispens, föreslår utredningen att regeln ändras så att det tydligt framgår att en revisor inte får utöva verksamhet som kan rubba

förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet som fristående revisor.

Den tredje delen av utredningens förslag har sin grund i regeringens avsikt att renodla Kommerskollegium till en handelspolitisk myndighet. I denna del behandlas frågan om vilket organ - annan statlig myndighet eller privat organisation - som i framtiden skall auktorisera och godkänna revisorer och revisionsbolag och utöva tillsyn över dem. Andra förslag i denna del rör disciplinhanteringen.

Utredningen har av olika skäl inte funnit det meningsfullt att föreslå en privat eller delvis privat lösning. Utredningen anser att Kammarkollegiet och Patent- och registreringsverket (PRV) är lika lämpliga som myndigheter för verksamheten. I valet mellan de två myndigheterna har utredningen förordat Kammarkollegiet om lokalisering i Sundsvall är det alternativ PRV kan erbjuda. I annat fall förordas PRV.

Utredningen föreslår också förändringar vad avser det disciplinära förfarandet och disciplinpåföljder av innebörd att den rådgivande nämnden skall få en förstärkt ställning och att en ny påföljd kallad erinran införs.

Fem särskilda yttranden över olika delar av revisorsutredningens förslag har lämnats.

7.2 Arbetsgruppens förslag

Den interdepartementala arbetsgrupp som särskilt utrett frågan om hur auktorisation, godkännande och tillsyn över revisorer skall organiseras har mot bakgrund av det ursprungliga uppdraget och de uttalanden som riksdagen senare gjort, i november 1994 i Ds 1994:125 Tillsyn över revisorer till regeringen redovisat två alternativa förslag. Det ena förslaget, som förordas av arbetsgruppen, innebär att staten även i fortsättningen skall svara för prövning och tillsyn av sådana revisorer som har särskild behörighet att utföra lagstadgad revision. Det andra förslaget innebär att verksamheten i stället drivs i stiftelseform där staten och företrädare för revisorerna är huvudmän. De bägge förslagen skiljer sig endast i fråga om den juridiska formen för verksamheten d.v.s. stiftelse eller myndighet. Lagstiftning och förslaget till organisation av verksamheten är i övrigt desamma.

Arbetsgruppens huvudförslag innebär att en ny myndighet benämnd Revisorsnämnden inrättas. Nämnden skall enligt förslaget bestå av två organ, en styrelse och en disciplinnämnd, till vilka skall knytas ett gemensamt kansli. Arbetsgruppen menar att representanter för revisorskåren bör få en förstärkt roll inom ramen för den statliga prövningen och tillsynen.

Styrelsen föreslås därför bestå av nio personer varav en bör vara auktoriserad och en godkänd revisor. Övriga sju ledamöter bör vara personer med skiftande erfarenhet från annan verksamhet som berörs av revision, t.ex. näringsliv, universitet, myndigheter och/eller verksamhet som finansanalytiker eller investerare. Styrelsen skall ha hand om frågor om resursfördelning, styrning och kontroll, avgiftsfrågor samt utbild-

ningsfrågor och andra frågor som kräver en bred överblick, t.ex. regler om jäv och ansvarsförsäkring. Styrelsen skall också besluta om föreskrifter och avgöra viktiga principiella frågor beträffande ansökningar om godkännande, auktorisation och registrering, dispensärenden samt registerhållning och informationsservice.

Arbetsgruppen konstaterar att disciplinärenden jämfört med andra ärenden kräver en särskild kompetens och en rättssäker och opartisk handläggning som är fristående i förhållande till den övriga ärendehandläggningen. Arbetsgruppen anser därför att sådana ärenden bör avgöras av en särskild disciplinnämnd med ett partsförfarande under ledning av en person med domarerfarenhet.

Nämnden föreslås bestå av fem ledamöter, varav en godkänd revisor, en auktoriserad revisor samt två andra ledamöter som genom erfarenhet från t.ex. näringsliv och myndigheter erhållit god insikt i revisionsverksamhet. Ordföranden bör ha domarerfarenhet. Prövningen av disciplinärenden avses bli ett tvåpartsförfarande där styrelsen får ställning som part. Straffavgift föreslås som en ny påföljd.

Verksamheten föreslås finansieras med avgifter. Avgiften skall delas upp i en ansökningsavgift om 2 000 kronor och en årlig avgift om 1 200 kronor.

Arbetsgrupppen har övervägt olika alternativ när det gäller huvudmannaskapet för Revisorsnämnden. Arbetsgruppen konstaterar att en självständig myndighet som administrativt samverkar med en annan myndighet är den bästa lösningen. Man har därvid funnit Kammarkollegiet vara lämplig som s.k. värdmyndighet.

Sex särskilda yttranden över arbetsgruppens förslag har lämnats.

8 Regeringens förslag till ny revisorslag

8.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens förslag: Särskild behörighet att utföra lagstadgad revision skall även i fortsättningen meddelas av staten. Grundläggande regler om revisorns kompetens och oberoende ställning liksom regler om revisionsbolag tas in i en ny lag.

Revisorsutredningens och arbetsgruppens förslag: Revisorsutredningen liksom arbetsgruppen förordar att revisorsverksamheten administreras av en statlig myndighet. Utredningen konstaterar att de fördelar som kan vara förenade med att välja ett privat alternativ i allt väsentligt består i att samhället kan avbördas ansvaret för tillsynen. Samtidigt bedöms en privat lösning som möjlig endast om staten får ett starkt inflytande i en sådan organisation. Utredningen menar också att ett tungt vägande skäl mot en privat lösning är att normgivningsmakt inte kan överlämnas till ett privat rättssubjekt. Arbetsgruppen förordar att en statlig myndighet skall anförtros uppgifterna mot bakgrund av att revision

är en verksamhet som har särskild betydelse för samhället och att verksamheten innebär myndighetsutövning.

Revisorsutredningen anför att lagform inte är absolut nödvändig för de materiella bestämmelserna, eftersom det är fråga om en offentligrättslig reglering som kan delegeras enligt 8 kap. 7 § regeringsformen. Utredningen föreslår i enlighet härmed att de nya bestämmelserna tas in i revisorsförordningen.

Arbetsgruppen delar utredningens uppfattning i den konstitutionella frågan, men har funnit att de grundläggande bestämmelserna ändå bör ges lagform. Särskilt framhålls att bestämmelser om revisorers tystnadsplikt kräver lagform. Andra skäl för lagform anser arbetsgruppen ligga i frågans betydelse för det allmänna och att det tidigare diskuterats om inte reglerna om godkännande och auktorisation av revisorer skall anses höra till det primära lagområdet och därmed beslutas av riksdagen (se prop. 1975:8).

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna förordar att en statlig myndighet skall administrera prövning och tillsyn av revisorer. Riksrevisionsverket anser att en grundnivå motsvarande EG:s krav bör införas och en privat legitimering av de auktoriserade revisorerna bör övervägas. Statskontoret, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Tjänsteförbundet, Sveriges Advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR förordar en privat tillsyn.

Skälen för regeringens förslag: Vissa remissinstanser har framfört skäl för att tillsynen över revisorerna bör privatiseras. Dessa anser att huvudmannaskapet för tillsynen bör tillkomma en stiftelse med staten och de båda revisorsorganisationerna som stiftare. Argumenten för en privat tillsyn är främst att ansvaret för utvecklingen av god revisors- och revisionssed i första hand åvilar revisorsorganisationerna och inte kan betraktas som en myndighetsuppgift. Man menar att tillsynsorganisationen i sitt arbete till övervägande del är hänvisad till att tillämpa de principer som revisorskåren utvecklat och kodifierat i form av regler och rekommendationer. Därför bör också revisorskårens betydelse för detta arbete godkännas genom att den blir en del av huvudmannaskapet för organisationen. Ett annat skäl som framförs är att det är en vanlig ordning i Europa att revisorstillsynen helt eller delvis handhas av revisorernas egna organisationer.

Enligt regeringens uppfattning överväger fördelarna med en statlig myndighet för revisorstillsynen. Staten och samhället och även näringslivet har ett stort intresse av en kvalificerad revision i företagen. Detta intresse har ökat under senare år bl.a. genom behovet av att motverka den ekonomiska brottsligheten. Behovet av att staten skall besluta om rättsregler samt ha inflytande över och insyn i verksamheten talar också för att verksamheten skall bedrivas i statlig regi.

Staten ställer sålunda genom lag krav på att revisionen i vissa företag skall utföras av kvalificerade revisorer. Kraven motiveras som nämnts av det allmännas intresse av en kompetent revision bl.a. i kampen mot ekonomisk brottslighet och skattefusk. Verksamheten ställer också särskilda krav på oberoende och integritet. Starka skäl talar därmed för

att särskild behörighet att utföra lagstadgad revision även i fortsättningen skall meddelas av staten. En statlig behörighetsprövning tillgodoser även de krav på rättssäkerhet, konkurrensneutralitet och trovärdighet som måste ställas på denna typ av verksamhet.

Regeringen anser dessutom att de eventuella fördelar som kan uppnås med en privat tillsyn av ovan nämnd modell mycket väl kan tillgodoses med en statligt organiserad tillsyn. Genom den organisation för tillsynen som regeringen föreslår (se avsnitt 9.1) får revisorerna möjlighet att medverka i tillsynsarbetet med sina erfarenheter och sin kunskap och även delta i beslutsprocessen.

Prövningen och tillsynen av revisorer innehåller till stora delar moment av myndighetsutövning och såsom arbetsgruppen framhåller krävs lagform för vissa bestämmelser. Regeringen delar mot den bakgrunden arbetsgruppens bedömning att de grundläggande reglerna bör ges lagform.

8.2 Revisorns kompetens

Regeringens förslag: Den statliga prövningen skall som hittills omfatta två revisorskategorier som benämns godkänd respektive auktoriserad revisor. För godkännande krävs utbildning och praktik motsvarande den miniminivå som överensstämmer med EG:s krav, nämligen tre års utbildning på universitetsnivå (kandidatexamen med ekonomisk inriktning) och minst tre års praktisk utbildning.

För auktorisation krävs minst fyra års teoretisk utbildning på universitetsnivå (kandidat- eller magisterexamen med ekonomisk inriktning) och minst fem års praktisk utbildning, varav de sista två åren skall inriktas på revision av betydande svårighetsgrad.

Den teoretiska och praktiska utbildningen för godkännande och auktorisation skall följas av en examen.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stort med regeringens. Utredningen har också som ett alternativ till den akademiska utbildningsvägen föreslagit att det skall finnas en möjlighet att godkännas som revisor även för den som har en lång praktisk erfarenhet av revisionsarbete men som saknar akademisk utbildning, en s.k. yrkesinriktad väg.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har inga synpunkter på eller har ingen erinran mot förslaget. Förslaget tillstyrks bl.a. av Kommerskollegium, Riksskatteverket, Patent- och registreringsverket, Sveriges Industriförbund och Grossistförbundet Svensk Handel. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR avstyrker utredningens förslag i vad det avser kraven på praktisk utbildning för auktoriserade revisorer. FAR föreslår att reglerna på denna punkt utformas så att det utöver bolagets storlek också ställs krav på arbetsuppgifternas svårighetsgrad. Riksrevisionsverket, Hovrätten för Västra Sverige, Företagarnas Riksorganisation, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Svenska Revisorsamfundet SRS bland andra avstyrker förslaget och förordar i

stället en kategori av revisorer, eventuellt kombinerad med en privat legitimering av mera kvalificerade revisorer. Svenska Revisorsamfundet, förordar, om systemet med två revisorskategorier behålls, i andra hand att alla som uppfyller minimivillkoren i revisorsdirektivet bör ha full behörighet att utföra revision i alla bolag. Ett flertal remissinstanser avstyrker förslaget om en yrkesinriktad väg för godkännande som revisor bl.a. Kommerskollegium, Patent- och registreringsverket, Stockholms, Lunds och Uppsala universitet, Sveriges Advokatsamfund och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR. Dessa anser att revisorsuppgiften är förenad med stort ansvar och kräver särskild kompetens och att andra yrken med särskilda kompetenskrav t.ex. läkare och advokater inte har denna möjlighet. Dessutom måste praktikernas teoretiska kunskaper prövas i en yrkesexamen vilket skulle medföra mycket höga kostnader.

Skälen för regeringens förslag:

Revisorskategorier m.m.

Utgångspunkten för att införliva revisorsdirektivets regler är som tidigare nämnts att kraven på teoretisk utbildning för de godkända revisorerna i Sverige inte uppfyller de krav på teoretisk utbildning som gäller för minimikompetens i EG och att kraven på utbildning för de auktoriserade revisorerna uppfyller kraven med god marginal både vad gäller teori och praktik. Att i enlighet med utredningens förslag höja kompetensen för de godkända revisorerna vad gäller teoretisk utbildning är därför nödvändigt. Samtidigt bör kraven på praktisk erfarenhet anpassas till EG:s nivå. Detta innebär en sänkning av kraven på praktisk erfarenhet från fem till tre år för denna kategori av revisorer.

Som ett alternativ till den akademiska utbildningsvägen har utredningen, i enlighet med direktivet, föreslagit att en möjlighet öppnas att få revisorskompetens även för den som har en lång praktisk yrkeserfarenhet. Regeringen delar de kritiska synpunkter mot förslaget som framförts av flera remissinstanser. Enligt regeringens uppfattning är förslaget dessutom oklart och det bör inte genomföras.

Eftersom revisorsdirektivet inte ställer krav på ytterligare en nivå kvalificerade revisorer har Sverige härutöver att ta ställning till om den svenska ordningen med två nivåer av revisorer skall gälla även i framtiden och vilka kompetenskrav som i så fall bör ställas upp för den högre nivån. Utredningen menar att revision av större bolag är en så viktig uppgift att en statlig kompetensprövning med krav utöver minimikraven i EG:s bolagsdirektiv är nödvändig.

Regeringen har den principiella uppfattningen att en statlig kompetensprövning på sikt bör kunna begränsas till att ange de minimikrav som skall ställas på en revisor som har rätt att utföra lagstadgad revision. För detta talar att den formella kompetensen i hela revisorskåren nu höjs till följd av att reglerna i revisorsdirektivet införlivas med svensk rätt. Härtill kommer att ytterligare regler och kompetenskrav kan försvåra rörligheten över gränserna bland revisorer. De formella kraven på en auktoriserad revisor blir dessutom med utredningens kompetenskrav allmänt sett väl

höga. Om det även i framtiden visar sig finnas behov av en kategori utöver miniminivån, borde den som vissa remissinstanser anfört kunna prövas i branschens egen regi.

Kompetenshöjningen i revisorskåren kommer emellertid på grund av övergångsreglerna att få genomslag först på längre sikt. Den statliga kompetensprövningen bör därför tills vidare, liksom nu, omfatta två kategorier av revisorer, nämligen godkända och auktoriserade revisorer. Frågan om den statliga prövningens omfattning bör emellertid tas upp till förnyad prövning när de nya reglerna fått genomslag och det går att bilda sig en närmare uppfattning om effekterna av dessa.

Som en följd av kompetenshöjningen i revisorskåren kan det som utredningen pekat på sättas i fråga om det finns anledning att ändra den behörighetsbegränsning som i dag gäller för de godkända revisorerna. Dessa är i dag förhindrade att revidera bolag över viss storlek. De auktoriserade revisorerna har på motsvarande sätt en ensamrätt på revision i de större bolagen, men kan självfallet även åta sig uppdrag i mindre bolag. Det senare är vanligt förekommande.

Reglerna om behörighetsbegränsning för de godkända revisorerna finns bl.a. i aktiebolagslagen. Regeringen menar att en viss justering av behörighetsreglerna för de godkända revisorerna är motiverad och bör genomföras när de nya kompetensreglerna börjar få genomslag. En sådan ändring skulle också underlätta en framtida övergång från det nuvarande systemet med två kategorier revisorer till en grundnivå i statlig regi. Regeringen avser att återkomma med ett konkret förslag i denna del senare.

EG:s bolagsdirektiv ger möjlighet att undanta mindre bolag från revisionsplikt. Frågan har tagits upp av vissa remissinstanser. Aktiebolagskommittén kommer att behandla frågan i ett betänkande som skall avlämnas under våren 1995.

Utbildningskrav

Den teoretiska utbildning som krävs för en kvalificerad revisor bör innehålla en gemensam kärna av ämnesområden kring vilken olika utbildningsprofiler skall kunna byggas. I den praktiska utbildningen skall ingå både revision av årsbokslut och koncernbokslut eller av liknande redovisningshandlingar. Genom kravet på kandidatexamen säkerställs att den som godkänns har en hög nivå när det gäller teoretiska kunskaper. Syftet med den avslutande examinationen är att kontrollera att den som godkänns också har en hög nivå när det gäller förmågan att praktiskt tillämpa de kunskaper som behövs för att utföra revision. Tillsynsmyndigheten skall ha hand om den särskilda examinationen. De teoretiska kunskaperna skall inte prövas i denna examen eftersom en prövning av dessa redan har ägt rum vid universitetet eller högskolan. Utbildning för auktorisation som revisor skall ske antingen i ett enda steg eller som en påbyggnad på en examen som godkänd revisor. Den teoretiska utbildningen måste dock motsvara de krav som redogörs för nedan. Den praktiska utbildningen skall under minst tre år uppfylla de villkor som ställs för godkännande som revisor. De ytterligare två årens utbildning

bör till övervägande del inriktas på extern revision av stora företag under en auktoriserad revisors ledning. Efter det att den teoretiska och praktiska utbildningen är avslutad skall sökanden avlägga en särskild examen som anordnas av tillsynsmyndigheten. En sådan examen skall avläggas oavsett om sökanden tidigare har avlagt motsvarande examen för godkännande som revisor. I examinationen skall sökandens förmåga att tillämpa de teoretiska kunskaperna för revision av stora och svårreviderade bolag prövas. Om sökanden saknar examen för godkänd revisor, skall examinationen omfatta även kraven för godkännande.

1993 års högskolereform innebar en förändring av studieorganisationen inom högskolan. De tidigare centralt planerade utbildningslinjerna avskaffades och ersattes med en examensordning, som är en bilaga till högskoleförordningen (SFS 1993:100) där regeringen fastställer vilka examina som universiteten och högskolorna får ge. Sådan rätt förutsätter att vissa kvalitetskrav uppfylls. Syftet med reformen var att ge studenterna en större frihet att välja egna ämneskombinationer. Beslutet innebar bl.a. att den tidigare ekonomlinjen upphört som central planerad utbildning och någon särskild av regeringen inrättad examen som speglar ämnesinnehållet i utbildningen finns inte. I stället har införts vissa generella examina varav kandidatexamen och magisterexamen är de som närmast motsvarar den tidigare ekonomexamen.

Kraven för att erhålla kandidat- eller magisterexamen regleras i högskoleförordningen. Kraven för kandidatexamen är fullgjorda kursfordringar om minst 120 poäng. I huvudämnet krävs fördjupade studier på 60-poängsnivån. Kraven för magisterexamen är på motsvarande sätt fullgjorda kursfordringar på minst 160 poäng samt ett fördjupningsarbete i huvudämnet på minst 80 poäng. Därutöver finns högskoleexamen om minst 80 poäng, för sådana utbildningar som inte uppfyller de fördjupningskrav som kandidat- och magisterexamen kräver.

Högskolereformen syftade emellertid också till att ge de studerande större frihet att själva välja ämneskombinationer. Flera universitet och högskolor erbjuder förutom ett fritt val av kurser också möjligheten att direkt söka till ett visst utbildningsprogram, varav ekonomprogrammet är ett sådant.

För att bli godkänd revisor föreslår regeringen nu en kandidatexamen om minst 120 poäng. Dess krav motsvarar de krav som finns i revisorsdirektivet.

För att få auktorisation som revisor föreslår regeringen att en minst fyraårig utbildning bör krävas med kandidat- eller magisterexamen. Det finns enligt regeringens mening inget skäl att kräva att den fyraåriga utbildningen måste innehålla minst 80 poäng i huvudämnet, såsom utredningen föreslog. Om den studerande vill välja andra ekonomiska ämnen eller ämnen inom andra områden som kan vara relevanta för revisorns arbete, bör detta vara möjligt.

Den som skall revidera stora företag behöver också lång erfarenhet. Redan den praktiktid som i dag fordras för auktorisation är lång i förhållande till vad som vanligtvis gäller inom EG. Regeringen föreslår emellertid att denna tid behålls oförändrad d.v.s. fem år. De sista två årens praktik skall huvudsakligen bestå i kvalificerad medverkan vid

revision av företag som på grund av sin storlek eller eljest bereder betydande svårigheter.

Regeringen avser att i en förordning föreskriva om de närmare kraven på den teoretiska och praktiska utbildningen.

8.3 Utländska revisorer i Sverige

Regeringens förslag: Den prövotid på högst tre år hos auktoriserad revisor som krävs för att en utländsk revisor skall få bli auktoriserad i Sverige ersätts med ett lämplighetsprov. Ändringen genomförs så snart det är praktiskt möjligt.

Villkor för att få avlägga lämplighetsprov för auktorisation är att sökanden utan behörighetsbegränsning får utföra revision i sitt hemland. Om sökanden har en sådan begränsning, får lämplighetsprov avläggas endast för godkännande som revisor.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har inga synpunkter på förslaget. Rikspolisstyrelsen, Patent- och registreringsverket, Sveriges Industriförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR bland andra tillstyrker förslaget. Svenska Revisorsamfundet SRS och Hovrätten för Västra Sverige avstyrker förslaget om att revisorer med kompetens enligt EG-direktivet som inte har full behörighet att utföra revision i hemlandet inte skall få avlägga lämplighetsprov för auktorisation i Sverige.

Skälen för regeringens förslag: Utbildningsdirektivet ger värdlandet möjlighet att använda kompensationsmekanismer, om det föreligger väsentliga skillnader mellan de utbildningskrav som värdlandet ställer upp och de kvalifikationer sökanden har från sitt hemland. När det gäller bl.a. revisorer är det dessutom möjligt att tillämpa kompensationsmekanismerna så att de ger en möjlighet för värdmedlemslandet att ställa upp krav på antingen en prövotid som inte överstiger tre år eller ett lämplighetsprov.

Valet mellan prövotid eller lämplighetsprov skall normalt göras av sökanden. Detta gäller om det inte är fråga om ett yrke som kräver en exakt kunskap om landets lagstiftning och där det inte ständigt och i stor omfattning ingår rådgivning och bistånd om landets lagar.

Samtliga EG-länder har enats om en tolkning som tillåter värdlandet att välja vilken av de två kompensationsmekanismerna - prövotid eller lämplighetsprov - man önskar använda sig av. Samtliga medlemsländer har för revisorer valt ett lämplighetsprov. Härigenom har således medlemsländerna avgjort att revisorsyrket är ett sådant yrke som kräver en exakt kunskap om landets lagstiftning där rådgivning och bistånd om landets lagar ges i stor omfattning.

Det är lämpligt att också Sverige väljer ett lämplighetsprov. Det bör införas så snart det är möjligt för tillsynsmyndigheten att anordna och organisera sådana prov. Ett sådant prov skall dock kunna ordnas senast

8.4 Oberoendefrågor

8.4.1 Entledigande av revisor

Regeringens förslag: Om ett revisorsuppdrag upphör i förtid skall en avskrift av en anmälan om det (se 10 kap. 5 och 10 §§ aktiebolagslagen) bifogas den tillkommande revisorns revisionsberättelse. Det bör ankomma på den tillträdande revisorn att ta in den avgående revisorns anmälan. En motsvarande anmälningsskyldighet skall gälla även i de fall revisorns uppdrag gäller för obestämd tid och uppdraget upphör vid annan tidpunkt än vid ordinarie bolagsstämma där revisorsval kan ske.

Anmälan skall göras till Patent- och registreringsverket (PRV) i stället för till länsstyrelsen, och avskrift av anmälan skall sändas till skattemyndigheten. Revisors anmälan om förtida avgång skall även medföra att revisorn avregistreras i aktiebolagsregistret.

Motsvarande ändringar föreslås i lagen om ekonomiska föreningar och i lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag. Utredningens förslag omfattar inte någon ändring om adressat för anmälan eller att anmälan skall medföra revisors avregistrering i aktiebolagsregistret. Förslaget omfattar inte heller någon ändring i lagen om ekonomiska föreningar eller i lagen om årsredovisning.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på utredningens förslag. RSV påpekar att uppgift om att en revisor lämnat sitt uppdrag i förtid har intresse för kontrollverksamheten. RSV anser att föreslagna bestämmelser bör kompletteras med att en anmälan härom skall tillställas skattemyndigheten. PRV tillstyrker utredningens förslag men vill ifrågasätta om inte anmälningsskyldigheten skall fullgöras till PRV i stället för till länsstyrelsen och att PRV i sin tur åläggas att översända avskrift av anmälan till skattemyndigheten. PRV föreslår också att fullgörandet av anmälningsskyldigheten även skall kunna ligga till grund för registrering av revisorns avgång ur aktiebolagsregistret.

Skälen för regeringens förslag: En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall enligt gällande regler genast anmäla detta till länsstyrelsen och i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. Anmälan skall enligt 10 kap. 10 § tredje och fjärde styckena aktiebolagslagen delvis innehålla samma uppgifter som en revisionsberättelse. Avskrift av anmälan skall tillställas registreringsmyndigheten, dvs. PRV samt överlämnas till bolagets styrelse. Genom att en avskrift av anmälan sänds till PRV blir den tillgänglig för bolagets övriga intressenter. Bestämmelserna syftar till att stärka en för bolaget obekväm

revisors oberoende ställning.

För att öka anmälans tillgänglighet i första hand för aktieägarna föreslår regeringen att en bestämmelse tas in i aktiebolagslagen om att en avskrift av anmälan även skall bifogas den tillkommande revisorns revisionsberättelse. Därigenom blir anmälan direkt tillgänglig för bolagsstämman. Det bör ankomma på den tillträdande revisorn att ta in den avgående revisorns anmälan.

För det fall revisors uppdrag gäller för obestämd tid, dvs. tills vidare, kan dock bestämmelsen om anmälningsskyldighet inte tillämpas. I det fallet kan inte uppdraget sägas upphöra i förtid. Någon anmälningsskyldighet inträder inte heller, om revisorn inte skulle bli omvald på den ordinarie bolagsstämman där revisorsval skall ske, eller om revisorn på stämman väljer att frivilligt lämna sitt uppdrag. Enligt regeringens uppfattning är emellertid den situationen i många fall jämförbar med situationen att revisorns uppdrag bringas att upphöra i förtid. Den situation som regeringen närmast avser är den när uppdraget upphör vid någon annan tidpunkt än vid ordinarie bolagsstämma där revisorsval skall ske. Även i det fallet bör därför, på samma sätt som vid uppdrag för bestämd tid, föreskrivas anmälningsskyldighet för den avgående revisorn och skyldighet för den tillträdande revisorn att bilägga avskrift av anmälan till revisionsberättelsen. Regeringen föreslår därför att en regel med angivet innehåll tas in i aktiebolagslagen.

Enligt gällande regler i 10 kap. 5 § aktiebolagslagen skall en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta till länsstyrelsen. En avskrift av anmälan skall av revisorn tillställas PRV och överlämnas till bolagsstyrelsen. Regeringen föreslår att anmälningsskyldigheten skall fullgöras till PRV i stället för till länsstyrelsen, och att PRV i sin tur åläggs att skicka en avskrift av anmälan till skattemyndigheten. Regeringen anser det mera rationellt för revisorerna att skicka anmälningarna till en enda myndighet i stället för att skicka dessa både till någon av skattemyndigheterna och till PRV.

Regeringen föreslår således att skattemyndigheten i stället för länsstyrelsen skall erhålla avskrift av anmälan. Revisorn skall i anmälan bl.a. anmärka om bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar. Länsstyrelsens befattning med de aktuella skatte- och avgiftsfrågorna upphörde i samband med organisatoriska förändringar inom skatteområdet i slutet av 1980-talet. Den statliga myndighet som i första hand kan beröras av eventuella anmärkningar i anmälan är således skattemyndigheten.

Ändringar i uppgifter om bolagets revisorer skall av bolaget genast anmälas för registrering enligt 10 kap. 15 § jämförd med 8 kap. 15 § andra stycket aktiebolagslagen. Rätt att göra anmälan tillkommer även revisorn själv enligt nämnda lagrum. Enligt regeringens mening bör revisorns anmälan om förtida avgång även medföra att revisorn avregistreras i aktiebolagsregistret. En avgående revisor kommer då genom anmälan till PRV att fullgöra sin anmälningsplikt och, om inte annat särskilt anges, bli avregistrerad i aktiebolagsregistret.

8.4.2 Revisorns verksamhet

Regeringens förslag: Anställnings- och rörelseförbudet ändras så att det tydligt framgår att en revisor inte får utöva någon verksamhet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet som revisor. Förslaget innebär att tillsynsmyndighetens dispensprövning upphör. Bestämmelsen skall gälla oavsett om det är fråga om en enskild revisor eller ett revisionsbolag.

Revisorn eller revisionsbolaget skall ha möjlighet att vända sig till tillsynsmyndigheten för att få ett förhandsbesked om den verksamhet man ämnar bedriva kan anses förenlig med revisionsverksamhet.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag. Utredningen innehåller emellertid inget förslag om möjlighet till förhandsbesked.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inga synpunkter på utredningens förslag. PRV, Sveriges Industriförbund, Företagarnas Riksorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS bland andra tillstyrker förslaget. De anser att ändringen gör det lättare att ingripa med större exakthet mot verksamheter som kan rubba revisorns oberoende. Kammarrätten i Stockholm anser att den föreslagna tilltrosregeln bättre uttrycker vad som bör gälla. Domstolen menar dock att det kan vara svårt för en revisor att tolka regeln i ett enskilt fall och förordar därför en ordning med förhandsbesked. Kommerskollegium, Rikspolisstyrelsen, Finansinspektionen, Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholm bland andra avstyrker förslaget. Dessa anser att förslaget lämnar gränsdragningsproblemen olösta och frånhänder tillsynsmyndigheten tolkningsföreträdet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 10 § revisorsförordningen får en auktoriserad revisor inte driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Kommerskollegium kan, om det föreligger särskilda skäl, medge undantag från förbudet. Förbudet gäller revisorn både som yrkesutövare och som privatperson. Förbudet har sin grund i en allmänt omfattad syn på den externa revisorns uppgifter och ställning. En revisor skall utöva sin verksamhet med självständighet och objektivitet och stå fri från sidointressen. För att understödja revisorns självständiga och oberoende ställning har i revisorsförordningen införts ett flertal regler. Här kan nämnas regler om tystnadsplikt (8 §), förbud att utnyttja information till egen eller annans fördel eller annans nackdel (8 §), regler om jäv (6 §), förbud mot att vara anställd hos eller driva revisionsverksamhet tillsammans med någon annan än kvalificerad revisor - det s.k. anställningsförbudet (10 §) och affärsverksamhetsförbudet (10 §).

Affärsverksamhetsförbudet skall inte tillämpas för auktoriserat och godkänt revisionsbolag. För sådana bolag gäller att verksamheten inte får omfatta annat än yrkesmässig revision och därmed sammanhängande verksamhet (18 och 19 §§ revisorförordningen). Ett revisionsbolag som

inte är auktoriserat eller godkänt omfattas inte av 18 och 19 §§. För dem gäller bestämmelserna i Kommerskollegiums föreskrifter där utgångspunkten är att det är den auktoriserade eller godkände revisorn som driver revisionsverksamheten och inte revisionsbolaget. Bolaget ses här endast som den form inom vilken revisorn driver sin verksamhet. Enligt bestämmelsen får revisionsbolaget inte utöva annan verksamhet än sådan som är förenlig med auktoriserad och godkänd revisors yrkesutövning. Vilken verksamhet som är förenlig med auktoriserad eller godkänd revisors yrkesutövning bestäms av 2 och 15 §§ jämfört med 10§ revisorsförordningen.

Den i sistnämnda paragraf intagna dispensbestämmelsen är bl.a. ett uttryck för att det i vissa fall går att förena annan affärsverksamhet med revisionsverksamhet. För det fall revisorn inte driver eller deltar i ledningen av en sådan verksamhet, är det fullt tillåtet enligt den bestämmelsen för revisorn att engagera sig i verksamheten. Om hans engagemang är mer omfattande, dvs. han driver eller deltar i ledningen av affärsverksamheten, gäller för att dispens skall få medges att förtroendet för revisorns oberoende ställning därigenom inte rubbas. Uttrycket "förenlig verksamhet" i 23 § Kommerskollegiums föreskrifter framstår som ett vidare uttryck än "sammanhängande verksamhet". Det innebär att vad som i vissa fall är tillåtet för en auktoriserad eller godkänd revisor att engagera sig i, med eller utan dispens, aldrig kan tillåtas för ett auktoriserat eller godkänt revisionsbolag.

Regeringen delar utredningens uppfattning att den regel vi har i dag ger upphov till mycket svåra gränsdragningsproblem. Osäkerhet har uppstått särskilt beträffande verksamheter som ligger i "gränsområdet" mot revisionsverksamhet och verksamheter som har karaktär av privat förmögenhetsförvaltning, hobby eller som är av ideell eller politisk natur. Ett uttryckligt förbud till vilket kopplas en dispensmöjlighet i det enskilda fallet speglar därmed inte en modern syn på vilka regler som bör gälla. En utgångspunkt bör i stället vara att författningsregeln så nära som möjligt uttrycker syftet med regeln. Detta är ägnat att öka förståelsen för regeltillämpningen hos dem som berörs av regeln. En bedömning enligt den föreslagna regeln torde dock från processuell synpunkt bli ganska lik den som tillämpas i nuläget. Revisorn kommer att tillföra större delen av faktaunderlaget. Myndigheten kommer sedan att på grundval av tillgängliga fakta avgöra om revisorns förtroende rubbas eller ej.

En invändning som kan anföras mot den föreslagna regeln är att tillsynsmyndigheten får sämre möjligheter att upptäcka om en revisor ägnar sig åt verksamhet som rubbar förtroendet för honom. I dagsläget presumeras att all annan verksamhet än revisionsverksamhet skall anmälas för prövning, oavsett om den kan rubba förtroendet eller ej. Med regeringens förslag får revisorn själv göra en bedömning av om verksamheten rubbar förtroendet för honom.

Regeringen anser att riskerna uppvägs av fördelen med att regeln får en utformning som är adekvat i förhållande till det materiellt önskade resultatet. Den föreslagna regeln lämpar sig också bättre som grund för bedömningar av enskilda fall än det nu gällande regelsystemet.

Regeln bör gälla oavsett om det är fråga om en enskild revisor eller ett

auktoriserat eller godkänt revisionsbolag (enligt regeringens förslag "registrerat revisionsbolag" se under 8.5.2). För att underlätta tolkningen av regeln för enskilda revisorer bör revisorn eller revisionsbolaget kunna vända sig till tillsynsmyndigheten för ett förhandsbesked om den verksamhet man ämnar bedriva är förenlig med revisionsverksamheten. Som en konsekvens av dessa ändringar föreslår regeringen också att den nuvarande begränsningen för auktoriserade och godkända revisionsbolags verksamhet till "revision och därmed sammanhängande verksamhet" ändras till "revision och därmed förenlig verksamhet". Härigenom uppnås överensstämmelse inte bara med vad som föreskrivs för enskild revisors verksamhet utan också med vad som föreskrivs för ett icke auktoriserat eller godkänt revisionsbolags verksamhet.

8.5 Revisionsbolag

8.5.1 Ägare i revisionsbolag

Regeringens förslag: I registrerade revisionsbolag, som drivs i aktiebolagsform, skall huvudregeln vara att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet skall ägas av auktoriserade eller godkända revisorer. Tillsynsmyndigheten får medge undantag från bestämmelserna om att verksamheten skall bedrivas i aktiebolagsform samt om begränsningen för ägande och röstetal i vissa fall.

Samma princip bör gälla för förvaltnings- och ledningsorgan som för ägandet. Enligt bolagsordningen skall på motsvarande sätt gälla att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören skall vara auktoriserade eller godkända revisorer. Tillsynsmyndigheten får i vissa fall medge undantag från regeln.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. Finansinspektionen, Rikspolisstyrelsen, Skattemyndigheten i Stockholms län och Stockholms universitet avstyrker förslaget. Dessa anser bl.a. att förslaget riskerar att minska allmänhetens tilltro till revisionsbolagens oberoende och objektivitet och att det finns risk för att delägare som inte är revisorer kommer att utnyttja sitt inflytande till att ytterligare öka bolagens uppdrag utanför den egentliga revisionsverksamheten.

Skälen för regeringens förslag: Enligt revisorsförordningen får endast auktoriserad revisor vara aktieägare i auktoriserat revisionsbolag som drivs i form av aktiebolag eller vara delägare i auktoriserat revisionsbolag som drivs i form av handelsbolag (18 §). I godkända revisionsbolag som drivs i form av aktiebolag eller handelsbolag får endast godkända eller auktoriserade revisorer vara aktieägare eller delägare (19 §). Möjlighet till undantag finns men denna möjlighet har tillämpats mycket

restriktivt. Genom föreskrifter av Kommerskollegium är den tillåtna ägarkretsen också begränsad till auktoriserade och godkända revisorer om dessa driver revisionsverksamhet i form av aktiebolag eller handelsbolag utan att bolaget är auktoriserat eller godkänt (24 § KFS).

EG:s revisorsdirektiv tillåter andra ägare än auktoriserade och godkända revisorer som ägare i revisionsbolagen förutsatt att en majoritet av ägandet och röstetalet tillkommer fysiska personer eller revisionsbolag som uppfyller förutsättningarna för att bli godkända enligt direktivet. Samma villkor gäller för ledamöterna i revisionsbolagets förvaltnings- eller ledningsorgan, dvs. en majoritet skall vara auktoriserade eller godkända revisorer.

Reglerna enligt direktivet innebär vidare att det måste säkerställas att de icke-revisorer som blir ägare inte kan ingripa i revisionsarbetet på ett sätt som äventyrar oberoendet hos de revisorer som reviderar på bolagets vägnar. En bolagsman i ett handelsbolag kan fatta beslut som binder de övriga bolagsmännen. En bolagsman som inte är kvalificerad revisor skulle således på egen hand kunna träffa beslut för bolagets räkning. En sådan möjlighet kan inte anses förenlig med direktivets krav på att godkända revisorer skall ha ägarmajoritet och majoritet i förvaltnings- och ledningsorgan. Regeringen utesluter därför möjligheten att tillåta andra än kvalificerade revisorer att vara delägare i revisionsbolag som drivs i form av handelsbolag. Detta kan inte få annat än marginell betydelse då den helt övervägande andelen revisionsbolag i Sverige drivs i aktiebolagsform.

Skälen för att öppna möjligheten för andra än kvalificerade revisorer att bli ägare i revisionsbolag och delta i ledningen av sådana bolag är främst att ägandet och ledningen av revisionsbolag kan behöva kompletteras även med annan professionell kompetens än den som revisorerna själva besitter och att revisionsbolagen kan ha behov av att erbjuda sådana specialister som behövs i revisionsarbetet att få del av de värden som skapas i bolaget på lika villkor med revisorerna. Det sker också i andra länder en utveckling i riktning mot ökat delägande för specialister i revisionsbolag. Svenska revisionsbolag bör inte vara mer hämmade i sin verksamhet än sina utländska konkurrenter.

Regeringen anser att risken för att revisorernas oberoende ställning skulle påverkas eller förändras till följd av förslaget är mycket ringa. Den klara majoritet av auktoriserade och godkända revisorer som föreslås för ägande och ledning av revisionsbolagen utgör en tillfredsställande yttersta spärr mot att delägare som inte är kvalificerade revisorer missbrukar sitt inflytande på ett sätt som äventyrar beroendet hos ett revisionsbolag eller bolagets kvalificerade revisorer. Mot denna bakgrund och då den föreslagna uppmjukningen kan antas främja en rationell utveckling av revisorsbranschen föreslår regeringen att förslaget genomförs för revisionsbolag som drivs i form av aktiebolag.

Även om det alltid skall finnas en formellt ansvarig revisor går det sällan att göra en enskild godkänd eller auktoriserad revisor reellt ansvarig för hur en medhjälpare sköter ett uppdrag som inte ingår i själva revisionsuppdraget. När det gäller medhjälpare i godkända och auktoriserade revisionsbolag som i regeringens förslag avses få beteckningen

registrerade revisionsbolag kommer det emellertid att finnas möjlighet att tillgripa disciplinära åtgärder, i sista hand upphävande av registreringen om det kan visas att någon försummelse legat bolaget till last i samband med medhjälparens fel. Någon motsvarande möjlighet kommer inte att finnas för de revisionsbolag som inte är registrerade. Med hänsyn härtill begränsar regeringen förslaget till att avse endast registrerade revisionsbolag.

Regeringen anser vidare att de personer som tillåts vara ägare i revisionsbolagen och som inte är godkända eller auktoriserade revisorer bör vara verksamma i det berörda bolaget.

Enligt revisorsdirektivet krävs endast majoritetsinflytande i fråga om ägande samt förvaltnings- och ledningsfunktioner i revisionsbolagen. Regeringen anser dock som angetts ovan att goda skäl talar för att de kvalificerade revisorernas inflytande bör grundas på en klar ägar- och ledningsdominans. Regeringen föreslår därför att huvudregeln skall vara att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet i ett registrerat revisionsbolag som drivs i aktiebolagsform skall ägas av auktoriserade eller godkända revisorer. Regeringen föreslår att tillsynsmyndigheten får medge undantag från regeln om ägande och röstetal. En majoritet av röstetalet måste dock alltid tillkomma godkända eller auktoriserade revisorer. Undantag får göras också från regeln om att verksamheten skall bedrivas i aktiebolagsform.

När det gäller förvaltnings- och ledningsorgan saknas skäl att frångå den princip för fördelning som valts för ägandet. Regeringen föreslår att enligt bolagsordningen minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören skall vara godkända eller auktoriserade revisorer. Tillsynsmyndigheten får göra undantag även från denna regel. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna måste dock alltid vara godkända eller auktoriserade revisorer.

Med hänsyn till att regeln kan komma att hämma styrelsens arbete i vissa fall föreslår regeringen att styrelsen ändå skall vara beslutför om en majoritet av de närvarande är godkända eller auktoriserade revisorer.

8.5.2 Registrerade revisionsbolag

Regeringens förslag: Auktorisation och godkännande av revisionsbolag upphör och ersätts med ett registreringsförfarande där bolag benämns "registrerat revisionsbolag".

I de fall det i lag eller annan författning ges möjlighet att i stället för auktoriserad eller godkänd revisor utse auktoriserat eller godkänt revisionsbolag skall registrerat revisionsbolag kunna utses. Om det i lag eller författning föreskrivs att auktoriserad revisor skall utses, skall den som utses som huvudansvarig i ett registrerat revisionsbolag uppfylla nämnda krav.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. PRV tillstyrker utredningens förslag men är tveksamt till om den föreslagna beteckningen "registrerat" revisionsbolag är lämplig. Man menar att oklarhet kan föreligga om bolag, som bedriver revisionsverksamhet och är registrerade i aktiebolagsregistret eller handelsregistret, är registrerade revisionsbolag i den meningen att de godkänts som sådana av tillsynsmyndigheten eller om de är registrerade i ett bolagsregister. PRV föreslår att registrerade revisionsbolag som ersätter nuvarande auktoriserade och godkända revisionsbolag betecknas kvalificerade revisionsbolag.

Skälen för regeringens förslag: I 1975 års aktiebolagslag infördes möjlighet att som revisor godta revisionsföretag. Bestämmelserna är utformade så att auktoriserat och godkänt revisionsbolag jämställs med auktoriserad respektive godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. För registrering i aktiebolagsregistret skall bolaget anmäla till registreringsmyndigheten vem som utsetts till huvudansvarig för revisionen.

Den nuvarande regleringen innebär i de fall ett auktoriserat revisionsbolag utses till revisor att den som utses till huvudansvarig också skall vara auktoriserad revisor. Detta gäller oavsett om det bolag som skall revideras är så stort att det formellt måste utse en auktoriserad revisor. Därmed saknar uppdelningen på auktoriserat och godkänt revisionsbolag egentligen egen betydelse. Huvudansvarig revisor bör enligt regeringens mening utses med utgångspunkt från det bolag som skall revideras och inte med utgångspunkt från om revisionsbolaget är godkänt eller auktoriserat. Regeringen föreslår därför att uppdelningen på auktoriserade och godkända revisionsbolag upphör och ersätts med ett registreringsförfarande. Ett sådant registrerat revisionsbolag bör betecknas "registrerat revisionsbolag".

8.6 Det disciplinära förfarandet m.m.

Regeringens förslag: En ny påföljd med beteckningen "erinran" införs. Tilldelas en revisor varning, får han om det föreligger särskilda skäl även åläggas att betala en straffavgift med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

Revisorsutredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Arbetsgruppens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har ingen erinran mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I revisorsutredningen har framförts att nuvarande disciplinregler innehåller för få alternativa slag av påföljder.

I vissa disciplinärenden finns det anledning att uttrycka att ett visst förfarande från revisorns sida är olämpligt, men inte så klandervärt ett det bör föranleda varning. Varning bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande.

Regeringen delar revisorsutredningens bedömning och föreslår därför att en ny påföljd införs och ges beteckningen "erinran". Erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och ha karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisors- eller revisionssed inte iakttagits i det aktuella fallet.

Enligt arbetsgruppen bör det vid meddelande av varning vara möjligt att också ålägga revisorn att betala en straffavgift. Enligt arbetsgruppen kan det i vissa fall te sig stötande att en revisor kan skaffa sig inkomster på ett sätt som uppenbart strider mot gällande revisorsregler eller att han på annat sätt gör sig skyldig till allvarliga överträdelser av reglerna samtidigt som grund för upphävande inte föreligger. Regeringen delar de framförda synpunkterna och föreslår därför att straffavgift införs som ny sanktion.

8.7 Lekmannarevisorer

Regeringen förslag: Lekmannarevisorernas roll och ställning i bolag, ekonomiska föreningar och stiftelser i förhållande till de godkända och auktoriserade revisorerna utreds ytterligare.

Utredningens förslag: Utredningen menar att s.k. lekmannarevisorer inte längre kan utses eftersom revision av bolags och vissa andra företags årsbokslut m.m., vilka närmare anges i årsbokslutsdirektivet och koncernredovisningsdirektivet, enligt revisorsdirektivet får utföras endast av godkända personer. Utredningen föreslår därför att den möjlighet som finns enligt aktiebolagslagen, kommunallagen m.fl. lagar att utse andra revisorer än auktoriserade och godkända slopas för associationer som regleras av gemenskapsrätten. Utredningen anvisar emellertid möjligheten att behålla funktionen men med en annan benämning än revisor.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remisinstanserna har inga synpunkter på förslaget. Kommerskollegium anser att frågan bör utredas ytterligare. Rikspolisstyrelsen har inga invändningar mot förslaget. Patent- och registreringsverket, Svenska Handelskammarförbundet, Stockholms och Lunds universitet, Sveriges Industriförbund, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorssamfundet SRS tillstyrker förslaget. Kommun- och Landstingsförbundet samt ett stort antal kommuner och landsting är starkt kritiska till förslaget och menar att frågan måste övervägas ytterligare.

Skälen för regeringens förslag: I bl.a. kommunala bolag och stiftelser är det vanligt med politiskt tillsatta s.k. lekmannarevisorer. Dessa revisorer kompletterar den revision som de godkända och auktoriserade revisorerna genomför. Normalt skrivs revisionsberättelsen under av

samtliga revisorer.

Regeringen anser att funktionen som lekmannarevisor, särskilt i kommunala bolag, är viktig och bör värnas. För närvarande saknas emellertid tillräckligt underlag för ett slutligt ställningstagande. Enligt regeringens mening bör ändamålet med den verksamhet som lekmannarevisorerna utövar kunna tillgodoses även i framtiden. Frågan om lekmannrevisorernas roll, ställning och ansvar behöver därför utredas ytterligare. Frågan bereds för närvarande i regeringskansliet och ett förslag kommer att presenteras under våren 1995.

9 Organisation m.m.

9.1 Ny myndighet för prövning och tillsyn av revisorer

Regeringens förslag: En ny myndighet med namnet Revisorsnämnden inrättas för den prövning och tillsyn som följer av den nya revisorslagstiftningen.

Vid nämnden skall finnas ett kansli för beredning av nämndens ärenden. Möjlighet skall finnas att delegera vissa ärenden till kansliet.

Arbetsgruppens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Arbetsgruppen föreslår dock att prövning och tillsyn inom Revisorsnämnden bör skötas av två olika organ nämligen en styrelse och en disciplinnämnd. Disciplinnämnden skall enbart avgöra disciplinärenden och styrelsen alla övriga frågor. Styrelsen skall ha ett övergripande ansvar för verksamheten.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna förordar en statlig myndighet för revisorsverksamheten. Flera förordar en självständig myndighet, bl.a. Länsrätten i Stockholm, Finansinspektionen och Riksskatteverket. Andra, däribland Kommerskollegium, Kammarrätten i Stockholm och Kammarkollegiet, anser att verksamheten kan inordnas i en redan befintlig myndighet.

Flera remissinstanser, bl.a. Länsrätten i Stockholm, Kommerskollegium, Riksskatteverket, Konkurrensverket, Patent- och registreringsverket och Kammarrätten i Stockholm, anser det olämpligt med två organ. De huvudsakliga argumenten mot en sådan ordning är att det kan leda till oklarheter när det gäller ansvars- och ledningsförhållanden, att det inte är lämpligt att skapa en domstolsliknande nämnd inom ramen för en myndighet och att förslaget innebär en onödigt komplicerad organisation. Man menar att en myndighetsprövning kombinerad med möjlighet till prövning i förvaltningsdomstol är tillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt.

Vissa remissinstanser, bl.a. Länsrätten i Stockholm, Kommerskollegium, Riksskatteverket, Konkurrensverket och Kammarrätten i Stockholm, anser det olämpligt att revisorerna deltar i beslutsprocessen. Dessa

menar att revisorerna, även om de är i minoritet, kan få ett betydande inflytande över nämndens beslut och att revisorernas medverkan kan minska förtroendet för nämndens verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Såsom angetts i avsnitt 8.1 ställer prövning och tillsyn på revisorsområdet särskilda krav på oberoende och integritet. Verksamheten bör på de skäl som angavs där bedrivas i statlig regi. Frågan är härefter om verksamheten i dess helhet eller i vissa delar skall inordnas i en annan statlig myndighet. Remissutfallet ger här en splittrad bild.

Inför ett ställningstagande om verksamheten bör inordnas i en annan statlig myndighet bör här något utvecklas vad som bör kännetecknа en tillsynsverksamhet enligt de nya reglerna. Skillnaderna mellan nuvarande ordning, att ha verksamheten inordnad i en annan myndighet jämfört med en fristående organisation, bör också enligt regeringens mening värderas.

Syftet med nyordningen på revisorsområdet är bl.a. att anpassa regelverket och organisationen av tillsynen enligt det nya regelverket till en ny mer internationell miljö. En modern tillsyn i ett europeiskt perspektiv ställer större och delvis nya krav på kompetens hos tillsynsorganet och kräver att tillsynen bedrivs med stor framförhållning, mer internationell utblick och mer aktivt än som varit möjligt hittills. Samtidigt gäller att revisorernas roll för företagandets villkor betonas allt mer genom högre politiska ambitioner i uppgiften att bevaka skattefusk och ekonomisk brottslighet i företagen. En effektiv revision och tillsyn på området får på detta sätt allt större betydelse för företagens möjligheter att konkurrera på lika villkor. Även utifrån dessa utgångspunkter krävs en mer aktiv tillsyn.

Revisorstillsynen har tidigare varit en del av Kommerskollegiums näringsrättsliga verksamhet och en av flera underenheter inom detta område. Eftersom myndighetens huvudsakliga verksamhet hör till det handelspolitiska området har detta inneburit att revisorsfrågorna inte haft en naturlig samhörighet med Kommerskollegiums övriga verksamhet. Samtidigt har myndigheten som helhet hört till Utrikesdepartementets handelsavdelning medan ansvaret för regelverket på revisorsområdet åvilar Näringsdepartementet.

Det är, på samma sätt som i nuvarande organisation, svårt att se direkta beröringspunkter mellan revisorsfrågorna och andra myndigheters frågor. Bristerna med ordningen att inordna verksamheten i en annan myndighet skulle alltså kvarstå om frågorna flyttas till någon annan myndighet än Kommerskollegium.

Regeringen har därför stannat för lösningen att verksamheten bör stå fri från annan statlig verksamhet och att en ny myndighet bör inrättas. Därmed markeras dessutom ytterligare verksamhetens betydelse för samhället och revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet och skattefusk. För en självständig organisation talar också principerna för finansiering av verksamheten (se avsnitt 9.2) av vilka följer att verksamheten kostnadsmässigt måste hållas skild från annan verksamhet.

Några remissinstanser har framhållit att det är olämpligt att revisorerna deltar i beslutsprocessen. Regeringen delar emellertid arbetsgruppens

synsätt att verksamhet av detta slag för att bli effektiv kräver ingående kunskaper om det praktiska revisorsarbetet. Revisorerna själva har också ett starkt intresse av att standarden hålls hög. Det är därför befogat att representanter för yrkeskåren bidrar med sina erfarenheter och kunskaper i myndighetens arbete. Detta måste emellertid ske på ett sätt som innebär att den statliga myndighetens självständighet och integritet inte kan sättas i fråga.

Den kompetens som behövs i Revisorsnämnden, t.ex. för att utfärda föreskrifter, avgöra utbildningsfrågor eller lägga fast praxis vad gäller villkoren för godkännande och auktorisation samt att avgöra disciplinärenden, är breda kunskaper om revisorernas verksamhet och om de krav som ställs och kan komma att ställas av andra intressenter. Vid handläggningen av ärenden är behovet stort av synpunkter från intresseorganisationer, myndigheter, finansanalytiker och andra. Det är enligt regeringens mening tillsynsorganisationens främsta uppgift att tillgodose det offentliga intresset av en revisorskår med hög standard. Det är viktigt att den nya tillsynsorganisationen åtnjuter förtroende från staten, allmänheten, näringslivet och revisorerna.

Regeringen menar att nämndformen med olika kompetenser under ledning av en oberoende ordförande är lämplig för denna typ av tillsynsverksamhet. Nämndformen är också lämplig på grund av verksamhetens begränsade omfattning. Till en nämnd knyts normalt ett kansli som bereder ärenden. Även kansliet bör i detta fall stå fritt från annan verksamhet. En förebild för den nu föreslagna organisatoriska lösningen finns t.ex. i Nämnden för offentlig upphandling (NOU) som är en självständig myndighet med uppgift att utöva tillsyn enligt lagen (1992:1528, omtryckt 1993:1468) om offentlig upphandling. I nämnden, som leds av en opartisk ordförande, finns intressenterna på området offentlig upphandling företrädda. NOU har också ett kansli.

Flera remissinstanser har kritiserat uppgiftsfördelningen på en styrelse och en disciplinnämnd. Som motiv för en uppdelning av organisationen i en styrelse och en disciplinnämnd har arbetsgruppen anfört att juridiska kunskaper med domarerfarenhet och goda revisionskunskaper är avgörande för handläggning av disciplinärenden, medan annan typ av kunskap är nödvändig vid mer principiella och övergripande frågor samt att disciplinförfarandet bör vara obundet i förhållande till andra delar av revisorsverksamheten.

De remissinstanser som är kritiska mot en sådan organisation har anfört bl.a. att en uppdelning i två organ kan leda till oklarheter när det gäller ansvars- och ledningsförhållanden, att det inte är lämpligt att skapa en domstolsliknande nämnd inom ramen för en statlig myndighet och att den föreslagna organisationen blir onödigt komplicerad.

Regeringen delar uppfattningen att den föreslagna lösningen är onödigt komplicerad och att kraven på en rättssäker hantering kan tillgodoses även utan en uppdelning. Vid Revisorsnämnden bör därför inte finnas någon särskild disciplinnämnd.

Revisorsverksamheten bör således enligt regeringens förslag skötas av en nämnd med en bred kollegial sammansättning till vilken knyts ett kansli. Med den lösning som nu föreslås behövs ingen särskild styrelse.

Revisorsnämnden skall svara för godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, ta initiativ till, utreda och avgöra disciplinärenden, anordna examina och prov, föra ett register över revisorer och revisionsbolag, lämna information och uppgifter i frågor om revisorstillsynen, följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag.

Revisorsnämnden föreslås bestå av en opartisk ordförande med domarerfarenhet och åtta andra ledamöter. Arbetsgruppen har föreslagit att minst två av ledamöterna skall vara revisorer och ha skiftande erfarenhet från verksamhet som berörs av revision. Regeringen anser att antalet revisorer bör begränsas till två. Av ledamöterna i nämnden bör en vara godkänd och en auktoriserad revisor. Övriga sex ledamöter bör vara personer med erfarenhet från näringsliv, universitet och verksamhet i myndigheter samt som finansanalytiker eller investerare. Det finns ingenting som hindrar att också revisorer som står utanför Svenska Revisorssamfundet SRS och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR blir ledamöter. För varje ledamot bör utses ersättare. Ledamöter och ersättare bör förordnas av regeringen enligt de regler som tilllämpas i statsförvaltningen.

Kansliorganisationen

Ett till Revisorsnämnden knutet kansli bör bereda ärenden som skall behandlas av Revisorsnämnden. Kansliet bör ledas av en kanslichef. Revisorsnämnden bör ha möjlighet att delegera vissa ärenden. Regeringen kommer att i instruktion för Revisorsnämnden ange de närmare förutsättningarna för delegering av beslut.

Rådgivande nämnd

Den framtida revisorstillsynen bör som tidigare sagts vila på ett kollegialt organ sammansatt på liknande sätt som den nuvarande rådgivande nämnden. Regeringen anser mot denna bakgrund att det inte finns något behov av en författningsreglerad rådgivande nämnd vid sidan av den föreslagna Revisorsnämnden. Det hindrar naturligtvis inte Revisorsnämnden att vid behov samråda med utomstående genom referensgrupper e.d.

9.2 Finansiering m.m.

Regeringens förslag: Revisorsnämndens verksamhet skall finansieras med avgifter. Ett nytt anslag D 4. Revisorsnämnden förs upp under tolfte huvudtiteln Näringsdepartementet i statsbudgeten.
För att hålla kostnaderna nere bör Revisorsnämnden ha lokaler i anslutning till en annan statlig myndighet, en s.k. värdmyndighet.

Arbetsgruppens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser förordar förslaget att den nya myndigheten förlägger sin verksamhet så att en annan myndighet blir s.k. värdmyndighet.

Skälen för regeringens förslag:

Revisorsnämnden

Revisorsenheten hos Kommerskollegium består av en chef och av tio heltidsarbetande tjänstemän. Regeringen bedömer att vissa rationaliseringar nås med förslaget till ny organisation. Trots detta kommer antalet anställda inte att minska. Regeringen uppskattar att det krävs nio handläggare och två sekreterare vid Revisorsnämndens kansli. Kansliet bör därutöver som tidigare nämnts ledas av en kanslichef.

Kanslichefen bör ha en bred kompetens i frågor som rör revisorernas verksamhet och regelverket. Verksamheten vid kansliet i övrigt kräver goda insikter i revisorernas verksamhet. Kunskaperna om revisorernas verksamhet måste finnas redan då handläggningen av ett ärende påbörjas. Handläggare bör således ha revisionskunskap och/eller juridiska kunskaper för att kunna tillämpa befintliga regler och handlägga ärendena rättssäkert. Den kompetensprofil som krävs i den nya myndigheten stämmer väl överens med de krav som gäller för den personal som i dag har hand om frågorna i Kommerskollegium. En allmän utgångspunkt bör därför vara att personalen hos Kommerskollegium kan övergå till den nya myndighetens kansli.

Regeringen anser att avgifter i fortsättningen helt skall finansiera kostnaderna för verksamheten.

Framtida registreringsavgifter bör tas ut i form av ansökningsavgift och en årlig avgift. Avgiften bör fastställas av regeringen. Genom att dela upp avgiften blir det lättare att anpassa avgiften till kostnadsutvecklingen hos tillsynsorganisationen. En lämplig storleksordning på avgiften synes kunna vara 2 000 kronor för varje ansökan och 1 200 kronor i årlig avgift.

Även om verksamheten vid Revisorsnämnden fullt ut finansieras med avgifter, är det angeläget att hålla kostnaderna nere. Den nya myndigheten bör därför ha lokaler i anslutning till en annan statlig myndighet, en s.k. värdmyndighet. På detta sätt kan kostnaderna för administration

hållas nere genom samordning av t.ex. administrativ service, städning, telefon m.m.

I konstruktionen med en myndighet som värd för en annan självständig verksamhet ligger att de båda myndigheternas respektive uppgifter skall hållas åtskilda. Därför blir den diskussion som under utredningsfasen förts om vilken myndighet som skulle ligga närmast till hands att ta hand om revisorsfrågorna nu av mindre betydelse. För den praktiska samordningen, och för ändamålet att regeringens mål- och resultatstyrning skall underlättas, är det lämpligt att båda myndigheterna sorterar under ett och samma departement. Revisorsfrågorna faller inom Näringsdepartementets ansvarsområde. Under Näringsdepartementet ligger också bl.a. Patent- och registreringsverket (PRV) som sedan länge svarar för administrativ service till Patentbesvärsrätten. PRV:s erfarenheter som värdmyndighet gör att verket framstår som väl lämpat att assistera den nya Revisorsnämnden. PRV har dessutom ansvar för frågor som liksom revisorsfrågorna till mycket stor del berör villkoren för företagandet. Eftersom utgångspunkten är att nämndens personal bör rekryteras bland dem som för närvarande arbetar med revisorsfrågorna hos Kommerskollegium, bör verksamheten förläggas till Stockholm. Bedömningen blir därför att Revisorsnämnden bör lokaliseras i anslutning till PRV i Stockholm.

Kommerskollegium

Kommerskollegiums särkostnader för revisorsverksamheten (i huvudsak personalkostnader) beräknas budgetåret 1994/95 uppgå till ca 3,5 miljoner kronor. Inkomster från ansökningsavgifter, för närvarande 4 200 kronor per ansökan, som skall täcka även gemensamma kostnader och som redovisas mot inkomsttitel på statsbudgeten uppgick till 4,9 miljoner kronor budgetåret 1993/94.

Regeringens förslag innebär att revisorsverksamheten förs från Kommerskollegium till den nya myndigheten, Revisorsnämnden, och att ett 1000-kronors anslag upprättas för nämnden. Avgifter i verksamheten har hittills redovisats mot inkomsttitel men avses från den 1 juli 1995 föras till verksamheten i den nya myndigheten. Till följd härav bör ett belopp motsvarande Kommerskollegiums kostnader för revisorsverksamheten omräknat till en 18-månadersperiod, 5 250 000 kronor, föras bort från tredje huvudtiteln, anslaget E 1. Kommerskollegium. Det anslag som föreslås för Kommerskollegium i budgetpropositionen inför budgetåret 1995/96 (prop. 1994/95:100, bil. 4) bör därför reduceras med detta belopp.

Genomförande

De föreslagna organisationsförändringarna kräver förberedelser av formell och praktisk natur så att en ny organisation kan bildas från den 1 juli 1995. Regeringen avser att tillsätta en särskild organisationskommitté för dessa uppgifter.

Regeringens förslag: Talan mot Revisorsnämndens beslut skall föras hos länsrätt. Länsrättens beslut överklagas hos kammarrätten. För att kammarrätten skall pröva ärendet krävs prövningstillstånd. Beslut om upphävande skall gälla omedelbart, om Revisorsnämnden bestämmer det. En möjlighet till dröjsmålstalan införs.

Arbetsgruppens förslag: Överensstämmer med regeringens med den skillnaden att Justitiekanslern enligt arbetsgruppens förslag skall ges möjlighet att överklaga besluten.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. Kommerskollegium och Svenska Revisorsamfundet SRS anser att kammarrätt även i fortsättningen bör vara första domstol på revisorsområdet. SRS avstyrker också att beslut om upphävande av auktorisation, godkännande och registrering skall gälla omedelbart. Länsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Kammarkollegiet, Kommerskollegium och Kammarrätten i Stockholm anser inte att arbetsgruppens förslag om att JK skall kunna överklaga besluten bör genomföras. Dessa menar att, om verksamheten förläggs till en myndighet, det finns andra instrument för att säkerställa det allmännas insyn.

Skälen för regeringens förslag:

Överklagande

Enligt revisorsförordningen kan Kommerskollegiums beslut normalt överklagas till Kammarrätten. Detta gäller dock inte beslut där kollegiet har medgett undantag från anställningsförbudet samt undantag från kraven på auktorisation och godkännande av revisionsbolag. Dessa beslut överklagas hos regeringen.

Framtida beslut om godkännande, auktorisation och registrering samt disciplinärenden kommer enligt regeringens förslag att fattas av Revisorsnämnden eller efter delegation av kanslichefen. Enligt regeringen bör dessa beslut liksom nu kunna överklagas till domstol. Detsamma bör gälla dispensärenden. Beslut angående examination eller särskild lämplighetsprövning skall inte kunna överklagas.

Justitiekanslern

Regeringen anser i likhet med de remissinstanser som är kritiska att möjlighet för JK att överklaga nämndens beslut ej bör införas. Förslaget att ge JK denna möjlighet hade sin bakgrund huvudsakligen i diskussionerna om en privaträttslig tillsyn. Med den av regeringen föreslagna ordningen att en självständig myndighet fattar beslut i berörda ärenden finns det inte skäl att ge staten, genom JK, rätt att överklaga.

Ärenden som överklagas skall normalt börja i första instans i domstol. Den grundläggande tanken bakom denna princip är att tyngdpunkten i rättsskipningen skall ligga på första instans (se prop. 1992/93:100 bil.3 och 1992/93:JuU24). Justitieutskottet har dock konstaterat att denna princip inte behöver gälla för alla typer av mål. Kammarrätten i Stockholm har i sitt remissyttrande över Revisorsutredningens betänkande angett att prövningen hos en central myndighet kan beräknas bli av kvalificerad art och att detta liksom intresset av att undvika en längre instanskedja i domstol än nödvändigt talar för kammarrätt som första domstol på revisorsområdet. Om prövningen skall ske i länsrätt, anser Kammarrätten att sammansättningen där bör förstärkas.

Enligt regeringens mening finns inte tillräckliga skäl att frångå principen om prövning i första instans. Talan mot beslut skall därför föras i länsrätt. Vid överklagande av länsrättens beslut till kammarrätt, skall överklagandet prövas endast om skäl till prövningstillstånd föreligger. Regeringen anser att länsrätten eller kammarrätten inte skall ha särskilda ledamöter i dessa mål. Föreligger behov av expertis, får sådan anlitas av domstolen som sakkunnig. Enligt generella regler kan, liksom för närvarande, kammarrättens beslut överklagas till Regeringsrätten.

Under budgetåret 1993/94 fullföljdes 25 ärenden till kammarrätten. Med den nya instansordningen kommer antalet ärenden till kammarrätten att minska. De ärenden som kommer att fullföljas till länsrätt torde komma att uppgå till ungefär samma antal ärenden per år som gällde för budgetåret 1993/94.

Beslut om upphävande

För närvarande gäller att beslut om upphävande av godkännande, auktorisation och registrering inte kan verkställas förrän de vinner laga kraft. En revisor kan således fortsätta en verksamhet genom att överklaga ett beslut. Regeringen föreslår därför att beslut om att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall kunna gå i omedelbar verkställighet. Motsvarande gäller för tillsynen av andra yrken, t.ex. advokater.

Vid överklagande till länsrätt och kammarrätt har dessa domstolar möjlighet att inhibera ett beslut om att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering (28 § förvaltningsprocesslagen).

Dröjsmålstalan

Enligt artikel 8 i utbildningsdirektivet skall en ansökan om att få utöva ett reglerat yrke avslutas så snabbt som möjligt. Resultatet skall meddelas sökanden med ett motiverat beslut senast fyra månader efter det att alla handlingar som gäller den berörda personen framlagts. Denne har rätt att få beslutet eller, om beslut inte fattas i rätt tid, saken prövad av en domstol eller nämnd i enlighet med vad landets lagar föreskriver.

Den i direktivet föreskrivna ordningen att ett uteblivet beslut i vissa fall

skall kunna föranleda domstolsprövning förekommer i flera andra EG-direktiv. När det gäller banker och kreditmarknadsbolag har regler införts som gör det möjligt att begära förklaring av kammarrätten om onödigt uppehållande (prop. 1992/93:89, bet. 1992/93NU9, rskr. 1992/93:109, SFS 1992:1613 och 1992:1610). Liknande regler har också nyligen införts när det gäller värdepappersrörelse (prop. 1994/95:50, bet. 1994/95:NU12, rskr. 1994/95:164). I betänkandet Domstolsprövning av förvaltningsärenden (SOU 1994:117) har Fri- och rättighetskommittén även behandlat frågan om dröjsmålstalan och föreslagit att det införs en möjlighet för den enskilde att begära domstols förklaring att ett förvaltningsärende onödigt uppehålls. Betänkandet remissbehandlas för närvarande och kommer att beredas i Justitiedepartementet. I avvaktan på resultatet av det beredningsarbetet är det lämpligast att välja samma lösning som valts för banker och kreditmarknadsbolag m.m.

Det kan inte vara ändamålsenligt att en förvaltningsdomstol skall överta en auktorisationsansökan i dess helhet och i myndighetens ställe göra en materiell prövning av alla föreliggande omständigheter. Det lämpligaste måste i stället vara att det finns en procedur som framtvingar att myndigheten verkligen gör en prövning och fattar ett uttryckligt beslut. Sökanden bör därför ha en rätt att begära domstolens förklaring att ärendet onödigt uppehålls. Domstolen skall således endast pröva om ärendet är färdigt för avgörande och om samtliga handlingar och uppgifter som behövs som underlag för beslutet har lämnats till myndigheten. Om domstolen finner att ärendet inte är färdigt för avgörande och detta förhållande inte kan läggas myndigheten till last, kan sökanden när som helst begära en ny förklaring om onödigt uppehållande. När domstolen har kommit fram till att ärendet är klart för avgörande har Revisorsnämnden en månad på sig att fatta beslut. Om beslut inte meddelas inom en månad skall det anses som om ansökan har avslagits. I denna situation tillämpas de generella reglerna om överklagande. Denna utväg kommer sannolikt inte att behöva tillgripas annat än i mycket sällsynta fall. Frågan om onödigt uppehållande bör prövas av kammarrätten.

11 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser m.m.

Regeringens förslag: Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 juli 1995. Den nya myndigheten inrättas från samma datum.

Den som godkänts eller auktoriserats före den 1 juli 1995 skall anses uppfylla kraven enligt de nya reglerna.

Den som avslutar sin revisorsutbildning för *godkännande* före den 1 januari 1997 får godkännas enligt äldre bestämmelser.

Den som avslutar sin revisorsutbildning för *godkännande* efter den 1 januari 1997 får fram till den 1 januari 2003 godkännas enligt äldre bestämmelser under förutsättning att han/hon genomgått viss kompletterande utbildning.

Den som avslutar sin revisorsutbildning för *auktorisation* före den 1 januari 2003 får auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inga synpunkter på förslaget eller tillstyrker förslaget. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Grossistförbundet Svensk Handel föreslår att de förslag som inte sammanhänger med anpassningen till EG:s åttonde bolagsdirektiv genomförs tidigare än övriga förslag. Lunds universitet och Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO anser att det behövs längre övergångstider.

Skälen för regeringens förslag: Sverige har i medlemskapsförhandlingarna med EU medgetts en anpassningstid för införande av revisorsdirektivets regler fram till den 1 januari 1997. Enligt regeringens mening bör därför övergångstiden för införande av de nya reglerna räknas från detta datum.

Godkända och auktoriserade enligt direktivet

Revisorsdirektivet lägger inga formella hinder i vägen för att anse samtliga i Sverige godkända och auktoriserade revisorer som godkända enligt direktivet. En lagligen utdelad rättighet till enskild skall inte tas tillbaka. Även om vissa äldre godkända revisorer torde ha en teoretisk utbildning som är betydligt kortare än vad som krävs enligt revisorsdirektivet bör detta i viss mån vara kompenserat av långvarig erfarenhet. När kompetenskraven höjs i en bransch ligger det i sakens natur att övergången måste ske på ganska lång sikt. Krav som spärrar ut vissa yrkesutövare medför också en från köparsynpunkt olämplig obalans mellan tillgång och efterfrågan på yrkesutövarnas tjänster. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att revisorsdirektivet skall tillämpas så att alla revisorer skall anses som godkända enligt direktivet om de godkänts eller auktoriserats enligt gällande ordning innan de lagar och andra författningar som behövs för att följa revisorsdirektivet träder i kraft den

1 juli 1995. Med stöd av ovanstående resonemang föreslår regeringen också att de revisorer som auktoriserats enligt gällande ordning innan de nya bestämmelserna träder i kraft skall anses som auktoriserade enligt de nya bestämmelserna.

Personer under utbildning m.m.

Enligt revisorsdirektivet får medlemsstaterna i sex år från den tidpunkt då de författningar som behövs för att följa direktivet skall börja tillämpas vidta övergångsåtgärder för att reglera förhållandena för sådana personer som vid nämnda tidpunkt är i färd med sin teoretiska eller praktiska utbildning, men som då utbildningen avslutas inte uppfyller de villkor som direktivet ställer upp. De nämnda personerna kan dock godkännas endast om de enligt behöriga myndigheters uppfattning är lämpliga utföra lagstadgad revision av i revisordirektivet angivna handlingar och har kvalifikationer likvärdiga med dem som krävs enligt direktivet.

De sex år som anges i direktivet utgör således inte en period under vilken medlemsstaten kan godkänna personer enligt den ordning som gällde innan de lagar och författningar som behövs för att följa direktivet har trätt i kraft. Däremot ges medlemsstaten under denna tid möjlighet att i den mån det är erforderligt genom påbyggnadskurser komplettera utbildningen för blivande revisorer så att de kommer att uppfylla de kvalifikationer som krävs enligt direktivet.

Det kan konstateras att nuvarande krav på teoretiska kunskaper vad avser utbildningen för godkända revisorer inte når upp till de krav som ställs enligt direktivet. För personer som är i färd med att utbilda sig till godkända revisorer måste därför vidtas övergångsåtgärder. Dessa åtgärder kan bestå i särskilda kurser som kompletterar de kunskaper som erhållits tidigare under utbildningen så att personerna erhåller de teoretiska kunskaper som krävs enligt direktivet. Praktikkravet för godkännande enligt gällande ordning på fem år bör dock anses uppfylla de krav som ställs enligt direktivet när det gäller förmågan att tillämpa de teoretiska kunskaperna i revisionsarbetet.

Det får ankomma på tillsynsmyndigheten att ange i vilken utsträckning den tvååriga teoretiska utbildningen för godkännande enligt gällande ordning behöver kompletteras för att revisorerna skall få kvalifikationer som är likvärdiga med dem som innehas av personer som är godkända enligt direktivets kvalifikationskrav. Den som har en teoriutbildning som uppfyller kraven enligt direktivet behöver givetvis inte komplettera sina teoretiska kunskaper.

För att personer som befinner sig under utbildning när de nya bestämmelserna träder i kraft skall ha tid och möjlighet att avsluta den utbildning de påbörjat föreslår regeringen att personer som genomgår sin revisorsutbildning och som inte uppfyller de kvalifikationskrav för godkännande som föreslås gälla när den nya lagen träder i kraft, får godkännas enligt äldre bestämmelser under en tid av sex år från den 1 januari 1997 under förutsättning att de har genomgått viss kompletterande teoretisk utbildning. Den kompletterande utbildningen skall syfta till att

ge den som godkänts under övergångstiden kvalifikationer likvärdiga med den som godkänts enligt de nya bestämmelserna. De personer som befinner sig under utbildning när de nya bestämmelserna träder i kraft men som avslutar sin utbildning före den 1 januari 1997 får dock godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser utan krav på kompletterande utbildning. För de personer som avslutar sin revisorsutbildning för auktorisation inom sex år från den 1 januari 1997 föreslår regeringen att dessa får auktoriseras enligt äldre bestämmelser utan krav på kompletterande utbildning.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om revisorer

1 §

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde och de olika frågor som regleras i lagen. Det är endast godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som omfattas av lagen. Enligt svensk rätt får lagstadgad revision även utföras av s.k. lekmannarevisorer. Dessa omfattas av vissa bestämmelser i annan lagstiftning, bl.a. i aktiebolagslagen när det gäller generella krav på revisorer, och är underkastade skadeståndsansvar (se 10 kap. 2 § första och andra styckena samt 15 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen). De står dock inte under någon tillsyn. Genom definitionen i 2 § framgår tydligt att lekmannarevisorer inte omfattas av lagen. Enligt Lagrådets mening bör det vara tillräckligt att bestämmelsen anger de huvudfrågor som lagen behandlar. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

2 §

Bestämmelsen upptar definitioner som genomgående används i de följande paragraferna och gör det möjligt att klart avgränsa vilka kategorier av revisorer och revisionsbolag som omfattas av lagen. Med den angivna definitionen av begreppet revisionsbolag kommer lagens bestämmelser inte att vara tillämpliga på alla bolag som drivs av revisorer utan endast på de handelsbolag och aktiebolag som har registrerats.

3 §

Enligt paragrafens *första stycke* är det Revisorsnämnden som är den myndighet som prövar frågor om godkännande, auktorisation och registrering. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Det anges också att Revisorsnämnden har att utveckla och främja god revisorssed. I begreppet god revisorssed ingår också god revisionssed. Lagrådet har påpekat att redovisningen av de åligganden som åvilar Revisorsnämnden bör göras så fullständig som möjligt och bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

I paragrafens *andra stycke* lämnas en upplysning om att regeringen meddelar närmare bestämmelser om Revisorsnämnden.

4 §

Paragrafen anger vilka krav som sökanden skall uppfylla för att bli godkänd revisor och motsvarar i huvudsak den nuvarande bestämmelsen i 15 § revisorsförordningen och 2 § i Revisorsutredningens förslag. Vissa

språkliga ändringar har gjorts och i tredje punkten har tillagts att den sökande inte får vara underkastad näringsförbud. Detta bör särskilt nämnas även om det i och för sig kan inläsas i det allmänna redbarhetskravet i femte punkten. Det allmänna redbarhetskravet är avsett att markera att prövningen skall ta sikte på frågan om den sökandens allmänna hederlighet, pålitlighet och integritet motsvarar de krav som bör ställas på en revisor. I kravet på redbarhet ligger också ett krav på redbarhet i ekonomiska angelägenheter. Förutom ekonomiska brott kan underlåten betalning eller annan misskötsel av ekonomiska åtaganden ge anledning till tvekan om en persons lämplighet som revisor. Det är dock endast vid upprepade betalningsförsummelser och allvarlig misskötsel som revisorns lämplighet kan ifrågasättas.

5 §

I paragrafen anges vilka krav som sökanden skall uppfylla för att bli auktoriserad revisor. Kraven är desamma som för att bli godkänd revisor med den skillnaden att det för auktorisation krävs att sökanden avlagt högre revisorsexamen. Bestämmelsen motsvarar i huvudsak 2 § revisorsförordningen och 15 § i Revisorsutredningens förslag.

6 - 7 §§

Dessa paragrafer motsvarar delvis 2 § fjärde stycket revisorsförordningen som infördes för att uppfylla Sveriges förpliktelser enligt EES-avtalet. I enlighet med utbildningsdirektivet jämställs en godkänd yrkesexamen i en annan EES-stat, som uppfyller EG:s krav enligt revisorsdirektivet, med den utbildning som fordras i Sverige för att bli auktoriserad revisor. Det krav på prövotid som nu gäller ersätts med ett lämplighetsprov. För att få avlägga ett sådant lämplighetsprov krävs att sökanden utan behörighetsbegränsning får utföra revision i sitt hemland. Om sökanden har en behörighetsbegränsning får lämplighetsprov avläggas endast för godkännande som revisor.

8 §

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak 14 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag.

9 - 11 §§

Paragraferna anger de krav som ett handelsbolag eller ett aktiebolag skall uppfylla för att kunna registreras som revisionsbolag. Bestämmelserna motsvaras i huvudsak av 18 och 19 §§ revisorsförordningen och 18 § i Revisorsutredningens förslag. Till skillnad från Revisorsutredningens förslag upptar 11 § första stycket 3 ingen regel om att de närvarande revisorerna skall representera en majoritet av ägandet, eftersom en styrelse kan ha ledamöter som inte äger aktier i bolaget. En sådan regel har således ingen bärighet för styrelsens beslutförhet. Bestämmelserna i

paragrafen har behandlats ytterligare i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.5.1).

12 §

Paragrafen motsvaras av 20 § revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag.

13 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar 4 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag.

I *andra stycket* anges att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. Detta kan t.ex. gälla föreskrifter om vad som krävs för att få avlägga revisorsexamen, vilka ämnesområden den teoretiska utbildningen skall omfatta och föreskrifter om revisorers och revisionsbolags verksamhet.

14 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar 5 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag. Endast språkliga ändringar har skett. I begreppet god revisorssed ingår som förut nämnts god revisionssed.

Andra stycket motsvarar i huvudsak 6 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag. Med gällande jävsbestämmelser avses de bestämmelser om jäv som kan finnas i annan lagstiftning. Bestämmelser om jäv för revisor finns t.ex. i 10 kap. 4 § aktiebolagslagen. Om det i annat fall föreligger någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall han avböja eller avsäga sig uppdraget. Till skillnad från den nuvarande bestämmelsen har det särskilt markerats att revisorn skall avsäga sig uppdraget om omständigheten uppkommer under löpande uppdrag.

Paragrafens *tredje stycke* motsvarar 7 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag.

I paragrafens *fjärde stycke* anges att bestämmelserna även skall tillämpas på revisionsbolag och detta motsvarar vad som gäller enligt 21 § revisorsförordningen och enligt Revisorsutredningens förslag.

15 §

Paragrafens *första stycke* innehåller det s.k. affärsverksamhetsförbudet och motsvaras i huvudsak av 10 § första stycket första meningen i Revisorsutredningens förslag.

I *andra stycket* har införts en möjlighet till förhandsbesked. En revisor eller ett revisionsbolag har möjlighet att av Revisorsnämnden få ett förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kraven enligt första stycket. Ett sådant förhandsbesked är bindande för Revisors-

nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget och kan överklagas. Förhandsbeskedet kan upphöra att gälla vid ändrade förutsättningar eller om det sker författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser. Bestämmelserna i paragrafen har behandlats ytterligare i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.4.2).

16 §

Paragrafen motsvarar i huvudsak 9 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag.

17 §

Paragrafen motsvarar i huvudsak 10 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag. I enlighet med vad Lagrådet föreslagit har i första stycket orden "juridisk person som Revisorsnämnden särskilt har godtagit" fått utgå eftersom dispensregeln i andra stycket torde vara tillräcklig.

18 §

Bestämmelsen motsvaras av 8 § revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag. Den som bryter mot bestämmelsen kan dömas för brott mot tystnadsplikt enligt 20 kap. 3 § brottsbalken.

19 §

Paragrafen motsvarar 11 § revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag. Endast språkliga ändringar har gjorts.

20 §

Paragrafen motsvaras delvis av 22 § tredje stycket revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag. Det har tillagts att revisorer och revisionsbolag också är skyldiga att låta Revisorsnämnden granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten.

21 §

Enligt paragrafen har en skattemyndighet skyldighet att underrätta Revisorsnämnden om myndigheten uppmärksammar någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett revisionsbolags verksamhet. Paragrafen motsvaras av 22 § andra stycket revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag.

22 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar i huvudsak 23 § första stycket revisorsförordningen och Revisorsutredningens förslag. Det har tillagts att godkännandet eller auktorisationen kan upphävas även för det fall att revisorn inte betalar föreskriven avgift.

I *andra stycket* har påföljden erinran införts i enlighet med Revisorsutredningens förslag. I övrigt motsvarar bestämmelsen i andra stycket 23 § andra stycket revisorsförordningen.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en regel om att revisorn skall underrättas och få tillfälle att yttra sig om det är aktuellt med upphävande, varning eller erinran. Varning eller erinran får vidare inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. Bestämmelsen återfinns i 23 § revisorsförordningen och i 23 a § i Revisorsutredningens förslag. Den särskilda bestämmelsen om underrättelse och att revisorn skall få tillfälle att yttra sig har tagits bort i tillsynsutredningens förslag med hänvisning till att detta är en procedurregel som framgår av förvaltningslagen (1986:223). Med hänsyn till att femårspreskriptionen räknas från den tidpunkt när revisorn fick underrättelse är det av vikt att i lagen om revisorer också nämna att revisorn skall underrättas och få tillfälle att yttra sig. Bestämmelsen är något annorlunda utformad än i förvaltningslagen.

Enligt *fjärde stycket* kan en revisor som tilldelas varning också åläggas att betala en straffavgift om det finns särskilda skäl. Denna påföljd har föreslagits av tillsynsutredningen och som skäl härför har anförts att det i vissa fall kan te sig stötande att en revisor kan skaffa sig inkomster på ett sätt som strider mot gällande revisorsregler samtidigt som grund för upphävande inte föreligger. I sådana fall skall det således vara möjligt att ålägga revisorn att betala en straffavgift. Vad som skall utgöra särskilda skäl får överlämnas till rättstillämpningen att avgöra.

23 §

Denna paragraf överensstämmer i huvudsak med 24 § första stycket revisorsförordningen och med Revisorsutredningens förslag. Vissa redaktionella ändringar har gjorts. Lagrådet har framhållit att de omständigheter som åsyftas i paragrafen är de som nämns i 4 - 7 §§ och att det i 8 § finns en dispensregel för den som är bosatt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I de fall omständigheten utgörs av bosättning utanför detta område men det finns förutsättningar för att meddela sådant tillstånd som avses i 8 § bör godkännandet eller auktorisationen givetvis inte upphävas. Efter förslag av Lagrådet har i förtydligande syfte ordet "upphävas" bytts ut mot "omprövas".

I paragrafens *första stycke* anges att bestämmelserna i 22 § också skall tillämpas för revisionsbolag. Bestämmelsen överensstämmer med vad som gäller enligt 23 § tredje stycket revisorsförordningen och enligt Revisorsutredningens förslag.

Paragrafens *andra stycke* motsvaras i huvudsak av 23 § tredje stycket och 24 § andra stycket revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag. Vissa redaktionella ändringar har gjorts. Beträffande vissa av de omständigheter som avses i bestämmelsen kan Revisorsnämnden om det finns särskilda skäl medge undantag enligt 10 eller 11 §. Om det finns förutsättningar för att meddela dispens bör registreringen inte upphävas. Lagrådet har av samma skäl som angetts i fråga om 23 § förordat att ordet "upphävas" ersätts av "omprövas" och bestämmelsen har utformats i enlighet härmed.

25 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att Revisorsnämnden vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 22 - 24 §§ får förordna att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registering skall gälla omedelbart. När beslut överklagas har domstolen möjlighet att förordna om inhibition i enlighet med 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Paragrafens *andra stycke* upptar en regel om att nämndens beslut om straffavgift verkställs, sedan det har vunnit laga kraft, som domstols dom. Lagrådet har framhållit att det uttryckligen bör framgå av lagtexten att beslut om straffavgift skall få verkställas först när det vunnit laga kraft. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

26 §

Paragrafens *första stycke* innehåller en regel om att Revisorsnämndens beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Eftersom Revisorsnämnden kommer att finnas i Stockholm kommer de beslut som överklagas att prövas av länsrätten i Stockholms län i enlighet med 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Att besluten överklagas till länsrätt är helt i linje med den princip som fastlagts i regeringens proposition Instansordningen m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna (prop. 1993/94:133, bet. 1993/94:JuU24, rskr. 1993/94:319). Där uttalas att den första domstolsprövningen i ett förvaltningsärende bör ske i länsrätt.

Enligt *andra stycket* får beslut som rör examination eller särskild lämplighetsprövning inte överklagas.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en regel om att prövningstillstånd krävs för att kammarrätten skall pröva talan. När det gäller frågan om prövningstillstånd skall krävas uttalas i propositionen om instansordningen att prövningstillstånd främst bör användas i de fall målet prövats av en förvaltningsmyndighet innan det prövats av länsrätt (prop.

1993/94:133 s. 34). De beslut det här är fråga om har prövats av en tillsynsmyndighet och systemet med prövningstillstånd i kammarrätt lämpar sig väl för dessa målgrupper. Enligt 34 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får kammarrätten i de fall det är särskilt föreskrivet pröva ett överklagande från länsrätten endast om kammarrätten har meddelat prövningstillstånd. Prövningstillstånd meddelas om det finns anledning att ändra länsrättens avgörande (ändringsdispens), om det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen att en överprövning görs (prejudikatdispens) eller om det annars finns synnerliga skäl att pröva talan (extraordinär dispens).

I *fjärde stycket* har det på förslag av Lagrådet intagits en bestämmelse om att förvaltningsdomstol får på motsvarande sätt som Revisorsnämnden förordna om omedelbar verkställighet.

27 §

Genom denna bestämmelse finns det en möjlighet för sökanden att begära förklaring av kammarrätten att ett ärende onödigt uppehålls. Underlåtenhet att meddela ett beslut skall således kunna bli föremål för domstolsprövning. Om Revisorsnämnden inte meddelat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, skall det anses som om ansökan har avslagits. Reglerna om överklagande kommer då att gälla. Bestämmelsen har gjorts tillämplig på alla slag av ansökningar även om utbildningsdirektivet endast kan sägas gälla ansökningar från andra stater än hemlandet. En liknande regel finns för närvarande i 25 a § revisorsförordningen. Bestämmelsen har behandlats ytterligare i den allmänna motiveringen (avsnitt 10, Dröjsmålstalan).

28 §

Paragrafen motsvaras av 30 § revisorsförordningen och av Revisorsutredningens förslag. Genom bestämmelsen ges ett visst skydd för beteckningarna godkänd revisor och auktoriserad revisor.

29 §

Paragrafen innehåller ett bemyndigande för regeringen eller Revisorsnämnden att meddela föreskrifter om avgifter.

30 §

I paragrafen lämnas en upplysning om att Revisorsnämnden för ett register över revisorer och revisionsbolag och att regeringen meddelar närmare föreskrifter om inrättandet av registret.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den nya lagen avses träda i kraft den 1 juli 1995, då lagen (1975:86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor skall upphöra att gälla. Den som är godkänd eller auktoriserad enligt äldre bestämmelser skall anses som godkänd eller auktoriserad enligt de nya bestämmelserna. Revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall anses som registrerat enligt de nya bestämmelserna. Särskilda regler gäller för dem som är under utbildning men som inte kommer att uppfylla de villkor som gäller för godkännande eller auktorisation när utbildningen avslutas. Dessa personer får under sex år räknat från den 1 januari 1997 godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser. För att få godkännas enligt äldre bestämmelser uppställs dock ett krav på kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller Revisorsnämnden närmare föreskriver. Den som avslutat sin revisorsutbildning före den 1 januari 1997 och inom samma tid ansöker om godkännande eller auktorisation får godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser utan krav på kompletterande utbildning. Eftersom det inte är praktiskt möjligt att redan den 1 juli 1995 anordna lämplighetsprov har det införts en möjlighet att under en övergångstid i stället tillämpa regler om prövotid för dem som har examen från annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. På förslag av Lagrådet har det uttryckligen angetts att ärenden enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer som inte har avgjorts vid ikraftträdandet skall av Kommerskollegium överlämnas till Revisorsnämnden för handläggning. Dessa ärenden skall prövas med tillämpning av nämnda förordning. Slutligen har det intagits en regel om att äldre bestämmelser gäller i fråga om överklagande av beslut som har meddelats av Kommerskollegium.

12.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

8 §

I paragrafen införs en ny punkt så att det tydligt framgår att kammarrätt är behörig att avge förklaring om att ett förvaltningsärende onödigt uppehålls. Se även avsnitt 10, Dröjsmålstalan.

17 a §

I paragrafen rättas en felaktig hänvisning. I samband därmed justeras paragrafen så att länsrätt, i likhet med vad som idag gäller för kammarrätt, kan fatta beslut som inte innefattar prövning av målet i sak utan att de särskilda ledamöterna deltar.

12.3 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

10 kap. 2 §

Ändringen i *tredje stycket* föranleds av att uppdelningen på auktoriserade och godkända revisionsbolag upphör. Till revisor kan i stället utses ett registrerat revisionsbolag. Genom en hänvisning till 12 § lagen om revisorer erinras om att bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i den lagen.

10 kap. 5 §

Paragrafens *tredje stycke* har ändrats på så sätt att en revisor vars uppdrag upphör i förtid skall anmäla detta till Patent- och registreringsverket för registrering. Det har vidare tillagts att Patent- och registreringsverket skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.

I ett nytt *femte stycke* har en motsvarande anmälningsskyldighet införts för den revisor vars uppdrag, som gäller tills vidare, upphör vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie bolagsstämma.

10 kap. 10 §

I paragrafen har tillagts att om en sådan anmälan har gjorts som avses i 10 kap. 5 § tredje eller femte stycket så skall den tillträdande revisorn till revisisonsberättelsen foga en avskrift av anmälningen.

Bestämmelserna har behandlats ytterligare i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.4.1).

12.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

4 kap. 2, 5 och 10 §§

I paragraferna har motsvarande ändringar gjorts som i förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385). Bestämmelserna har behandlats i författningskommentaren till ändringarna i aktiebolagslagen (avsnitt 12.3).

12.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.

4 §

Ändringen föranleds av att frågor om godkännande och auktorisation av revisorer enligt förslaget till lag om revisorer skall handläggas av Revisorsnämnden.
I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att talan mot en godkänd eller auktoriserad revisor endast får väckas efter hörande av Revisorsnämnden.

12.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

8 kap. 3, 8 och 13 §§

I paragraferna har motsvarande ändringar gjorts som i förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385). Bestämmelserna har behandlats i författningskommentaren till ändringarna i aktiebolagslagen (avsnitt 12.3).

12.7 Övriga förslag till ändringar

Ändringarna föranleds av att uppdelningen på auktoriserade och godkända revisionsbolag upphör. När det gäller förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100) har Lagrådet framhållit att bestämmelsen om ikraftträdande bör kompletteras med en övergångsbestämmelse främst med tanke på ärenden som rör revisionsbolag enligt äldre regler. I annat fall lämnas uppgifter i sådana ärenden utan sekretesskydd. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

I förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713) har i 10 kap. 4 § tredje stycket Kommerskollegium bytts ut mot den myndighet som regeringen bestämmer när det gäller möjligheten att förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad.

Sammanfattning av betänkandet SOU 1993:69

Uppdraget

EG-anpassning

I betänkandet lämnar utredningen förslag på den författningsreglering som med anledning av EES-avtalet och Sveriges närmande till EG i fortsättningen krävs när det gäller sådana revisorer som har särskild kompetens att utföra lagstadgad revision, dvs. av Kommerskollegium auktoriserade och godkända revisorer. Förslagen avser den reglering som behövs för att uppfylla de villkor m.m. som ställs i EG:s åttonde bolagsdirektiv, det s.k. revisorsdirektivet. I detta direktiv föreskrivs vissa villkor i fråga om de kvalifikationer som minst måste uppfyllas av de personer, fysiska personer och revisionsbolag, som skall få utföra lagstadgad revision om sådan revision föreskrivs i EG-rätten. För svenskt vidkommande omfattas aktiebolag och vissa handels- och kommanditbolag. Andra associationsformer omfattas inte. För fysiska personer ställs särskilda krav på den teoretiska och praktiska utbildningens innehåll och nivå. För revisionsbolag ställs bl.a. krav på att ägare och ledning i dessa bolag - som inte uppfyller kraven för att få godkännas som revisorer - inte skall kunna ingripa i revisionsarbetet.

Andra frågor

Införlivandet av revisorsdirektivets bestämmelser kräver att även andra frågor än kompetensfrågor behandlas, nämligen om den nuvarande uppdelningen av de kvalificerade revisorerna i två kategorier, auktoriserade och godkända revisorer kan och/eller bör behållas och om det för de små bolagen finns behov av en särskild revisorskategori utan sådan minimikompetens som sägs i revisorsdirektivet. En annan central fråga som utredningen behandlar är vilka utbildningsvägar som skall stå öppna för den som i framtiden önskar utbilda sig till revisor, enbart den nuvarande akademiska utbildningsvägen eller ytterligare en väg som är mer yrkesinriktad.

Utöver nu nämnda frågor behandlas även frågan om vilka krav som bör och får ställas för att godkänna en person som erhållit sin revisorskompetens i någon annan stat inom EES-området att utöva revisorsyrket i Sverige och om förfarandet med s.k. lekmannarevisorer kan behållas med hänsyn till de kvalifikationskrav som direktivet ställer.

Andra frågor som behandlas i betänkandet och som inte har sin grund i de anpassningar som måste göras till revisorsdirektivet är frågor som rör revisorernas oberoende ställning. En sådan fråga är vilka ytterligare åtgärder som kan vidtas för att stärka en för företagsledningen obekväm revisors ställning i samband med entledigande vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie bolagsstämma. En annan fråga är om det går att tydligare än nu i författning ange gränsen för hur ekonomiskt beroende en revisor får bli av en viss klient och likaså om gränserna för vad en

revisor får syssla med kan göras tydligare.

Utredningen tar även upp frågan om den nuvarande uppdelningen i auktoriserade och godkända revisionsbolag bör behållas samt om andra personer än revisorer bör få ingå i ägar- och ledningskretsen i vissa revisionsbolag.

Ytterligare en fråga som behandlas i betänkandet och som inte föranleds av revisorsdirektivet är hur det framtida auktorisations- och tillsynsförfarandet skall administreras, statlig administration eller privatisering.

En eller två kategorier revisorer

Motiv för att reglera marknaden för externa revisorstjänster

Den nuvarande ordningen bygger på principen att sådana verksamheter som är skyldiga att lämna en offentlig årsredovisning också är skyldiga att låta sig revideras av en eller flera externa revisorer. Ju betydelsefullare verksamheten anses vara ur enskild och allmän synpunkt desto större krav på formell kompetens har lagstiftaren ställt på den person som skall utföra revisionen. De kriterier som brukas för att ange en verksamhets betydelse ur enskild och allmän synpunkt är följande: tillgångarnas nettovärde, antalet anställda och om bolaget vänder sig till allmänheten för sin kapitalanskaffning (jfr 10 kap. 3 § ABL). Visst slag av verksamhet, t.ex. bankrörelse, anses i sig så betydelsefull att den oavsett nu nämnda kriterier fordrar särskild kompetens hos den som skall utföra revisionen. För verksamheter med mera begränsad omfattning ställs inte regelmässigt krav på särskild kompetens hos den som skall utföra revisionen. För verksamheten som drivs i aktiebolagsform krävs dock, oavsett verksamhetens omfattning, alltid kvalificerad revision. När det gäller aktiebolagen kan konstateras att enligt en sedan länge etablerad uppfattning utövas revisorernas kontroll av företagens offentliga årsredovisningar m.m. inte bara i aktieägarnas intressen. Revisorerna skall också övervaka att sådana regler följs som avser att skydda andra intressen, t.ex. minioritets intressen, anställda, fordringsägagare, aktieköpare och det allmänna.

Två revisorskategorier

Utredningen föreslår att det nuvarande systemet med två kategorier revisorer behålls. För godkännande föreslås den miniminivå som föreskrivs i revisorsdirektivet, nämligen tre års teoretisk utbildning på universitetsnivå (kandidatexamen med ekonomisk inriktning) och minst tre års praktisk utbildning. Detta innebär att tiden för den teoretiska utbildningen höjs från två till tre år och tiden för den praktiska utbildningen sänks från fem till tre år. Vid en jämförelse med den nuvarande utbildningstiden för godkännande innebär förslaget en sänkning från sju år till sex år. Härigenom undviks att dra på de små företagen andra kostnader för revisionen än sådana som nödvändigtvis föranleds av revisorsdirektivet.

För auktorisation föreslås fyra års teoretisk utbildning på universitetsnivå (magisterexamen med ekonomisk inriktning) och minst fem års praktisk utbildning, varav minst två år skall avse stora eller eljest svårreviderade företag. Förslaget innebär en förlängning av utbildningstiden från nuvarande åtta och ett halvt år till nio år.

Obligatorisk medverkan av auktoriserad revisor i vissa fall bibehålls

I gällande rätt finns ett flertal bestämmelser för olika företagsformer som föreskriver obligatorisk medverkan av godkänd eller auktoriserade revisor och i vissa fall ett särskilt krav på att en revisor skall vara auktoriserad. Utredningen föreslår inte någon ändring i denna del. Eftersom de auktoriserade revisorernas utbildning föreslås öka och bli inriktade på stora och svårreviderade företag har utredningen pekat på möjligheten att höja den gräns över vilken medverkan av auktoriserade revisor skall vara obligatorisk. Utredningen nämner därvid gränsen i artikel 27 i fjärde bolagsdirektivet (årsbokslutsdirektivet).

Utbildning

Utbildning för godkännande av revisor

Den akademiska vägen

Som förutsättning för att kvalificera sig för godkännande som revisor enligt utredningens huvudförslag fordras att sökanden har avlagt en kandidatexamen med ekonomisk inriktning eller genomgått annan likvärdig teoretisk utbildning (på universitetsnivå) och genomgått tre års praktisk utbildning under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor samt därefter avlagt en särskild yrkesexamen där sökandens praktiska förmåga att tillämpa de teoretiska kunskaperna prövats. Den teoretiska utbildningen föreslås innehålla en gemensam kärna av ämnesområden kring vilken olika utbildningsprofiler skall kunna byggas i syfte att såväl bredda som fördjupa den teoretiska utbildningsbasen för blivande revisorer. I den praktiska utbildningen skall ingå både revision av årsbokslut och koncernbokslut eller av liknande redovisningshandlingar. Genom kravet på kandidiatexamen säkerställs att den som godkänns har en hög nivå när det gäller teoretiska kunskaper. Syftet med den avslutande yrkesexaminationen är att den skall utgöra kontroll av att den som godkänns också har en hög nivå när det gäller förmågan att praktiskt tillämpa de kunskaper som behövs för att utföra revision. Det organ som godkänner och auktoriserar revisorer skall ha hand om den särskilda yrkesexaminationen. De teoretiska kunskaperna skall enligt förslaget inte prövas i denna examen efterom en motsvarande prövning redan har ägt rum vid universitetet eller högskolan.

Som ett alternativ till den akademiska utbildningsvägen föreslår utredningen att en möjlighet att godkännas som revisor öppnas även för den som har en lång praktisk yrkeserfarenhet av revisionsarbete som gett möjlighet att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena men som saknar akademisk utbildning, dvs. kandidatexamen med ekonomisk inriktning eller annan likvärdig teoretisk utbildning. När det gäller kravet på yrkeserfarenhet föreslår utredningen att minst sju års yrkesverksamhet skall fordras samt därutöver minst tre års praktisk utbildning under handledning av godkänd eller auktoriserad revisor. Revisorsdirektivet ställer i princip samma krav på teoretiska kunskaper på den som går den yrkesinriktade vägen som på den som går den akademiska vägen. Den som går den yrkesinriktade vägen behöver dock inte visa upp akademiska betyg utan kan skaffa sig de teoretiska kunskaperna under sitt yrkesarbete t.ex. genom att gå kurser e.d. Tillsynsorganet måste dock kontrollera att kandidaten har de erforderliga teoretiska kunskaperna, vilket kan ske genom att denne visar upp t.ex. tentamensresultat.

Utbildning för auktorisation som revisor

Utbildningen för auktorisation skall kunna ske antingen i ett enda steg eller som påbyggnad på en examen som godkänd revisor. Oavsett vad måste den teoretiska utbildningen resultera i en magisterexamen med ekonomisk inriktning. Den praktiska utbildningen skall under minst tre år uppfylla de villkor som ställs för godkännande som revisor. De ytterligare två årens utbildning bör till övervägande del inriktas på extern revision av stora företag under en auktoriserad revisors handledning.

Efter det att den teoretiska och praktiska utbildningen är avslutad skall sökanden avlägga en särskild yrkesexamen, som anordnas av tillsynsmyndigheten. En sådan examen skall avläggas oavsett om sökanden tidigare har avlagt motsvarande examen för godkännande som revisor. I examinationen skall sökandens förmåga att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna för revision av stora och svårreviderade företag prövas. Om sökanden saknar examen för godkänd revisor skall examninationen omfatta även kraven för godkännande.

En särskild kår av revisorer utan kompetens enligt revisorsdirektivet

Genom artiklarna 20-22 i revisorsdirektivet ges möjlighet att under vissa förutsättningar särskilt godkänna fysiska personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att utföra lagstadgad revision trots att de inte uppfyller den kvalifikationsnivå som föreskrivs i direktivet. Som villkor för sådant godkännande gäller dock att deras behörighet att utföra revision begränsas till små bolag, i huvudsak sådana bolag som enligt det fjärde bolagsdirektivet får undantas från revisionsplikt. Artiklarna kom till på begäran av Danmark för att tillgodose de där registrerde revisorernas behov av att även fortsättningsvis kunna utföra revision. De

registrerade revisorerna i Danmark och de godkända revisorerna i Sverige kan sägas vara jämförbara. I Danmark har artiklarna i direktivet inte utnyttjats.

Utredningen anser att artiklarna inte heller bör utnyttjas av Sverige för att införa en sådan kategori revisorer. Skälen härför är två. Det första är att det är oklart om en senare samordning av den lagstadgade revisionen medför att en sådan kategori får betydelse endast under en begränsad tid. Det andra är att inte något annat EG-land utnyttjat möjligheten att införa en sådan revisorskategori.

Lekmannarevisorer

Årsbokslutsdirektivet i förening med revisorsdirektivet ger inte något utrymme för att tillåta andra personer än sådana som uppfyller villkoren för att godkännas enligt revisorsdirektivet att utföra lagstadgad revision i de fall gemenskapsrätten föreskriver sådan revision. Utredningen föreslår därför att den nuvarande möjligheten att utse andra revisorer än sådana som inte uppfyller revisorsdirektivets kvalifikationsvillkor när det gäller associationer som omfattas av gemenskapsrätten upphör.

Utländska revisorer i Sverige

EES-revisorer och nordiska revisorer

Genom ändringar i revisorsförordningen hösten 1992 (SFS 1992:1222) har bl.a. införts ändrade krav i fråga om examensbevis som är utfärdade i ett annat EES-land. Ändringen, som träder i kraft den dag regeringen bestämmer, innebär att en statligt organiserad eller godkänd yrkesexamen i stat inom EES-området, om examen är jämförbar med slutexamen från ett universitet och i den staten uppfyller uppställda krav för godkännande att utföra lagstadgad revision, jämställs med den utbildning - såväl teoretisk som praktisk - som fordras i Sverige för att auktoriseras som revisor. Härutöver måste EES-revisorn genomgå en prövotid av högst tre år hos auktoriserad revisor innan han får auktoriseras. Utredningen föreslår inte någon omedelbar ändring av denna regel, men anser att prövotid bör ersättas av lämplighetsprov skall enligt utredningen tillämpas även på revisorer från de nordiska länderna. Utredningen föreslår vidare att som villkor för att få avlägga lämplighetsprov för auktorisation bör ställas att sökanden utan behörighetsbegränsning får utföra sådan revision i sitt hemland. Om sökanden har någon sådan begränsning får vederbörande endast avlägga lämplighetsprov för godkännande som revisor. Lämplighetsprovets syfte är att konstatera om en person, som har rätt att utföra lagstadgad revision i ett annat EES-land, har sådana kunskaper i svensk rätt som är nödvändiga för att kunna utföra lagstadgad revision i Sverige antingen som godkänd revisor eller som auktoriserad revisor.

Tillsyn

Statlig verksamhet eller självreglering

För auktorisation, godkännande och tillsyn av revisorer svarar för närvarande Kommerskollegium som tillsynsmyndighet. Utredningen har i enlighet med sina direktiv prövat frågan om auktorisation och tillsyn av revisorer helt eller delvis kan administreras av någon annan myndighet eller organ än Kommerskollegium. Denna prövning har i huvudsak omfattat ett antal andra statliga verk nämligen Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Finansinspektionen, Patent- och registreringsverket (PRV) och Kommerskollegium samt några privata alternativ innefattande medverkan av revisorernas organisationer Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorssambundet (SRS). Ett tungt vägande skäl mot en helt privat lösning är att SRS motsätter sig en sådan, främst på den grunden att den inte säkerställer ett tillräckligt externt inflytande och torde förutsätta obligatoriskt medlemsskap i någon av revisorsorganisationerna. Från FAR:s sida har framförts alternativet samverkan i stiftelseform mellan FAR, SRS och staten. Även mot en sådan lösning har SRS riktat vissa invändningar. Utredningen har på de nu angivna och vissa andra skäl inte funnit det meningsfullt att föreslå en privat eller delvis privat lösning. Utredningen har kommit fram till att PRV och Kammarkollegium kan sägas vara ungefär lika lämpliga. I valet mellan dem har utredningen förordat Kammarkollegium om lokalisering i Sundsvall är det alternativ PRV kan erbjuda och i annat fall PRV.

Det disciplinära förfarandet och disciplinpåföljder

Under utredningsarbetet har företrädare för de båda revisorsorganisationerna anfört viss misstro mot den inkvisitoriska processordningen som kännetecknar det disciplinära förfarandet hos tillsynsmyndigheten. Detta har föranlett utredaren att föreslå att den i det nuvarande förfarandet redan befintliga rådgivande nämnden skall få en förstärkt ställning.

Under utredningsarbetet har vidare framkommit den uppfattningen att de olika slag av påföljder som för närvarande står till buds, nämligen upphävande av auktorisation eller godkännande samt varning, inte ger utrymme för tillräckligt nyanserade reaktioner på olika beteenden. Med anledning härav föreslår utredningen att en ny påföljd kallad erinran tillförs påföljdssystemet.

Oberoendefrågor

Entledigande av revisor

I 10 kap. 5 och 10 §§ ABL finns bestämmelser som syftar till att stärka en för bolaget obekväm revisors oberoende ställning. Enligt dessa bestämmelser skall en revisor, vars uppdrag upphör i förtid, genast anmäla detta till länsstyrelsen och i anmälan lämna en redogörelse för iakttagel-

serna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattar. En avskrift av anmälan skall även sändas till PRV. I syfte att öka anmälningens tillgänglighet för aktieägare föreslår utredningen att en avskrift av anmälan skall biläggas den tillkommande revisorns revisionsberättelse. Den bör ankomma på den tillträdande revisorn att ta in den avgående revisorns anmälan. utredningen föreslår vidare att en motsvarande anmälningsskyldighet skall gälla även i de fall revisorns uppdrag gäller för obestämd tid och uppdraget upphör vid annan tidpunkt än vid ordinarie bolagsstämma, där revisorsval skall ske.

Revisorns beroende av en viss klient

Utredningen har bl.a. mot bakgrund av de förslag som framförts i samband med arbete inom EG med det femte bolagsdirektivet, det s.k. strukturdirektivet, övervägt att införa regel som på ett tydligare sätt än nuvarande bestämmelser i 5 och 6 §§ RevF fäster tillsynsmyndighetens och revisorernas uppmärksamhet på arvodesproblematiken. Utredningen har emellertid mot bakgrund av de tillämpningsproblem som en beloppseller procentgräns ger upphov till stannat för att inte alls lämna något förslag rörande frågan om revisorernas beroende av en viss klient på grund av att arvodet från klienten representerar en stor del av revisorns inkomst.

Vad får en revisor syssla med

Enligt 10 § RevF får en auktoriserad eller godkänd revisor inte driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Bestämmelsen som vanligtvis benämns affärsverksamhetsförbudet har i flera sammanhang kritiserats för att vara otydlig och ge upphov till tolkningsproblem. Kritiken har bl.a. gett svårigheter att dra en klar gräns på ena sidan mellan begreppen "revisionsverksamhet" och "annan affärsverksamhet" och på andra sidan mellan begreppen "affärsverksamhet" och "övrig verksamhet". Svårigheter har även förekommit när det gällt att bestämma innebörden i uttrycken "driva" och "delta i ledningen". Utredningen föreslår att bestämmelsen i 10 § RevF ändras så att den så nära som möjligt uttrycker sitt syfte, dvs. att en revisor inte får utöva sådan verksamhet som kan rubba förtroendet för honom. Enligt utredningen bör regeln uttryckas så att det tydligt framgår av den att en revisor inte får utöva någon verksamhet som kan rubba förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet som fristående revisor. Bestämmelsen bör gälla oavsett om det är fråga om en enskild revisor eller ett revisionsbolag. Den nya lydelsen bedöms inte ändra de gränser praxis redan stakat ut när det gäller affärsverksamhetsförbudet annat än i de fall någon risk för oberoenderubbning inte kan anses föreligga. Utredningen anser inte att det finns skäl för att samtidigt införa en regel som ger tillsynsmyndigheten befogenhet att förbjuda en viss verksamhet som myndigheten bedömer som olämplig, utan anser att det vanliga disciplinära förfarandet med upphävande och varning som påföljder vid regelbrott såvitt nu kan

bedömas framstår som tillräckligt.

Revisionsbolag

Registrerade revisionsbolag i stället för auktoriserade och godkända

Utredningen föreslår att uppdelningen på auktoriserade och godkända revisionsbolag upphör och i stället ersätts med ett motsvarande registreringsförfarande. Ett sådant registrerat revisionsbolag bör betecknas "registrerat" revisionsbolag. I de fall det i lag eller annan författning ges möjlighet att i stället för auktoriserad eller godkänd revisor utse auktoriserat eller godkänt revisionsbolag skall registrerat revisionsbolag enligt utredningens förslag kunna utses.

Icke-revisorer som ägare i revisionsbolag

Revisorsdirektivets bestämmelser tillåter andra ägare än revisorer i revisionsbolagen. Som förutsättning gäller dock att dessa personers ägande och inflytande på de personer som för ett sådant bolags räkning utför lagstadgad revision. Utredningen föreslår att i revisionsbolag som drivs som aktiebolag skall tillåtas andra ägare än godkända eller auktoriserade revisorer. Ägandet och röstetalet för dessa personer bör dock begränsas till 25 procent. Huvudregeln blir således att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet i ett sådant revisionsbolag skall ägas av godkända eller auktoriserade revisorer, dvs. en klar ägar- och ledningsdominans för revisorerna.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser m.m.

Genom EES-avtalet har Sverige medgivits anstånd med att vidta de åtgärder som behövs för att följa direktivet. Härutöver medger en särskild bestämmelse i direktivet att (medlems)staten får föreskriva att bestämmelserna inte skall tillämpas förrän ytterligare två år har förflutit. Utredningen föreslår att Sverige skall utnyttja de möjligheter till respit som nu nämnda bestämmelser ger. De förslag som utredningen i övrigt lämnar och som inte beror på anpassning till revisorsdirektivet föreslås träda i kraft så att de börjar tillämpas samtidigt med anpassningsförslagen.

Den som är auktoriserad eller godkänd revisor när anpassningarna till revisorsdirektivet börjar tilllämpas skall även därefter anses som auktoriserad respektive godkänd revisor. En motsvarande övergångsordning föreslås även för auktoriserade och godkända revisionsbolag. Eftersom utredningen samtidigt föreslår att den nuvarande uppdelningen av bolagen i auktoriserade och godkända revisionsbolag skall upphöra och ersättas med ett motsvarande registreringsförfarnade, får dessa bolag enligt utredningens förslag beteckningen "registrerat revisionsbolag".

Personer som är i färd med sin revisorsutbildning och som inte kommer att uppfylla de kvalikfikationskrav för godkännande som föreslås gälla efter anpassningen till revisorsdirektivet när utbildningen avslutas,

föreslås under en tid av sex år från den dag de nya bestämmelserna har trätt i kraft få godkännas enligt äldre bestämmelser under förutsättning att han eller hon har genomgått viss kompletterande teoretisk utbildning. Den kompletterande utbildningen syftar till att ge den som godkänns under övergångsperioden kvalifikationer likvärdiga med den som godkänns enligt de nya bestämmelserna. För personer som under motsvarande period avslutar sin revisorsutbildning för auktorisation föreslår utredningen att dessa får auktoriseras enligt äldre bestämmelser utan krav på kompletterande utbildning.

Remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Revisorerna och EG (SOU 1993:69)

Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Kommerskollegium, Statskontoret, Finansinspektionen, Riksskatteverket, Bokföringsnämnden, Statens skolverk, Närings- och teknikutvecklingsverket NUTEK, Konkurrensverket, Patent- och registreringsverket, Kammarkollegiet, Hovrätten för Västra Sverige, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Statsåklagarmyndigheten för speciella mål, Svenska Handelskammarförbundet, Skattemyndigheten i Stockholms län, Skattemyndigheten i Malmöhus län, Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län, Skattemyndigheten i Norrbottens län, Kronofogdemyndigheten i Stockholms län, Kronofogdemyndigheten i Uppsala län, Kronofogdemyndigheten i Göteborgs och Bohus län, Universitetet i Stockholm, Universitet i Lund, Handelshögskolan i Stockholm, Aktiebolagskommittén (Ju-dep), Redovisningskommittén (Ju-dep), Sveriges Industriförbund, Grossitsförbundet Svensk Handel, Sveriges Köpmannaförbund, Tjänsteförbundet, Företagarnas riksorganisation, Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorssamfundet, Sveriges Redovisningskonsluters Förbund, Sveriges Försäkringsförbund, Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen i Sverige LO, Handelsanställdas Förbund, Handelstjänstemannaförbundet HTF, Svenska Arbetsgivarföreningen SAF, Handelns och Tjänsteföretagens Arbetsgivarorganisation HAO, Föreningsbanken AB, Sparbanken Sverige AB, Svenska Bankföreningen, Ackordscentralen Stockholm AB, Aktiespararna - Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Landstingsförbundet, Svenska Kommunförbundet, Stockholms stad, Göteborgs kommun, Norrköpings kommun, Malmö kommun, Umeå kommun, Stockholms läns landsting, Malmöhus läns landsting, Jämtlands läns landsting, Stockholms fondbörs, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Malmöhus län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, KOMREV AB, Riksrevisionsverket, Intern Revisorernas Förening, Företagsekonomiska institutet, Uppsala universitet, Lantbrukarnas riksförbund, HSB Riksförbund.

Arbetsgruppen har från början haft i uppdrag att utreda och närmare ange hur ett privat system för godkännande, auktorisation och tillsyn i övrigt över revisorer kan bildas och byggas upp samt hur det nya organet bör vara sammansatt. Regeringen har därefter till gruppen överlämnat en riksdagsskrivelse, varav framgår att riksdagen uttalat sig för att tillsynen skall bli kvar i statlig regi och att det ankommer på regeringen att bedöma vilken statlig myndighet som är bäst lämpad. *Bakgrunden* till utredningen är att Kommerskollegium, som nu har hand om revisortillsynen, framdeles skall renodlas som handelspolitisk myndighet utan näringspolitiska upp-gifter. Mot bakgrund härav har arbetsgruppen inte funnit skäl att gå in på eventuella förtjänster eller brister i den nuvarande tillsynen, utan i stället haft som mål att skapa en så bra framtida tillsyn som möjligt.

Efter att inledningsvis ha redogjort för uppdraget och den nuvarande tillsynen i Sverige, övriga Norden och EG har arbetsgruppen redovisat tillsynen över några *andra yrken*, nämligen advokater, hälso- och sjukvårdspersonal, veterinärer och försäkringsmäklare. Vid tillsynen över dessa yrken deltar regelmässigt de i yrket verksamma vid beslut i tillsynsärenden, och tillsynen är ofta uppdelad så att ett särskilt organ har hand om disciplinärenden.

I sina *överväganden och förslag* har arbetsgruppen inledningsvis gått igenom vilka arbetsuppgifter den nya organisationen skall sköta. Uppgifterna, vilka i stort motsvarar vad Kommerskollegium ansvarar för i dag, består av ansökningar om godkännande, auktorisation och registrering, disciplinärenden, utfärdande av föreskrifter, utbildningsfrågor, dispensansökningar, förhandsbesked samt registerhållning och informations-service. Övergripande mål för tillsynen är att genom godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag och tillsyn i övrigt över sådana revisorer och revisionsbolag tillgodose behovet av kvalificerade och oberoende externa revisorer. Varje revisor skall därför ha tillräcklig kompetens och uppfylla ställda krav angående oberoende och lämplighet.

Därefter har gruppen penetrerat vilka krav på *kompetens* som bör ställas på handläggare och beslutsfattare i den nya organisationen. Därvid har arbetsgruppen ansett att beslutsfattarna bör har djupgående kunskaper i revisorsverksamhet, men att erfarenhet och kunskap på andra områden också är av stor betydelse. Vidare har konstaterats att kunskapen inte behöver vara densamma vid alla typer av ärenden. I stället har arbetsgruppen ansett att juridiska kunskaper med domarerfarenhet och goda revisionskunskaper är av avgörande betydelse för att handlägga disciplinärenden, medan erfarenhet från investerare, finansanalytiker och personer vid universitet och högskolor har betydelse främst vid övergripande och principiella frågor.

Kraven på kunskap om revisorsverksamhet och revisionskunskap medför att *revisorer måste delta* i ärendenas avgörande. Deras medverkan medför dessutom att revisorskåren kan förlita sig på verksam-

heten. För att inte tillsynens trovärdighet skall sättas i fråga bör staten ha ett stort inflytande och revisorerna inte vara i majoritet.

Mot bakgrund av de olika kompetenskraven och för att få ett disciplinförfarande som är obundet i förhållande till andra delar av revisortillsynen har arbetsgruppen funnit att tillsynen bör skötas av två olika organ, nämligen en styrelse och en disciplinnämnd. *Styrelsen*, som föreslås bestå av nio personer, skall ha hand om först och främst frågor om resursfördelning och styr- och kontrollsystem, avgiftsfrågor samt utbildningsfrågor och andra frågor som kräver en bred överblick, t.ex. regler om jäv och ansvarsförsäkring. Styrelsen skall också utfärda föreskrifter och avgöra principiella frågor beträffande ansökningar om godkännande, auktorisation och registrering, dispensärenden samt registerhållning och informationsservice. Av ledamöterna i styrelsen bör två vara revisorer. Övriga sju ledamöter bör vara personer med erfarenhet från näringsliv, universitet och verksamhet i myndigheter samt som finansanalytiker eller investerare.

Disciplinnämnden skall enbart avgöra disciplinärenden. Nämnden föreslås bestå av fem ledamöter, varav två revisorer samt två andra ledamöter som genom erfarenhet från t.ex. näringsliv och myndigheter erhållit god insikt i revisionsverksamhet. Ordföranden bör ha domarerfarenhet. Prövningen av disciplinärenden avses bli ett tvåpartsförfarande där styrelsen får ställning som part. Som ny påföljd föreslås straffavgift.

Talan mot styrelsens och disciplinnämndens avgöranden skall ske till länsrätt med krav på prövningstillstånd vid *överklagande* till kammarrätt. Förutom berörd revisor får Justitiekanslern rätt att överklaga besluten.

Arbetsgruppen menar att *kansliet* bör bestå av en kanslichef jämte nio handläggare och två sekreterare.

Sedan kraven på kompetens och tillsynsorgan lagts fast, har arbetsgruppen diskuterat vilka typer av organisationer som kan anses lämpliga för tillsynsverksamheten. Av privaträttsliga lösningar har gruppen närmare diskuterat en ideell förening och en *stiftelse*. Därvid har föredragits stiftelsealternativet, främst eftersom bildandet av en ideell förening skulle ställa krav på medlemskap för alla revisorer, något som i praktiken medför yrkesförbud för den revisor som vill stå utanför.

Arbetsgruppen har som ett andra alternativ diskuterat en *myndighet*. I detta alternativ har konstaterats att en självständig myndighet som samverkar med en annan myndighet är den bästa lösningen. Därvid synes Kammarkollegiet vara lämplig som s.k. värdmyndighet. Vid avgörande om tillsynen bör bedrivas i en stiftelse eller en myndighet har arbetsgruppen diskuterat vilket alternativ som bäst uppfyller förutsättningarna för den framtida tillsynen. Därvid har konstaterats att tillsynen innebär myndighetsutövning, något som i huvudsak bedrivs i myndigheter. Vidare har ansetts att revision är en verksamhet som har en särskild betydelse för samhället. Mot bakgrund av främst dessa skäl har *arbetsgruppen föreslagit att den framtida tillsynen förläggs till en myndighet*, om myndigheten får det revisorsinflytande och det oberoende samt den uppdelning i styrelse och disciplinnämnd som angetts.

Arbetsgruppens förslag innebär att ytterligare en handläggare behövs. Vidare har utgångspunkten varit att avgifter helt skall täcka *kostnaderna*

för verksamheten. Gruppen har därvid förslagit att avgift skall utgå i form av dels ansökningsavgift, dels årliga avgifter. Ansökningsavgifterna beräknas uppgå till 2.000 kr och de årliga avgifterna till 1.200 kr för att verksamheten med viss marginal skall bli självbärande.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag (1995:000) om revisorer

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Denna lag gäller godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag samt tillsyn i övrigt över revisorer och revisionsbolag.

Verksamheten syftar till att pröva revisorernas och revisionsbolagens lämplighet samt att utveckla god revisorssed och god revisionssed.

2 § Godkännande, auktorisation, registrering och tillsyn i övrigt enligt 1 § utövas av [Stiftelsen] Revisorsnämnden [(tillsynsmyndighet)].

[Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om verksamheten.][Regeringen skall fastställa stiftelsens stadgar.]

Definitioner

3 § I lagen avses med
revisor: godkänd eller auktoriserad revisor,
godkänd revisor: revisor som godkänts enligt 4 § första stycket,
auktoriserad revisor: revisor som auktoriserats enligt 4 § andra stycket,
revisionsbolag: handelsbolag eller aktiebolag som registrerats enligt 6 §.

Godkännande och auktorisation

4 § För att bli godkänd revisor skall den sökande
1. såsom yrke utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
3. inte vara i konkurs, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att utöva rådgivningsverksamhet enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. eller vara underkastad någon annan motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. ha avlagt revisorsexamen,
5. vara känd för redbarhet och även i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

För att bli auktoriserad revisor skall den sökande uppfylla de krav som anges i första stycket 1–3 och 5 samt ha avlagt högre revisorsexamen.

De krav som ställs upp om revisorsexamen och högre revisorsexamen är uppfyllda också av den som
1. innehar ett sådant examensbevis som krävs för att få utföra lag-stadgad revision i stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

2. i Sverige har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Bosättning utomlands

5 § Revisorsnämnden får, om särskilda skäl föreligger, meddela en revisor tillstånd att med bibehållet godkännande eller bibehållen auktorisation vara bosatt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet under viss tid.

En revisor som inte är bosatt i Sverige, skall utföra revision i svenska företag i den omfattning som Revisorsnämnden föreskriver.

Revisorsnämnden får för viss tid medge undantag från kravet i andra stycket.

Registrering av revisionsbolag

6 § Svenska handelsbolag och svenska aktiebolag som bedriver revisionsverksamhet kan registreras som revisionsbolag.

För att ett handelsbolag skall kunna registreras krävs

1. att bolagets verksamhet inte omfattar annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet och
2. att bolagsmännen är godkända eller auktoriserade revisorer.

För att ett aktiebolag skall kunna registreras krävs

1. att bolagets verksamhet inte omfattar annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet,
2. att minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören är godkända eller auktoriserade revisorer,
3. att styrelsen är beslutför endast om de närvarande godkända eller auktoriserade revisorerna tillsammans representerar en majoritet av röstetalet vid sammanträdet samt
4. att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer.

Om särskilda skäl föreligger, kan Revisorsnämnden medge undantag från kraven i andra stycket 2 och tredje stycket 2 och 4. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock vara godkända eller auktoriserade revisorer, och mer än hälften av aktierna och röstetalet skall alltid tillkomma godkända eller auk-torisera-de revisorer.

Ansökan om godkännande, auktorisation och registrering

7 § Ansökan om auktorisation, godkännande och registrering prövas av Revisorsnämnden.

Auktorisation, godkännande och registrering gäller i fem år.

Utövande av verksamhet som revisor

8 § En revisor skall redbart och nitiskt utföra sina uppdrag och i allt iaktta god revisorssed.

Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Föreligger i annat fall någon särskild omständighet som kan rubba

förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet, skall han avböja eller avsäga sig uppdraget.

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

Bestämmelserna i första–tredje styckena skall tillämpas även i fråga om revisionsbolag.

9 § Revisorer och revisionsbolag får inte utöva verksamhet som kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet som revisor.

En revisor får driva revisionsverksamhet endast i form av egen rörelse eller i form av revisionsbolag eller bolag, vilka uppfyller de villkor som Revisorsnämnden fastställer.

Revisorn får inte heller vara anställd hos någon annan än revisor eller bolag som avses i andra stycket.

Om särskilda skäl föreligger, får Revisorsnämnden medge undantag från förbuden i andra och tredje styckena.

10 § Revisorer och revisionsbolag är skyldiga att underkasta sig skiljedomsförfarande enligt lagen (1929:145) om skiljemän i tvist med uppdragsgivare om arvode eller kostnad för utfört uppdrag.

Sekretess

11 § En revisor får ej använda uppgifter som inhämtats i hans yrkesutövning till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för annan. Han får inte heller på annat sätt obehörigen röja vad som på detta sätt kommit till hans kännedom. Han skall vidare se till att hans biträde iakttar dessa föreskrifter i tillämpliga delar.

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

Säkerhet

12 § Revisorer och revisionsbolag skall teckna försäkring eller ställa säkerhet för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan komma att ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om särskilda skäl föreligger, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

Tillsyn

13 § Uppmärksammar en skattemyndighet någon anmärkningsvärd omständighet i fråga om en revisors eller ett revisionsbolags verksamhet, skall Revisorsnämnden underrättas.

Revisorer och revisionsbolag skall lämna Revisorsnämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

Erinran, varning samt upphävande av godkännande, auktorisation och registrering

14 § Gör en revisor uppsåtligen orätt i sin verksamhet eller förfar han på

annat sätt oredligt eller betalar inte revisorn föreskriven registreringsavgift, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas honom.

Åsidosätter en revisor på annat sätt de plikter som åvilar honom som revisor, får varning meddelas honom. Om det är tillräckligt, kan i stället en erinran meddelas revisorn. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn erhöll underrättelse i ärendet.

Tilldelas en revisor varning, får han, om det föreligger särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

Inträder för en revisor någon omständighet som innebär hinder för godkännande eller auktorisation, skall han genast meddela detta till Revisorsnämnden och godkännandet eller auktorisationen upphävas.

15 § Bestämmelserna i 14 § första-fjärde styckena skall tillämpas även i fråga om upphävande av registrering och andra disciplinpåföljder för revisionsbolag.

Om ett revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast meddela detta till Revisorsnämnden och registreringen upphävas.

16 § Revisorsnämnden får förordna att beslut om att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart.

Talan mot beslut m.m.

17 § Den som vägrats godkännande, auktorisation, registrering eller dispens eller som tilldelats erinran eller varning eller som fått godkännande, auktorisation eller registrering upphävd, får överklaga beslutet. Justitiekanslern får överklaga alla beslut i frågor om god-kännande, auktorisation, registrering, dispens och diciplinåtgärder. Har Revisorsnämnden i ärende om godkännande, auktorisation eller registrering inte meddelat beslut senast fyra månader efter det att alla handlingar som gäller revisorn lagts fram, får revisorn överklaga saken.

Beslut angående examination eller särskild lämplighetsprövning får dock inte överklagas.

Beslut som avses i första stycket får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

Straffansvar

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

Avgifter

19 § Vid ansökan om godkännande, auktorisation eller registrering samt i samband med examination och särskild lämplighetsprövning utgår avgift i form av ansökningsavgift och årlig avgift.

Revisorsnämnden bestämmer avgifternas storlek.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995, då lagen (1975:86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor skall upphöra att gälla.

2. Den som är godkänd eller auktoriserad revisor enligt tidigare gällande bestämmelser är alltjämt godkänd respektive auktoriserad revisor.

3. Den som när denna lag träder i kraft är i färd med sin revisorsutbildning och som inte kommer att uppfylla de villkor som i denna lag föreskrivs för godkännande av revisor när utbildningen avslutas, får under sex år från den dag denna lag trätt i kraft godkännas enligt äldre bestämmelser under förutsättning att han genomgått kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden närmare föreskriver.

4. Den som när denna lag träder i kraft är i färd med sin revisorsutbildning och som inte kommer att uppfylla de villkor som i denna lag föreskrivs för auktorisation av revisor när utbildningen avslutas, får under sex år från den dag denna lag trätt i kraft auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

5. Revisionsbolag som är auktoriserat eller godkänt enligt tidigare gällande bestämmelser skall sedan denna lag trätt i kraft anses som registrerat.

6. Revisorsnämnden skall handlägga ärenden som inletts före ikraftträdandet men då ännu inte har avgjorts. Handläggningen skall ske enligt äldre bestämmelser.

Remissinstanser som yttrat sig över promemorian Tillsyn över revisorer (Ds 1994:125)

Länsrätten i Stockholms län, Justitiekanslern, Rikspolisstyrelsen, Kommerskollegium, Statskontoret, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Patent- och registreringsverket, Kammarkollegiet, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Svenska Handelskammarförbundet, Aktiebolagskommittén, Redovisningskommittén, Sveriges Industriförbund, Grossistförbundet Svensk Handel, Sveriges Köpmannaförbund, Tjänsteförbundet, Företagarnas riksorganisation, Sveriges Advokatsambund, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen i Sverige LO, Aktiespararna - Sveriges Aktiesparares Riksförbund.

Lagrådsremissens lagförslag

1 Förslag till lag om revisorer

Härigenom föreskrivs följande.

Allmänna bestämmelser

1 § Denna lag gäller prövning av revisorers och revisionsbolags lämplighet. Lagen innehåller bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, allmänna förutsättningar för deras verksamhet samt tillsyn över dem.

2 § I denna lag avses med

1. *revisor:* godkänd eller auktoriserad revisor,
2. *godkänd revisor:* revisor som godkänts enligt 4 §,
3. *auktoriserad revisor:* revisor som auktoriserats enligt 5 §,
4. *revisionsbolag:* handelsbolag eller aktiebolag som registrerats enligt 10 eller 11 §.

Revisorsnämnden

3 § Revisorsnämnden prövar frågor om godkännande, auktorisation och registrering samt utövar tillsyn. Nämnden skall i sin verksamhet utveckla och främja god revisorssed.

Närmare bestämmelser om Revisorsnämnden meddelas av regeringen.

Godkännande och auktorisation

4 § För att bli godkänd revisor skall den sökande

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
3. varken vara i konkurs, vara underkastad näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att utöva rådgivningsverksamhet enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. eller vara underkastad någon annan motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen, och
5. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

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

6 § Det krav som i 4 § 4 ställs upp om revisorsexamen skall anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant examensbevis som krävs för att få utföra lagstad-

gad revision i stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

7 § Det krav som i 5 § ställs upp om högre revisorsexamen skall anses uppfyllt också av den som
1. innehar ett sådant examensbevis som krävs för att utan behörighetsbegränsning få utföra lagstadgad revision i stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

8 § Revisorsnämnden får, om det finns särskilda skäl, meddela en revisor tillstånd att med bibehållet godkännande eller bibehållen auktorisation vara bosatt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet under viss tid.

Revisionsbolag

9 § För att bli registrerat som revisionsbolag skall ett svenskt handelsbolag eller aktiebolag
1. bedriva revisionsverksamhet,
2. uppfylla de särskilda kraven i 10 respektive 11 §, och
3. inte vara i konkurs eller likvidation.

10 § För registrering av ett handelsbolag som revisionsbolag krävs särskilt att det av bolagsavtalet framgår att
1. bolagets verksamhet inte omfattar annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet, och
2. bolagsmännen är godkända eller auktoriserade revisorer.

Om det finns särskilda skäl får Revisorsnämnden medge undantag från kravet i första stycket 2 beträffande viss bolagsman.

11 § För registrering av ett aktiebolag som revisionsbolag krävs särskilt att det av bolagsordningen framgår att
1. bolagets verksamhet inte omfattar annat än yrkesmässig revision och därmed förenlig verksamhet,
2. minst tre fjärdedelar av styrelseledamöterna och minst tre fjärdedelar av styrelsesuppleanterna samt verkställande direktören skall vara godkända eller auktoriserade revisorer, och
3. styrelsen är beslutför endast om de närvarande godkända eller auktoriserade revisorerna tillsammans representerar en majoritet av röstetalet vid sammanträdet.

Vidare krävs för registrering att minst tre fjärdedelar av aktierna med minst tre fjärdedelar av röstetalet ägs av godkända eller auktoriserade revisorer och att de personer som tillåts äga övriga aktier är verksamma i bolaget.

Om det finns särskilda skäl får Revisorsnämnden medge undantag från kraven i första stycket 2 och andra stycket. En majoritet av styrelseledamöterna och en majoritet av styrelsesuppleanterna skall dock alltid vara godkända eller auktoriserade revisorer och mer än hälften av ak-ti-

erna och röstetalet skall alltid tillkomma godkända eller auktoriserade revisorer.

12 § Ett revisionsbolag skall för varje revisionsuppdrag som bolaget åtar sig utse en av de i bolaget verksamma revisorerna att vara huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrift i lag eller annan författning om att sådan revisor skall utses och i andra fall auktoriserad eller godkänd revisor. Bolaget skall utan dröjsmål anmäla till uppdragsgivaren vem som är huvudansvarig för revisionen.

Revisionsberättelse skall undertecknas av den som är huvudansvarig för revisionen. Undertecknas berättelsen av flera, skall det anges vem som är huvudansvarig.

Giltighetstid för godkännande, auktorisation och registrering

13 § Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden får meddela närmare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering av revisionsbolag samt villkor för verksamheten.

Utövande av verksamhet som revisor

14 § En revisor skall utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed.

Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

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

Bestämmelserna i första-tredje stycket gäller även för revisionsbolag.

15 § Revisorer och revisionsbolag får inte utöva verksamhet som kan rubba förtroendet till deras opartiskhet eller självständighet som revisor.

Revisorsnämnden får på ansökan av en revisor eller ett revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kraven i första stycket. Ett sådant förhandsbesked är, om det vunnit laga kraft, bindande för nämnden i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid ändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

16 § En revisor får driva revisionsverksamhet endast i form av egen rörelse eller i form av handelsbolag eller aktiebolag som uppfyller av Revisorsnämnden föreskrivna villkor.

Revisorsnämnden får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige driver revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet även om kraven i första stycket inte är uppfyllda.

17 § En revisor får inte vara anställd hos någon annan än godkänd eller auktoriserad revisor, registrerat revisionsbolag, bolag som avses i 16 §, eller juridisk person som Revisorsnämnden särskilt har godtagit.

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

Tystnadsplikt

18 § En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för annan, använda uppgifter som erhållits i hans yrkesutövning. Han får inte heller på annat sätt obehörigen röja vad som på detta sätt kommit till hans kännedom. Han skall vidare se till att biträde till honom iakttar dessa föreskrifter.

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

Säkerhet

19 § Revisorer och revisionsbolag skall teckna försäkring eller ställa säkerhet för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan komma att drabbas av i sin revisionsverksamhet.

Om särskilda skäl föreligger, får Revisorsnämnden medge undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

Tillsyn

20 § Revisorer och revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten samt att lämna de uppgifter som behövs för tillsynen.

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

Upphävande, varning, straffavgift och erinran

22 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 29 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Uppkommer fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

23 § Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för godkännande eller auktorisation, skall revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Godkännandet eller auktorisationen skall i sådant fall upphävas.

24 § Bestämmelserna i 22 § gäller även för revisionsbolag, varvid upphävande av registrering skall likställas med upphävande av godkännande eller auktorisation.

Om ett revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, skall bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Registreringen skall i sådant fall upphävas.

25 § Revisorsnämnden prövar frågor om åtgärder enligt 22–24 §§. Nämnden får förordna att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart.

Nämndens beslut om straffavgift enligt 22 § fjärde stycket verkställs som domstols dom eller beslut.

Överklagande m.m.

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

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

27 § Om Revisorsnämnden i ett ärende om ansökan om godkännande, auktorisation eller registrering inte fattat beslut inom fyra månader efter det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av kammarrätten om att ärendet onödigt uppehålls. Om nämnden inte meddelat beslut inom en månad efter det att en sådan förklaring avgetts, skall det anses som att ansökan har avslagits.

Straffansvar

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

Avgifter

29 § Föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag meddelas av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden.

Register

30 § Revisorsnämnden skall föra ett register över revisorer och revisionsbolag. Närmare föreskrifter om inrättandet av registret meddelas av regeringen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995, då lagen (1975:86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor skall upphöra att gälla.

2. Den som är godkänd eller auktoriserad revisor enligt äldre bestämmelser skall anses som godkänd respektive auktoriserad enligt de nya bestämmelserna.

3. Revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser skall sedan denna lag trätt i kraft anses som registrerat.

4. Den som när denna lag träder i kraft är i färd med sin revisorsutbildning och som inte kommer att uppfylla de villkor som i denna lag föreskrivs för godkännande av revisor när utbildningen avslutas, får under sex år från den 1 januari 1997 godkännas enligt äldre bestämmelser under förutsättning att revisorn genomgått kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden närmare föreskriver.

5. Den som när denna lag träder i kraft är i färd med sin revisorsutbildning och som inte kommer att uppfylla de villkor som i denna lag föreskrivs för auktorisation av revisor när utbildningen avslutas får under sex år från den 1 januari 1997 auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

6. Den som avslutar sin utbildning före den 1 januari 1997 och inom samma tid ansöker om godkännande eller auktorisation får godkännas eller auktoriseras enligt äldre bestämmelser.

7. Det krav som uppställs i 6 och 7 §§ om särskilt lämplighetsprov skall fram till den 1 juli 1996 inte gälla för den som genomgått en prövotid av högst tre år på de villkor som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Revisorsnämnden närmare föreskriver.

8. Äldre bestämmelser skall gälla för ärenden som inte slutligt avgjorts och där ansökan kommit in till Kommerskollegium före den 1 juli 1995.

9. Beslut som har meddelats av Kommerskollegium före den 1 juli 1995 överklagas enligt äldre bestämmelser.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

8 §[2]

Kammarrätt prövar

1. överklagande som enligt lag eller annan författning görs hos domstolen,
2. mål som underställs domstolen enligt folkbokföringslagen (1967:198),
3. mål enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. i den utsträckning som är föreskrivet i den lagen,
4. sådana ansökningar om resning i mål eller ärenden som enligt 11 kap. 11 § regeringsformen skall prövas av förvaltningsdomstol, om målet eller ärendet slutligt avgjorts av en länsrätt eller förvaltnings-myndighet,
5. ansökningar om återställande av försutten tid för överklagande eller därmed jämförbar åtgärd till länsrätt, kammarrätt eller förvaltningsmyndighet,
6. ansökningar enligt lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut i den utsträckning som är föreskrivet i den lagen,

7. mål om sådant onödigt uppehållande av ärende som enligt föreskrift i lag skall prövas av kammarrätt.

Regeringen förordnar om kammarrätternas domkretsar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1]Lagen omtryckt 1981:1323.

[2]Senaste lydelse (prop. 1994/95:27, bet. 1994/95:JuU6, rskr. 1994/95:165).

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring

Härigenom föreskrivs att 81 § lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
81 §	
En arbetslöshetskassa skall ha minst två revisorer samt personliga suppleanter för dessa. Revisorerna väljs av föreningsstämman, om det inte föreskrivs i stadgarna att en eller flera revisorer skall utses på annat sätt.	
Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.	
Minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag, med godkänd revisor.*	Minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag.
Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1]Lagen omtryckt 1991:1334.

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

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 2, 5 och 10 §§ aktiebolagslagen (1975:1385)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 kap.	
2 §	
Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan ej vara revisor. Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.	
Till revisor kan även utses *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 4, 12 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.	Till revisor kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 4, 12 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

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

5 §

Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor utsetts. Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Anmälan härom skall göras hos styrelsen och, om revisor som ej är vald på bolagsstämma vill avgå, hos den som tillsatt honom.

[1] Lagen omtryckt 1993:150

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall sändas in till registreringsmyndigheten samt överlämnas till bolagets styrelse.*	En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *registeringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till bolagets styrelse.* Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Registreringsmyndigheten skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Upphör revisors uppdrag i förtid eller uppkommer för honom hinder enligt 2–4 §§ eller enligt bolagsordningen att vara revisor och finnes ej suppleant, skall styrelsen vidtaga åtgärd för att ny revisor för den återstående mandattiden tillsättes.

Upphör revisors uppdrag som gäller tills vidare vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie bolagsstämma, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket för revisor vars uppdrag upphör i förtid.

10 §[2]

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen icke lämnats sådana upplysningar som enligt 11 kap. skall lämnas, skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot denna lag eller bolagsordningen skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även inne-hålla

[2]Senaste lydelse 1994:210.

uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1–3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1–4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla yttrande huruvida förteckning enligt 12 kap. 9 § upprättats när skyldighet därtill förelegat och särskilt uttalande angående fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

I moderbolag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första – tredje och sjätte styckena äger motsvarande tillämpning.

Om anmälan har gjorts enligt 5 § tredje eller femte styckena, skall revisor till revisionsberättelsen bifoga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

5 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 12 § sekretesslagen (1980:100)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 kap	
12 §	
Sekretess gäller i ärende om någons inträde i Advokatsamfundet, om disciplinärt ingripande mot advokat eller om advokats uteslutning ur samfundet för uppgift om hans ekonomiska ställning eller om annans personliga eller ekonomiska förhållanden, om det kan antas att den som uppgiften rör lider skada eller men om uppgiften röjs.	
Motsvarande sekretess gäller i ärende om *auktorisation* eller *godkännande* av revisor eller revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot revisor eller revisionsbolag, *som har erhållit auktorisation eller godkännande*, eller om upphävande av *auktorisation* eller *godkännande*. Sekretessen enligt detta stycke gäller inte beslut i ärendet.	Motsvarande sekretess gäller i ärende om *godkännande* eller *auktorisation* av revisor eller *registrering av* revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot *godkänd eller auktoriserad* revisor eller *registrerat* revisionsbolag eller om upphävande av *godkännande, auktorisation* eller *registrering*. Sekretessen enligt detta stycke gäller inte beslut i ärendet.
I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst femtio år.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1]Lagen omtryckt 1992:1474.

6 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2, 5 och 10 §§ lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 kap.	
2 §[1]	
Revisorer som inte är auktoriserade eller godkända skall vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Vad som sagts nu gäller dock inte, om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.	
Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av den årsredovisningsskyldiges verksamhet behövs för fullgörandet av uppdraget.	
Till *revisorer* kan även utses *auktoriserade eller godkända* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till den årsredovisningsskyldige anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auk-toriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor; i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.	Till *revisor* kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i ett dotterföretag bör utses minst en av moderföretagets

[1]Senaste lydelse 1992:1249.

revisorer, om det kan ske.

5 §[2]

Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos den årsredovisningsskyldige samt, om revisorn har utsetts av någon annan, hos denne.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter.*

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *Patent- och registreringsverket för registering och överlämna en avskrift av anmälningen till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter*. Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tilllämpliga delar vad som i 10 § tredje och fjärde styckena föreskrivs om revisionsberättelse. *Patent- och registreringsverket skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det uppstår något hinder för att han skall vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Upphör revisors uppdrag som gäller tills vidare, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket för revisor vars uppdrag upphör i förtid.

[2]Senaste lydelse 1984:946.

10 §[3]

Revisorn skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem och en halv månad efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorn funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1– 3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att företaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1– 4, skall revisorn genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndig-heten.

I ett moderföretag skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första – tredje styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 5 § tredje eller femte styckena, skall revisor till revisionsberättelsen bifoga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[3]Senaste lydelse 1994:213.

7 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 3 och 4 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 kap.	
3 §[1]	
Revisorer som inte är auktoriserade eller godkända skall vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller efter regeringens bemyndigande Finansinspektionen i särskilda fall tillåter något annat. Vad som sagts nu gäller dock inte, om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har för-valtare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.	
Revisorerna skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.	
Till revisor kan även utses *auktoriserade eller godkända* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 5 och 13 §§ tillämpas på den huvudansvarige.	Till revisor kan utses även *ett registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 5 och 13 §§ tillämpas på den huvudansvarige.
Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.	

[1] Senaste lydelse 1992:1241.

4 §

Minst en av de revisorer som bolagsstämman utser skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor, om

1. försäkringsbolagets verksamhetsområde omfattar hela riket, eller
2. tillgångarnas bruttovärde (balansomslutningen) enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 100 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår.

Minst en av de revisorer som bolagsstämman utser skall vara auktoriserad revisor, om balansomslutningen enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det angivna basbeloppet.

Regeringen eller *efter regeringens bemyndigande kommerskollegium* kan i fråga om bolag som avses i andra stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Regeringen eller *den myndighet som regeringen bestämmer* kan ifråga om bolag som avses i andra stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Första - tredje styckena gäller även för ett moderbolag i en koncern, om koncernens verksamhetsområde omfattar hela riket eller om balansomslutningen enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första eller andra stycket.

Vad som i 8 kap. 17 § föreskrivs om registrering av styrelseledamöter gäller även för de auktoriserade och godkända revisorer som avses i denna paragraf.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

8 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §	
Talan om förbud enligt 3 § förs av allmän åklagare vid tingsrätt. Angående utredningen och förfarandet i sådana mål skall, om inte annat föreskrivs i denna lag, i tillämpliga delar gälla vad som i allmänhet är föreskrivet om mål som rör allmänt åtal för brott för vilket är stadgat fängelse i högst ett år.	
Talan mot en advokat får väckas endast efter hörande av Sveriges advokatsamfund. Talan mot en *auktoriserad* eller *godkänd* revisor får väckas endast efter hörande av *kommerskollegium.*	Talan mot en advokat får väckas endast efter hörande av Sveriges advokatsamfund. Talan mot en *godkänd* eller *auktoriserad* revisor får väckas endast efter hörande av *Revisorsnämnden.*
Bestämmelserna i 24 och 25 kap. rättegångsbalken skall inte tillämpas vid förbudstalan.	
Talan om förbud skall väckas inom fem år från det att brottet begicks.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

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

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
3 §[1]	
Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor. Revisorerna skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av bankens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.	
Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till bankens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 5 § om behörighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.	Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 5 § om behörighet och i 13 § om rätt att närvara på stämma tillämpas på den huvudansvarige.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

[1] Senaste lydelse 1990:1301.

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3, 8 och 13 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

8 kap.

3 §[1]

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

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

Till revisor kan utses även ett *auktoriserat eller ett godkänt* revisionsbolag. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till styrelsen för den förening som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 7 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor kan utses även ett *registrerat* revisionsbolag. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 7 och 15 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

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

[1]Senaste lydelse 1992:1242.

8 §

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos styrelsen och, om en revisor som inte är vald på föreningsstämman vill avgå, hos den som har tillsatt honom.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *länsstyrelsen.* Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. *Avskrift av anmälningen skall överlämnas till föreningens styrelse.*

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till *registreringsmyndigheten för registrering och överlämna en avskrift av anmälningen till föreningens styrelse.* Revisorn skall i anmälningen lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälningen gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 13 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. *Registreringsmyndigheten skall översända en avskrift av anmälningen till skattemyndigheten.*

Upphör en revisors uppdrag i förtid eller uppkommer hinder för honom enligt 3, 5 eller 7 § eller enligt stadgarna att vara revisor och finns det inte någon suppleant för honom, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Upphör revisors uppdrag, som gäller tills vidare, vid annan tidpunkt än vid slutet av ordinarie föreningsstämma, gäller vad som föreskrivs i tredje stycket för revisor vars uppdrag upphör i förtid.

13 §[2]

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

[2]Senaste lydelse 1994:217.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt 9 kap., skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt 14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1–3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1 - 4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första – tredje och sjätte styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte styckena, skall revisor till revisionsberättelsen bifoga avskrift av anmälningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

11 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen om utländska filialer skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	12 §
Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även utses *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses. Verkställande direktören skall se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.	Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan även utses *ett registrerat* revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses. Verkställande direktören skall se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

12 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 kap.
	6 §
I ett kreditmarknadsbolag skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor *eller auktoriserat revisionsbolag.*	I ett kreditmarknadsbolag skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor. *Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.

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

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

Nuvarande lydelse

4 kap.
3 §

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

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

Till revisor kan även ett *auktoriserat eller godkänt* revisionsbolag utses. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs ett auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och ett godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Ett bolag som utses till revisor skall till den stiftelse som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i ett auktoriserat revisionsbolag vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag vara auktoriserad eller godkänd revisor.* Bestämmelserna i 6 § tillämpas på den huvudansvarige.

Föreslagen lydelse

Till revisor kan även ett *registrerat* revisionsbolag utses. *Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig revisor och om anmälningsskyldighet finns i 12 § lagen (1995:000) om revisorer.* Bestämmelserna i 6 § tillämpas på den huvudansvarige.

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

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-02-09

Närvarande: justitierådet Torkel Gregow, justitierådet Lars Å. Beckman, regeringsrådet Sigvard Holstad.

Enligt en lagrådsremiss den 26 januari 1995 (Näringsdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om revisorer,
2. lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar,
3. lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring,
4. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
5. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100),
6. lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag,
7. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713),
8. lag om ändring i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.,
9. lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617),
10. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
11. lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer,
12. lag om ändring i lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag,
13. lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Margareta Gårdmark-Nylén.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslaget till lag om revisorer

1 §

I första meningen i denna paragraf anges att lagen gäller prövning av revisorers och revisionsbolags lämplighet. Därefter anges i andra meningen att lagen innehåller bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, allmänna förutsättningar för deras verksamhet samt tillsyn över dem.

Syftet med paragrafen synes vara att i en inledande bestämmelse ange dels lagens tillämpningsområde dels de olika frågor som regleras i lagen. Enligt Lagrådets mening bör det vara tillräckligt att bestämmelsen anger de huvudfrågor som lagen behandlar. Med hänsyn härtill förordar Lagrådet att paragrafen ges följande ändrade lydelse:

"Denna lag innehåller bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, revisorers och revisionsbolags verksamhet samt tillsyn och disciplinära åtgärder."

3 §

I paragrafens första stycke anges att Revisorsnämnden prövar frågor om godkännande, auktorisation och registrering samt utövar tillsyn. Vidare sägs att nämnden i sin verksamhet skall utveckla och främja god revisorssed.

Såsom stycket utformats ger det intryck av att innehålla en fullständig uppräkning av Revisorsnämndens åligganden. Ytterligare åligganden finns emellertid angivna i andra paragrafer. Enligt 25 § första stycket prövar sålunda Revisorsnämnden frågor om åtgärder enligt 22–24 §§, dvs. disciplinära åtgärder. När i lagrådsremissen nu valts metoden att i en av de inledande paragraferna ange åligganden som åvilar Revisorsnämnden, bör redovisningen av dessa göras så fullständig som möjligt. Bestämmelsen i 25 § att Revisorsnämnden prövar frågor om disciplinära åtgärder bör därför föras in i första stycket i förevarande paragraf. Vidare bör vissa redaktionella ändringar göras i stycket.

Mot bakgrund av det anförda förordar Lagrådet att första stycket i förevarande paragraf ges följande lydelse:

"Frågor om godkännande, auktorisation och registrering prövas av Revisorsnämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden skall i sin verksamhet utveckla och främja god revisorssed."

17 §

Enligt paragrafens första stycke får en revisor inte vara anställd hos någon annan än godkänd eller auktoriserad revisor, registrerat revisionsbolag, bolag som avses i 16 § eller juridisk person som Revisorsnämnden särskilt har godtagit. I andra stycket föreskrivs att Revisorsnämnden får medge undantag från förbudet i första stycket om det finns särskilda skäl.

Av det föreslagna andra stycket framgår att Revisorsnämnden med stöd av dispensregeln där kan godta bl.a. anställningar hos juridiska personer. Någon anledning att dessutom ha en särskild dispensregel för sådana anställningar i första stycket har inte framkommit. Lagrådet förordar därför att orden "eller juridisk person som Revisorsnämnden särskilt har godtagit" i första stycket får utgå.

23 §

I denna paragraf regleras den situationen att det för en godkänd eller auktoriserad revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för godkännande eller auktorisation. Det föreslås åligga revisorn att genast anmäla förhållandet till Revisorsnämnden. Enligt andra meningen skall godkännandet eller auktorisationen i sådant fall upphävas.

De omständigheter som åsyftas i paragrafen är de som nämns i 4–7 §§. Då det gäller skyldigheten att vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (4 § 2) finns det emellertid i 8 § en bestämmelse, som medger Revisorsnämnden att, om det finns särskilda skäl, meddela en revisor tillstånd att med bibehållet

godkännande eller bibehållen auktorisation vara bosatt utanför nämnda område under viss tid. I fall omständigheten utgörs av bosättning utanför detta område men det finns förutsättningar för att meddela sådant tillstånd som avses i 8 § bör godkännandet eller auktorisationen givetvis inte upphävas.

Med hänsyn till det anförda förordar Lagrådet att ordet "upphävas" i andra meningen i förevarande paragraf i förtydligande syfte byts ut mot "omprövas".

24 §

I andra stycket av förevarande paragraf i förslaget anges att, om ett revisionsbolag träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om det för bolaget inträder någon annan omständighet som innebär hinder för registrering, bolaget genast skall anmäla detta till Revisorsnämnden. Enligt andra meningen skall registreringen i sådant fall upphävas.

Beträffande de omständigheter som avses i bestämmelsen, vilka återfinns i 9–11 §§, är att märka att Revisorsnämnden enligt 11 § tredje stycket får, om det finns särskilda skäl, medge undantag från de krav som föreskrivs i första stycket 2 och andra stycket i samma paragraf. Av skäl som angetts i fråga om 23 § förordar därför Lagrådet att ordet "upphävas" i andra stycket i förevarande paragraf ersätts av "omprövas".

25 §

I paragrafens första stycke anges i första meningen att Revisorsnämnden prövar frågor om åtgärder enligt 22–24 §§. I andra meningen föreskrivs att nämnden får förordna att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart. Paragrafens andra stycke upptar en regel om att nämndens beslut om straffavgift verkställs som domstols dom eller beslut.

Om Lagrådets förslag till ändrad lydelse av 3 § följs, bör första meningen utgå och en ändring göras i andra meningen. Lagrådet föreslår att paragrafens första stycke ges följande lydelse:

"Revisorsnämnden får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 22–24 §§ förordna att ett beslut att upphäva godkännande, auktorisation eller registrering skall gälla omedelbart".

Bestämmelsen om omedelbar verkställighet gäller enligt sin ordalydelse endast Revisorsnämndens beslut. Avsikten har uppenbarligen varit att detsamma skall gälla i fråga om beslut av förvaltningsdomstol. En bestämmelse härom bör därför tas in i lagen, lämpligen i 26 §.

Vad angår andra stycket är det något oklart vad som avses med att beslut om straffavgift verkställs som domstols dom eller beslut. Enligt 3 kap. 3 § utsökningsbalken får dom alltid verkställas när den vunnit laga kraft. Av 6 § i samma kapitel framgår emellertid att dom varigenom betalningsskyldighet har ålagts får verkställas genast. Vid föredragningen av lagrådsremissen har upplysts att avsikten varit att beslut om straffavgift skall få verkställas först när det vunnit laga kraft. För undvikande av missförstånd bör detta uttryckligen framgå av lagtexten. Med hänsyn

härtill förordar Lagrådet att pararafens andra stycke - efter viss redaktionell jämkning - ges följande lydelse:

"Nämndens beslut om straffavgift verkställs, sedan det har vunnit laga kraft, som domstols dom".

26 §

Av paragrafens första och andra stycken framgår att Revisorsnämndens beslut får med vissa angivna undantag överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Enligt tredje stycket krävs prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Som Lagrådet anfört i anslutning till 25 § första stycket bör i förevarande paragraf tas in en bestämmelse att förvaltningsdomstol får på motsvarande sätt som Revisorsnämnden förordna om omedelbar verkställighet. Bestämmelsen bör tas in i ett nytt fjärde stycke och kan förslagsvis ges följande lydelse:

"Vad som sägs i 25 § första stycket gäller även i fråga om domstol".

Övergångsbestämmelserna

I *punkt 8* i övergångsbestämmelserna anges att äldre bestämmelser skall gälla för ärenden som inte slutligt avgjorts och där ansökan kommit in till Kommerskollegium före den 1 juli 1995.

Av bestämmelsens lydelse framgår att de ifrågavarande ärendena avses skola prövas i sak enligt äldre bestämmelser, dvs. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. Då det gäller frågan vilken myndighet som skall handlägga dessa ärenden, ligger det närmast till hands att uppfatta bestämmelsen så att handläggningen skall ankomma på Kommerskollegium. Vid föredragningen inför Lagrådet har emellertid upplysts att avsikten är att ärenden skall överlämnas till Revisorsnämnden för handläggning.

På grund av det anförda och med en jämkning även i övrigt förordar Lagrådet att bestämmelsen ges följande lydelse:

"Ärenden enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer som inte har avgjorts vid ikraftträdandet skall av Kommerskollegium överlämnas till Revisorsnämnden för handläggning. Dessa ärenden skall prövas med tillämpning av nämnda förordning".

Punkt 9 innehåller att beslut som har meddelats av Kommerskollegium före den 1 juli 1995 överklagas enligt äldre bestämmelser.

Eftersom Kommerskollegium inte avses skola ta befattning med revisorsärenden efter utgången av juni 1995, torde det inte finnas anledning att i bestämmelsen särskilt ange att den avser beslut som har meddelats före nämnda tidpunkt. Lagrådet föreslår att bestämmelsen, med viss jämkning även i övrigt, får följande lydelse:

"I fråga om överklagande av beslut som har meddelats av Kommerskollegium gäller äldre bestämmelser".

Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen

Förslaget innebär att bestämmelserna i 9 kap. 12 § andra stycket anpassas till terminologin i förslaget till lag om revisorer. Sålunda föreslås bl.a. att begreppet "revisionsbolag, som har erhållit auktorisation eller godkännande," byts ut mot "registrerat revisionsbolag". Ändringslagen skall enligt förslaget träda i kraft den 1 juli 1995. Någon övergångsbestämmelse föreslås inte.

Enligt Lagrådets mening bör bestämmelsen om ikraftträdande kompletteras med en övergångsbestämmelse främst med tanke på ärenden som rör revisionsbolag enligt äldre regler. I annat fall lämnas uppgifter i sådana ärenden utan sekretesskydd. Övergångsbestämmelsen kan ges förslagsvis följande lydelse:

"Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om uppgifter som hänför sig till ärenden, vilka har anhängiggjorts före ikraftträdandet".

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

RÅDETS ÅTTONDE DIREKTIV
av den 10 april 1984
grundat på artikel 54.3 g i fördraget om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper

(84/253/EEG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, särskilt artikel 54.3 g i detta,

med beaktande av kommissionens förslag,[1]

med beaktande av Europaparlamentets yttrande,[2]

med beaktande av Ekonomiska och sociala kommitténs yttrande[3] och

med beaktande av följande:

Enligt direktiv 78/660/EEG[4] skall årsbokslutet i vissa företagsformer revideras av en eller flera personer som är behöriga att företa sådan revision. Endast företag som anges i artikel 11 i det direktivet får undantas från revisionen.

Direktivet har kompletterats med direktiv 83/349/EEG[5] om sammanställd redovisning.

Kvalifikationskraven måste harmoniseras i fråga om de personer som är behöriga att genomföra lagstadgad revision av räkenskaper. Det bör säkerställas att sådana personer är oberoende och har ett gott anseende.

Genom en yrkesexamen måste en hög nivå garanteras när det gäller de teoretiska kunskaper och den förmåga att praktiskt tillämpa kunskaperna som behövs för en lagstadgad revision av räkenskaper.

Medlemsstaterna måste ges rätt att godkänna personer som, utan att uppfylla alla de krav som ställs på teoretisk utbildning, ändå under lång tid genom yrkesmässig verksamhet har fått tillräcklig erfarenhet inom områdena ekonomi, juridik och redovisning samt har godkänts vid yrkesexamen.

Medlemsstaterna måste även ges rätt att besluta om övergångsbestämmelser till förmån för yrkesmässigt verksamma personer.

Medlemsstaterna får godkänna såväl fysiska personer som revisionsbolag, vilka kan vara juridiska personer eller andra former av bolag eller

[1] EGT nr C112, 13.5.1978 s. 6 och EGT nr C317, 18..12.1975 s. 6.

[2] EGT nr C140, 5.6.1979 s. 154.

[3] EGT nr C 171, 9.7.1979 s. 30.

[4] EGT nr L222, 14.8.1978 s. 11.

[5] EGT nr L193, 18.7.1983 s. 1.

sammanslutningar.

Fysiska personer som utför lagstadgad revision av räkenskaper på ett sådant revisionsbolags vägnar måste uppfylla villkoren i detta direktiv.

En medlemsstat får godkänna personer som utanför den staten har förvärvat kvalifikationer som är likvärdiga med dem som föreskrivs i detta direktiv.

Om en medlemsstat då detta direktiv antas erkänner som revisorer vissa kategorier av fysiska personer vilka uppfyller i direktivet uppställda krav men vilkas yrkesexamen ligger på en lägre nivå än avslutad högskoleutbildning, bör denna medlemsstat i fortsättningen på vissa villkor och till dess ytterligare samordning sker få särskilt godkänna sådana personer att utföra lagstadgad revision i bolag och företagsgrupper av begränsad storlek. En förutsättning bör vara att medlemsstaten inte har utnyttjat de möjligheter till undantag från kravet på lagstadgad revision som lämnas i gemenskapsdirektiven om årsbokslut och sammanställt bokslut.

Detta direktiv berör varken den etableringsfrihet eller den rätt att fritt tillhandahålla tjänster som tillkommer personer med uppgift att utföra lagstadgad revision av räkenskaper.

Frågan om att erkänna ett sådant godkännande att utföra revision som har meddelats en medborgare i en annan medlemsstat kommer att regleras särskilt i direktiv om etablering och utövande av verksamhet inom områdena företagsekonomi, nationalekonomi och redovisning samt i direktiv om frihet att tillhandahålla tjänster inom dessa områden.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE

AVSNITT I

Tillämpningsområde

Artikel 1

1. De samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv skall vidtas i fråga om sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som avser personer, vilka skall:

a) utföra lagstadgad granskning av bolags och andra företags årsbokslut samt verifiera att innehållet i förvaltningsberättelserna är förenligt med årsboksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten,

b) utföra lagstadgad granskning av sammanställda bokslut och verifiera att innehållet i de sammanställda förvaltningsberättelserna är förenligt med de sammanställda boksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten.

2. Beroende på varje medlemsstats lagstiftning kan de i punkt 1 angivna personerna vara fysiska personer eller juridiska personer eller andra former av bolag eller sammanslutningar (revisionsbolag enligt definitionen i detta direktiv).

Regler om godkännande

Artikel 2

1. Lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna får endast utföras av godkända personer. Medlemsstaternas myndigheter får endast godkänna:

a) Fysiska personer som uppfyller minst de villkor som anges i artikel 3-19.

b) Revisionsbolag som uppfyller minst följande villkor:

i) De fysiska personer som på revisionsbolagets vägnar utför lagstadgad revision av de i artikel 1 angivna handlingarna skall uppfylla minst de i artikel 3-19 angivna villkoren; medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall vara godkända.

ii) En majoritet av röstetalet skall tillkomma fysiska personer eller revisionsbolag som uppfyller minst de i artikel 3-19 uppställda villkoren, med undantag för artikel 11.1 b; medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer och revisionsbolag även skall vara godkända. De medlemsstater som då detta direktiv antas inte kräver nu angiven majoritet behöver dock inte föreskriva sådan, förutsatt att alla aktier eller andra andelar i revisionsbolaget är ställda till viss man och kan överlåtas endast med samtycke av revisionsbolaget och/eller, om medlemsstaten föreskriver det, med godkännande av behörig myndighet.

iii) En majoritet av ledamöterna i revisionsbolagets förvaltnings- eller ledningsorgan måste vara fysiska personer eller revisionsbolag som uppfyller minst de i artikel 3-19 uppställda villkoren; medlemsstaterna får föreskriva att sådana personer eller revisionsbolag även skall vara godkända. Om ett organ inte har fler än två ledamöter, måste en av dessa minst uppfylla de angivna villkoren.

Med förbehåll för vad som gäller enligt artikel 14.2 skall godkännandet av ett revisionsbolag återkallas när något av kraven i b inte längre är uppfyllt. Medlemsstaterna får dock förordna om en frist på högst två år för att uppfylla kraven i b ii och iii.

2. Då bestämmelserna i detta direktiv tillämpas, får de uppgifter som ankommer på medlemsstaternas myndigheter utövas av yrkesföreningar, om dessa enligt nationell lagstiftning har befogenhet att lämna sådant godkännande som avses i direktivet.

Artikel 3

Myndigheterna i en medlemsstat skall godkänna endast personer som har ett gott anseende och inte utövar någon form av verksamhet som enligt medlemsstatens lagar är oförenlig med lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna.

Artikel 4

En fysisk person får godkännas att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna, endast om han efter att ha kvalificerat sig för tillträde till universitetsstudier har genomgått en teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en statligt organiserad eller godkänd yrkesexamen som är jämförbar med slutexamen från ett universitet.

Artikel 5

En yrkesexamen enligt artikel 4 måste garantera tillräckliga teoretiska kunskaper för lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och en förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Denna examen skall åtminstone delvis vara skriftlig.

Artikel 6

Det i examen ingående teoretiska kunskapsprovet måste särskilt omfatta följande ämnesområden:

a) - räkenskapsrevision,
- balansanalys,
- extern redovisning,
- sammanställd redovisning,
- kostnadsbokföring och internredovisning,
- intern revision och kontroll,
- föreskrifter om upprättande av års- och sammanställt bokslut samt föreskrifter om metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,
- rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,

b) i den utsträckning det har betydelse för revisionen:
- associationsrätt,
- lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden,
- beskattningsrätt,
- civil- och handelsrätt,
- lagstiftning om social trygghet och arbetsrätt,
- informations- och databehandling,
- företagsekonomi, nationalekonomi och finansiering,
- matematik och statistik,
- grundläggande principer för ekonomisk styrning av företag.

Artikel 7

1. Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 5 och 6 får en medlemsstat föreskriva att personer med universitetsexamen eller annan likvärdig examen eller med likvärdiga betyg i ett eller flera av de i artikel 6 angivna ämnena, får befrias från att avlägga teoretiska kunskapsprov i de ämnen som täcks av denna examen eller dessa betyg.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 5 får en medlemsstat föreskriva att den som har en akademisk examen eller motsvarande kompetens i ett eller flera av de i artikel 6 angivna ämnena får befrias från att avlägga prov som avser hans förmåga att praktiskt tillämpa kunskaperna i dessa ämnen, om han har fått en praktisk utbildning i ämnena som dokumenteras genom av staten erkända examen eller betyg.

Artikel 8

1. För att garantera förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken förmåga även prövas i examen, skall under minst tre år en praktisk utbildning äga rum som bl.a. skall omfatta revision av årsbokslut och sammanställda bokslut eller liknande redovisningshandlingar. Denna praktiska utbildning måste till minst två tredjedelar fullgöras hos någon som enligt medlemsstatens lagstiftning är godkänd i överensstämmelse med detta direktiv; medlemsstaten får dock tillåta att den praktiska utbildningen fullgörs hos någon som enligt en annan medlemsstats lagstiftning är godkänd i överensstämmelse med detta direktiv.

2. Medlemsstaterna skall säkerställa att hela den praktiska utbildningen fullgörs hos personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på utbildningen.

Artikel 9

Medlemsstaterna får tillåta personer att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna även om de inte uppfyller villkoren enligt artikel 4, under förutsättning att de kan visa:

a) att de under 15 år har utövat yrkesmässig verksamhet som har gett dem möjligheter att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 4, eller

b) att de under sju år har utövat yrkesmässig verksamhet inom de angivna områdena och dessutom har erhållit praktisk utbildning enligt artikel 8 samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 4.

Artikel 10

1. Medlemsstaterna får från de i artikel 9 angivna åren för yrkesmässig verksamhet räkna av tid för teoretisk utbildning inom de ämnesområden som anges i artikel 6, förutsatt att denna utbildning har avslutats med en statligt erkänd examen. Utbildningen får inte understiga ett år och får inte heller med mer än fyra år räknas av från tiden för yrkesmässig verksamhet.

2. Tiden för den yrkesmässiga verksamheten och den praktiska utbildningen får inte understiga tiden för den teoretiska och praktiska yrkesutbildning som har föreskrivits enligt artikel 4.

Artikel 11

1. Myndigheterna i en medlemsstat får godkänna personer som helt eller delvis har förvärvat sina kvalifikationer i någon annan stat, om dessa personer uppfyller följande två villkor:

a) en behörig myndighet skall finna att deras kompetens är likvärdig med den som krävs enligt medlemsstatens lagstiftning i överens stämmelse med detta direktiv, och

b) de skall ha styrkt att de har sådana juridiska kunskaper som i medlemsstaten krävs för lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna. Myndigheterna i medlemsstaten behöver dock inte fordra att sådana kunskaper styrks, om myndigheterna finner att de juridiska kunskaper som har förvärvats i en annan stat är tillräck liga.

2. Artikel 3 skall tillämpas.

Artikel 12

1. En medlemsstat får anse sådana yrkesutövare som godkända enligt detta direktiv, vilka har godkänts genom ett förvaltningsbeslut av en behörig myndighet i den medlemsstaten innan de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas.

2. Inträder en fysisk person i en av staten erkänd yrkesförening får detta anses som ett godkännande genom förvaltningsbeslut av behörig myndighet enligt punkt 1, om inträdet enligt lagstiftningen i den staten ger föreningsmedlemmen rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna.

Artikel 13

Till dess att de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas får en medlemsstat anse sådana yrkesutövare som godkända enligt detta direktiv, vilka visserligen inte har godkänts genom förvaltningsbeslut av en behörig myndighet men som dels har samma kvalifikationer i medlemsstaten som de personer vilka har godkänts genom sådana beslut och dels vid tidpunkten för dessa godkännanden utför lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna på de godkända personernas vägnar.

Artikel 14

1. En medlemsstat får anse sådana revisionsbolag som godkända enligt detta direktiv, vilka har godkänts genom förvaltningsbeslut av en behörig myndighet i den medlemsstaten innan de i artikel 30.2 avsedda be-

stämmelserna skall börja tillämpas.

2. Villkoren enligt artikel 2.1 ii b iii och i måste uppfyllas senast inom en tidsfrist som inte får överstiga fem år räknat från den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas.

3. Fysiska personer som till dess de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas utför lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna för ett revisionsbolags räkning, får därefter meddelas tillstånd att fortsätta att utföra sådan revision även om de inte uppfyller alla villkor i detta direktiv.

Artikel 15

Intill ett år efter den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas får de yrkesutövare som inte har godkänts genom förvaltningsbeslut av en behörig myndighet, men som i en medlemsstat ändå har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och som faktiskt har utfört sådan revision fram till den nämnda tidpunkten, godkännas av medlemsstaten enligt detta direktiv.

Artikel 16

I ett år räknat från den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas får medlemsstaterna vidta övergångsåtgärder för att reglera förhållandena för sådana yrkesutövare som efter denna tidpunkt har kvar rätten att revidera årsbokslut i vissa bolagsformer som inte är underkastade lagstadgad revision, men vilka yrkesutövare till följd av införandet av nya regler om lagstadgad revision inte kommer att kunna utföra denna revision om inte särskilda åtgärder vidtas till förmån för dem.

Artikel 17

Artikel 3 skall tillämpas på fall som avses i artikel 15 och 16.

Artikel 18

1. I sex år räknat från den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas får medlemsstaterna vidta övergångsåtgärder för att reglera förhållandena för sådana personer som vid nämnda tidpunkt är i färd med sin teoretiska eller praktiska utbildning, men som då utbildningen avslutas inte skulle uppfylla de villkor som detta direktiv ställer upp och därför inte skulle få utföra den lagstadgade revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna för vilken de har utbildats.

2. Artikel 3 skall tillämpas.

Artikel 19

De i artikel 15 och 16 nämnda yrkesutövarna och de i artikel 18 nämnda personerna får med avvikelse från artikel 4 godkännas, endast om de enligt behöriga myndigheters uppfattning är lämpliga att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och har kvalifikationer som är likvärdiga med dem som innehas av personer som godkänns enligt artikel 4.

Artikel 20

I avvaktan på en senare samordning av den lagstadgade revisionen av räkenskapshandlingar får en medlemsstat - som inte utnyttjar den i artikel 51.2 i direktiv 78/660/EEG [fjärde direktivet] angivna möjligheten och i vilken stat, då detta direktiv antas, flera kategorier fysiska personer enligt nationell lagstiftning är behöriga att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 a angivna handlingarna - särskilt godkänna fysiska personer som handlar i eget namn att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 a angivna handlingarna i bolag som inte överskrider gränserna för två av de tre kriterierna i artikel 27 i direktiv 78/660/EEG [fjärde direktivet], om dessa personer:

a) uppfyller de i artikel 3-19 i detta direktiv ställda villkoren, dock att nivån för yrkesexamen får vara lägre än vad som krävs enligt artikel 4, och

b) redan har utfört lagstadgad revision i det ifrågavarande bolaget, innan detta överskred gränserna för två av de tre kriterierna enligt artikel 11 i direktiv 78/660/EEG.

Om bolaget ingår i en grupp av företag vars räkenskaper skall sammanställas och som överskrider gränserna för två av de tre kriterierna i artikel 27 i direktiv 78/660/EEG, får dock inte sådana personer utföra lagstadgad revision i bolaget av de handlingar som anges i artikel 1.1 a i detta direktiv.

Artikel 21

I avvaktan på en senare samordning av den lagstadgade revisionen av räkenskapshandlingar får en medlemsstat - som inte utnyttjar den i artikel 6.1 i direktiv 83/349/EEG angivna möjligheten och i vilken stat, då detta direktiv antas, flera kategorier fysiska personer enligt nationell lagstiftning är behöriga att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 b angivna handlingarna - lämna särskilt tillstånd för en person som har godkänts enligt artikel 20 i detta direktiv att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 b angivna handlingarna, om på moderbolagets bokslutsdag den grupp av företag vars räkenskaper skall sammanställas sammanlagt enligt företagens senaste årsbokslut inte överskrider gränserna för två av de tre kriterierna i artikel 27 i direktiv 78/660/EEG, förutsatt att personen i fråga är behörig att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 a i detta direktiv angivna handlingarna i samtliga de företag som ingår i sammanställningen.

Artikel 22

En medlemsstat som tillämpar artikel 20 får i fråga om där avsedda personer tillåta att den i artikel 8 angivna praktiska utbildningen fullgörs hos någon som enligt den statens lagstiftning har godkänts att utföra sådan lagstadgad revision som avses i artikel 20 .

AVSNITT III

Yrkesmässig omsorg och oberoende

Artikel 23

Medlemsstaterna skall föreskriva att de personer som har godkänts att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna skall utföra revisionen med yrkesmässig omsorg.

Artikel 24

Medlemsstaterna skall föreskriva att dessa personer inte får utföra en lagstadgad revision, om de inte är oberoende enligt lagstiftningen i den medlemsstat som kräver revisionen.

Artikel 25

Artikel 23 och 24 skall även tillämpas på fysiska personer som uppfyller villkoren i artikel 3-19 och som utför lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna på ett revisionsbolags vägnar.

Artikel 26

Medlemsstaterna skall säkerställa att godkända personer blir föremål för lämpliga påföljder om de inte utför revisionen enligt artikel 23, 24 och 25.

Artikel 27

Medlemsstaterna skall säkerställa att i varje fall de aktieägare och andra delägare i godkända revisionsbolag samt de ledamöter i dessa bolags förvaltnings-, lednings- och övervakningsorgan, som i en medlemsstat inte personligen uppfyller villkoren enligt artikel 3-19, inte ingriper i revisionsarbetet på något sätt som äventyrar oberoendet hos de fysiska personer som på revisionsbolagens vägnar reviderar de i artikel 1.1 angivna handlingarna.

AVSNITT IV

Offentliggörande

Artikel 28

1. Medlemsstaterna skall säkerställa att namn och adress för alla fysiska personer och revisionsbolag som av dem har godkänts att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna är offentligt tillgängliga.

2. Därutöver skall följande uppgifter om varje godkänt revisionsbolag vara offentligt tillgängliga:
a) namn och adress för de fysiska personer som anges i artikel 2.1 b i,
b) namn och adress för aktieägare eller andra delägare i revisionsbolaget,
c) namn och adress för ledamöter i revisionsbolagets företagsledning.

3. I de fall en fysisk person får utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna under de förutsättningar som anges i artikel 20, 21 och 22 skall punkt 1 i denna artikel tillämpas. Därvid skall emellertid anges i vilka kategorier av bolag och företagsgrupper som en sådan revision får utföras.

AVSNITT V

Avslutande bestämmelser

Artikel 29

Den kontaktkommitté som har tillsatts enligt artikel 52 i direktiv 78/660/EEG skall även:
a) med förbehåll för artikel 169 och 170 i Romfördraget underlätta en enhetlig tillämpning av detta direktiv genom regelbundet samråd, särskilt om praktiska problem i samband med tillämpningen,
b) vid behov ge kommissionen råd om tillägg till eller ändringar i detta direktiv.

Artikel 30

1. Medlemsstaterna skall före den 1 januari 1988 sätta i kraft de lagar och andra författningar som behövs för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om det.

2. Medlemsstaterna får föreskriva att de i punkt 1 avsedda bestämmelserna skall tillämpas först från den 1 januari 1990.

3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texterna till centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

4. Medlemsstaterna skall även till kommissionen överlämna förteckningar över examina som har anordnats eller erkänts i överensstämmelse med artikel 4.

Artikel 31

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 februari 1995

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sahlin, Hjelm-Wallén, Peterson, Thalén, Freivalds, Tham, Schori, Blomberg, Heckscher, Hedborg, Andersson, Winberg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson

Föredragande: statsrådet Heckscher

Regeringen beslutar proposition 1994/95:152 Regler för godkända och auktoriserade revisorer.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
Lag om revisorer	13, 29 §§	384 L 0253 389 L 0048