EFFEKTIVARE FÖRETAGS-REVISION

Delbetänkande av Kommissionen mot ekonomisk brottslighet.

SOU 1983:36

Statens offentliga utredningar
1983:36
Justitiedepartementet

75

Effektivare företagsrevision

Delbetänkande från
Kommissionen mot ekonomisk brottslighet

Stockholm 1983

Omslag Hasse Bergman

ISBN 91-38-07729-9
ISSN 0375-250X

minab/gotab Stockholm 1983 74953

Till Statsrådet Ingvar Carlsson

Genom beslut den 25 november 1982 bemyndigade regeringen statsrådet Ingvar Carlsson att tillkalla en kommission med tre ledamöter med uppdrag att lämna förslag om åtgärder mot ekonomisk brottslighet.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades samma dag till ledamöter i kommissionen generaldirektören Sven Heurgren, ordförande, regeringsrådet Gunnar Björne och riksdagsledamoten Arne Nygren.

Till kommissionen har knutits två referensgrupper. Den första referensgruppen består av riksdagsledamöterna Lennart Andersson, Lennart Blom, Tommy Franzén och Ulla-Britt Åbark samt förbundssekreteraren Karl Danielsson, ekonomichefen Birger Davidsson, advokaten Bengt Ljusberg, förbundsordföranden Olle Söderman och direktören Per-Gunnar Vinge. Den andra referensgruppen består av uppbördsdirektören Lennart Bjerkner, byråchefen Esbjörn Esbjörnson, länsåklagaren Torsten Jonsson, länsrådet Karl-Erik Nord, tullrådet Karl-Evert Rydberg, länsrådet Anders Thornell samt kronofogden Olof Thörnqvist.

Kommissionen lämnar i detta betänkande förslag till nya regler för revisorer och företagsrevision. Förslagen har utarbetats inom kommissionens sekretariat av avdelningsdirektören Urban Engerstedt. Under arbetet har synpunkter inhämtats från bl a kommerskollegium, riksskatteverket och revisorsorganisationerna.

Stockholm i juli 1983

Sven Heurgren Gunnar Björne Arne Nygren

/ Urban Engerstedt

INNEHÅLL

SAMMANFATTNING

I den allmänna debatten om företagsrevisionen har intresset under senare år i stor utsträckning inriktats på möjligheterna att effektivare utnyttja revisorerna i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Att en effektiv och sakkunnig revision har stor betydelse när det gäller att förhindra och motverka ekonomiska oegentligheter som kan förekomma i samband med näringsverksamhet står enligt kommissionens mening också utom tvivel.

Företagsrevisionen, som den utförs idag, har emellertid sina naturliga begränsningar när det gäller att uppdaga och förhindra ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i företagen. Revisionen är till sin uppläggning huvudsakligen inriktad på den offentliga redovisningen av företagets resultat och ställning. Utifrån denna inriktning styrs revisionen av kriterier om väsentlighet och relativ risk. Revisionen är inte heller heltäckande utan sker i stor utsträckning stickprovsmässigt. Om företagsrevisionen skall kunna bli ett verksamt medel mot ekonomisk brottslighet måste därför förändringar av gällande ordning komma till stånd.

Kommissionen föreslår vissa ändringar i de regler som styr företagsrevisionens innehåll. Ändringarna syftar till att ge revisionen en sådan inriktning att den bättre än f.n. skall kunna tjäna som ett komplement till samhällets insatser mot den ekonomiska brottsligheten. Det föreslås att revisorerna vid sin granskning av företagen skall kontrollera hur dessa uppfyller sina åligganden enligt vissa centrala skatte- och avgiftsförfattningar. Om revisorerna finner att företagen brister i sina åligganden skall detta anges i revisionsberättelsen. En sådan granskningsplikt och rapporteringsplikt har enligt kommissionens mening betydelse inte bara för samhällets bekämpning av skattefusk och skatteflykt utan är också av stort värde för företagens borgenärer och andra som träffar avtal med företagen. Underlåtenhet från ett företags sida att betala föreskrivna skatter och allmänna avgifter utgör ofta tecken på bristande solvens hos företaget.

Kommissionen föreslår vidare att de brottsbekämpande myndigheterna - polis och åklagare - och granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet skall ges utökade möjligheter till information från företagens revisorer. Sålunda föreslås att revisorerna skall vara skyldiga att på begäran lämna upplysningar om företagens förhållanden till vederbörande myndighet vid förundersökning i brottmål samt vid taxeringsrevision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift.

I debatten om företagsrevision har den tanken väckts att samhället skulle utse revisorer i samtliga företag. Enligt kommissionens mening talar emellertid vissa skäl mot en sådan ordning. Det främsta är att de flesta företag fungerar i stort sett bra och att det kan antas att deras revisorer arbetar på ett riktigt sätt. Det nyligen uppställda kravet på att samtliga aktiebolag i framtiden skall ha en kvalificerad revisor, dvs. en av kommerskollegium auktoriserad eller godkänd revisor, är också ägnat att stärka revisorernas oberoende och öka företagsrevisionens effektivitet. Det finns därför enligt kommissionens uppfattning inte anledning att införa en ordning som innebär att samhället regelmässigt utser revisorer i företagen. Ett sådant system skulle dessutom ta stora samhällsresurser i anspråk. Samhällets insatser bör istället riktas mot det mindre antal företag där missförhållanden från allmän synpunkt föreligger och där den ordinära revisionen inte förmår råda bot på dessa missförhållanden.

Kommissionen föreslår därför att samhället - genom länsstyrelsens försorg - under vissa omständigheter skall ha rätt att utse revisor i ett företag. Omständigheter som talar för att samhället bör utse revisor i ett företag kan vara att företaget ej sköter sina löpande betalningar eller släpar efter med inbetalning av skatter och allmänna avgifter eller missbrukar olika former av statliga stöd utan att företagets revisor anmärker mot förhållandena. En annan omständighet som kan motivera utseende av offentlig revisor i ett företag är den att

företagets revisor avsäger sig eller skiljs från revisionsuppdraget under löpande mandatperiod. Ytterligare en situation som kan påkalla förordnande av offentlig revisor är att företaget ej sänt in föreskrivna handlingar till registreringsmyndigheten.

För att missförhållanden av nu angivna slag ej heller skall kunna döljas inom ett företag genom att företaget entledigar revisorn innan denne hunnit avge revisionsberättelse föreslår kommissionen att revisor som skilts från sitt uppdrag i förtid genast skall anmäla förhållandet till länsstyrelsen samt avge en "preliminär" revisionsberättelse för den granskning som han hunnit utföra fram till entledigandet.

Slutligen föreslår kommissionen en komplettering av de bestämmelser som reglerar kommerskollegiums tillsyn över de auktoriserade och godkända revisorernas och revisionsbolagens verksamhet. Ändringen innebär att preskriptionstiden för disciplinpåföljden varning förlängs från nuvarande två år till fem år. Kommissionen förordar också viss förstärkning av kommerskollegiets resurser för tillsynsverksamheten.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 1984.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1. Förslag till

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom föreskrivs att 10 kap 1, 5, 10 och 13 §§ aktiebolagslagen (1975:1385)[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	10 kap
	1 §
Revisor väljes av bolagsstämman. Skall flera revisorer utses, kan dock i bolagsordningen bestämmas att en eller flera av dem, dock inte alla, skall utses i annan ordning.	
Revisors uppdrag gäller för tid som anges i bolagsordningen. Om uppdraget ej skall gälla tills vidare, skall uppdragstiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av ordinarie bolagsstämma på vilken revisorsval förrättas.	
Bolagsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Vad i denna lag sägs om revisor skall i tillämpliga delar gälla om suppleant.	
Förslag att hos länsstyrelsen påkalla tillsättande av en revisor att med övriga revisorer deltaga i revisionen kan framställas på bolagsstämman där revisorsval skall ske eller förslaget enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Biträdes förslaget av ägare till en tiondel av samtliga aktier eller till en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna, skall länsstyrelsen på begäran av aktieägare efter hörande av bolagets styrelse utse revisor för tiden till och med ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår.	

---

[1] Lagen omtryckt 1982:739

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	Länsstyrelsen får, då särskilda omständigheter föranleder det, förordna en revisor (offentlig revisor) att med övriga revisorer delta i granskningen av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning samt av bolagets räkenskaper.
	Offentlig revisor har rätt till ersättning av allmänna medel med belopp som länsstyrelsen bestämmer. Beloppet skall av bolaget återgäldas till statsverket.

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.	
	Revisor som på begäran av bolagsstämma i förtid entledigats från sitt uppdrag skall genast anmäla förhållandet till länsstyrelsen. Anmälan skall åtföljas av en redogörelse för den granskning som revisorn utfört under den tid hans uppdrag omfattat. För redogörelsen skall

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	i tillämpliga delar gälla vad som i 10 § sägs om revisionsberättelse. Avskrift av redogörelsen skall insändas till registreringsmyndigheten.

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

10 §

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 berättel-	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 eller att bolaget ej uppfyllt sina

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
sen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom.	åligganden enligt taxeringslagen (1956:623), uppbördslagen (1953:272), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, förordningen (1933:395) om ersättningsskatt samt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom. Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget ej uppfyllt sina åligganden enligt de ovan nämnda skatte- och avgiftsförfattningarna, skall revisorerna genast insända avskrift av berättelsen till länsstyrelsen.

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.

Nuvarande lydelse | Föreslagen lydelse

I moderbolag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första - fjärde styckena äger motsvarande tillämpning.

13 §

Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget.

Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 14 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål samt, vid taxeringsrevision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift som avses i 1 § första stycket lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. till den som i sin tjänst har att övervaka denna granskning eller den som särskilt har förordnats att begära sådana upplysningar som här avses.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1984.

2. Förslag till

Lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs att 4 kap 1, 5, 10 och 13 §§ lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	4 kap
	1 §
I företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 2 kap 1 § skall den årsredovisningsskyldige utse en eller flera revisorer för bestämd tid eller tills vidare. Den årsredovisningsskyldige kan bestämma att annan än han själv skall utse revisor.	
En eller flera revisorssuppleanter kan utses. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.	
	Länsstyrelsen får, då särskilda omständigheter föranleder det, förordna en revisor (offentlig revisor) att med övriga revisorer delta i granskningen av företagets räkenskaper samt företagsledningens förvaltning.
	Offentlig revisor har rätt till ersättning av allmänna medel med belopp som länsstyrelsen bestämmer. Beloppet skall av företaget återgäldas till statsverket.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
5 §	
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.	
	Revisor som på begäran av den årsredovisningsskyldige i förtid entledigats från sitt uppdrag skall genast anmäla förhållandet till länsstyrelsen. Anmälan skall åtföljas av en redogörelse för den granskning som revisorn utfört under den tid hans uppdrag omfattat. För redogörelsen skall i tillämpliga delar gälla vad som i 10 § sägs om revisionsberättelse.
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 angelägenher vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.	
10 §	
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 månader efter räkenskapsårets utgång.	

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innhåller 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.	Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last eller att företaget ej uppfyllt sina åligganden enligt taxeringslagen (1956:623), uppbördslagen (1953:272), lagen (1968:430) om mervärdeskatt samt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom. Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att företaget ej uppfyllt sina åligganden enligt de ovan nämnda skatte- och avgiftsförfattningarna, skall revisorn genast insända avskrift av berättelsen till länsstyrelsen.

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

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
13 §	
En revisor får inte till dem som saknar rätt att erhålla kännedom om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter lämna upplysningar om sådant som revisorn har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för den årsredovisningsskyldige.	
Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om den årsredovisningsskyldige har försatts i konkurs, kunkursförvaltaren erforderliga upplysningar om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter.	
	Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål samt, vid taxeringsrevision eller annat granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift som avses i 1 § första stycket lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m, till den som i sin tjänst har att övervaka denna granskning eller den som särskilt har förordnats att begära sådana upplysningar som här avses.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1984.

3. Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 45 och 51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	45 §[1]
En eller flera revisorer utses på föreningsstämma, om ej revisor enligt stadgarna skall tillsättas i annan ordning. Tillika kan en eller flera revisorssuppleanter utses. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.	
Revisorer skall utses för tiden till dess stämma som avses i 57 § 1 mom. har hållits. De får inte utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Även om den tid för vilken en revisor har blivit utsedd inte har gått till ända, får revisorn skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om en revisor som är vald på föreningsstämma entledigas eller eljest avgår eller avlider eller det uppkommer hinder för honom enligt 46 § 1 eller 4 mom. att vara revisor och det ej finns någon suppleant, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.	
	Revisor som på begäran av föreningsstämma skilts från uppdraget innan den tid för vilken han blivit utsedd gått till ända, skall genast anmäla förhållandet till länsstyrelsen. Anmälan skall åtföljas av en redogörelse för

[1] Senaste lydelse 1980:1105.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	den granskning som revisorn utfört under den tid hans uppdrag omfattat. För redogörelsen skall i tillämliga delar gälla vad som i 51 § sägs om revisionsberättelse.
Den som har utsetts till revisor skall ofördröjligen underrättas om det. Har han valts på föreningsstämma, sker underrättelse genom styrelsens försorg och eljest av den som tillsatt honom.	
	Länsstyrelsen får, då särskilda omständigheter föranleder det, förordna en revisor (offentlig revisor) att med övriga revisorer delta i granskningen av föreningens räkenskaper samt styrelsens förvaltning.
	Offentlig revisor har rätt till ersättning av allmänna medel med belopp som länsstyrelsen bestämmer. Beloppet skall av föreningen återgäldas till statsverket.

51 §[2]

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två veckor före den i 57 § 1 mom. angivna föreningsstämman. Revisorerna skall också inom samma tid till styrelsen återställa de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

---

[2] Senaste lydelse 1980:1105.

Nuvarande lydelse

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

Har revisorn vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger en styrelseledamot till last eller att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande ifråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorn kan i övrigt i berättelsen meddela upplysningar, som han önskar bringa till medlemmarnas kännedom.

Föreslagen lydelse

Har revisorn vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger en styrelseledamot till last eller att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna eller att föreningen ej uppfyllt sina åligganden enligt taxeringslagen(1956:623), uppbördslagen(1953:272), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, förordningen (1933:395) om ersättningsskatt samt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorn kan i övrigt i berättelsen meddela upplysningar, som han önskar bringa till medlemmarnas kännedom. Om revisionsberät-

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	telsen innehåller anmärkning om att föreningen ej uppfyllt sina åligganden enligt de ovan nämnda skatte- och avgiftsförfattningarna, skall revisorn genast insända avskrift av berättelsen till länsstyrelsen.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

I en moderförening skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första - fjärde styckena tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1984.

4. Förslag till
Förordning om ändring i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer[1]

dels att 25 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 23 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	23 a §
	Uppkommer fråga om varning eller upphävande skall revisorn eller revisionsbolaget genom skriftlig anmaning beredas tillfälle att yttra sig om vad som anförs mot honom eller bolaget.
	Revisor eller revisionsbolag som i ärende om varning eller upphävande ej inom fem år efter det att gärningen begåtts har erhållit anmaning enligt första stycket får ej meddelas varning.

---

[1] Förordningen omtryckt 1976:825, ändrad 1978:631, 1980:876, 1981:493.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
25 § [2]	
Vid ingivande av ansökan om auktorisation eller godkännande enligt denna förordning skall avgift erläggas med 2 000 kr.	Vid ingivande av ansökan om auktorisation eller godkännande enligt denna förordning skall avgift erläggas med 2 500 kr.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1984. 25 § i dess äldre lydelse tillämpas dock beträffande ansökan om förnyelse av auktorisation eller godkännande, om giltighetstiden enligt bestämmelse av kommerskollegium löper ut före utgången av augusti 1984.

---

[2] Senaste lydelse 1981:493

1 INLEDNING

Genom beslut den 25 november 1982 tillkallade regeringen en kommission för åtgärder mot ekonomisk brottslighet. Enligt sina direktiv (Dir 1982:101) skall kommissionen bland andra åtgärder även undersöka möjligheterna att använda effektivare företagsrevision som ett medel att bekämpa ekonomisk brottslighet och lägga fram förslag i detta hänseende. Direktiven i deras helhet finns intagna som bilaga till detta betänkande.

I den allmänna debatten om företagsrevisionen har intresset under senare tid i stor utsträckning inriktats på möjligheterna att effektivare använda revisionsfunktionen som ett medel mot ekonomisk brottslighet. Att en effektiv och sakkunnig revision har stor betydelse när det gäller att förhindra och motverka ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet som kan förekomma i samband med näringsverksamhet står utom tvivel. Härtill kommer att en sådan revision många gånger kan vara till nytta för företagsägarna då det gäller att uppmärksamma ekonomiska problem i företagen. Vad som nu sagts har betydelse inte minst för de mindre företagen, särskilt om de drivs i aktiebolagsform.

Mot bakgrund härav har också sedan 1970-talets början en rad åtgärder vidtagits för att förbättra företagsrevisionen. Sålunda överfördes år 1973 uppgiften att meddela auktorisation och godkännande av revisorer samt att utöva tillsyn över de kvalificerade, dvs de auktoriserade och godkända revisorernas verksamhet från handelskammarväsendet till kommerskollegium. Genom 1975 års aktiebolagslag utökades kretsen av aktiebolag som är skyldiga att ha kvalificerad revisor, en skyldighet som sedermera utsträckts till att gälla i princip samtliga aktiebolag. Revisorernas arbetsuppgifter och rapporteringsskyldighet utvidgades. Vidare skärptes reglerna om revisorsjäv m.m.

De åtgärder som hittills vidtagits på detta område har främst varit inriktade på att från mera allmänna utgångspunkter utveckla och effektivisera revisionsfunktionen liksom att stärka företagsrevisorernas ställning. Som ett led i strävandena att komma åt den ekonomiska brottsligheten har åtgärderna emellertid varit otillräckliga. Om revisorsfunktionen skall bli det effektiva instrument vid bekämpandet av ekonomisk brottslighet som alla säger sig eftersträva, måste därför mer långtgående och genomgripande förändringar av nu gällande ordning komma till stånd.

Mot denna bakgrund diskuteras i detta betänkande ändringar i aktiebolagslagen och vissa andra associationsrättsliga författningar i syfte

att skapa en självständigare och från olika partsintressen mera oberoende företagsrevision,

att ge företagsrevisonen en sådan inriktning att den bättre än f.n. kan tjäna som ett komplement till samhällets skatte- och avgiftskontroll

samt att vidga möjligheterna för de brottsbekämpande myndigheterna och granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet att få information från företagens revisorer.

I betänkandet tas också upp vissa frågor rörande kommerskollegiums tillsynsverksamhet på revisorsområdet.

2 HUVUDDRAGEN I NUVARANDE ORDNING

I åtskillig lagstiftning på associationsrättens område finns det regler om revision av ett företags eller en organisations ekonomiska förvaltning samt om obligatorisk medverkan av en eller flera revisorer.

Det finns två olika former av företagsrevison, nämligen intern och extern revision. Med intern revision menas att en verksamhets räkenskaper och ekonomiska förvaltning är underkastad löpande granskning av ett organ inom verksamheten. En intern revisor i ett företag ingår således i företagets organisation och utgör en del av dess interna kontrollsystem. En extern revisor däremot skall stå fri gentemot företaget och ha sin kontrollfunktion riktad mot dess ledning. Den lagstiftning som reglerar skyldigheten att ha revisor tar sikte på den externa revisorns verksamhet. När det i denna promemoria i fortsättningen talas om revision och revisor avses endast den externa revisionen och den externa revisorn.

Revisionen skall normalt omfatta granskning såväl av rörelsens räkenskaper som av företagsledningens förvaltning. Någon klar skiljelinje lär inte kunna dras mellan dessa granskningsområden, utan de torde i praktiken delvis täcka varandra. Inte bara årsrevision skall ske utan i princip även en löpande revision. I samband med exempelvis försäljning av ett företag eller andra genomgripande förändringar kan specialrevision behöva företas.

Aktiebolaget är den i särklass mest utnyttjade associationsformen för företagsamheten i vårt land. Bestämmelser om revision i aktiebolag finns i 10 kap. aktiebolagslagen (1975:1385; omtryckt 1982:739) (ABL). I ett aktiebolag skall bolagsstämman välja åtminstone en revisor. Skall flera revisorer utses kan i bolagsordningen bestämmas att någon eller några av dem skall utses i annan ordning. Revisorns uppdrag som revisor upphör i förtid om revisorn eller den som har utsett honom begär det. En minoritet av aktieägare kan begära

att länsstyrelsen skall utse en revisor att delta i revisionen jämte övriga revisorer. Mandattiden för en av länsstyrelsen på detta sätt utsedd revisor utgår vid den ordinarie bolagsstämman under nästföljande år.

Vissa allmänna krav uppställs beträffande revisorns kvalifikationer. Bl.a. gäller att revisorn inte får vara omyndig eller försatt i konkurs. Vidare skall revisorn ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som fordras för uppdragets fullgörande. Till revisor kan utses ett auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Dessa bolag är likställda med auktoriserade resp. godkända revisorer. Fr.o.m den 1 januari 1983 gäller i princip att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoresirad revisor eller godkänd revisor. Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor, om bolaget under två år i följd har haft en balansomslutning som har överstigit 1 000 gånger basbeloppet eller om bolaget har haft mer än 200 anställda eller om det är börsnoterat.

För revisorn gäller vidare vissa jävsregler som syftar till att garantera hans oberoende. Utgångspunkten för jävsreglerna är att revisorn måste inta en självständig ställning i förhållande till bolaget. Sålunda får den inte vara revisor som är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Detta revisorsjäv gäller även för den som är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med styrelseledamot etc. Revisorsjävet gäller också för vissa släktingar till nyss angivna personer samt för den som är anställd hos eller eljest intar en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller till någon som nu nämnts.

Om bolaget inte har någon behörig revisor kan länsstyrelsen på anmälan förordna en sådan i vissa angivna fall, nämligen när sådan kvalificerad revisor saknas som föreskrivs för de större bolagen, när revisor är omyndig eller i konkurs eller bosatt utomlands eller är utländsk medborgare eller på grund av vissa förhållanden är jävig eller när bestämmelser i bolagsordningen om antalet revisorer eller om revisors behörighet åsidosatts.

Revisorn skall granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning (s.k. förvaltningsrevision). För varje räkenskapsår skall revisorn avge en revisionsberättelse till bolagsstämman. I denna berättelse skall anges bl.a. om någon styrelseledamot eller verkställande direktören har handlat i strid mot aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Då revisorn utövar sin kontrollfunktion skall han inte bara bevaka ägarnas intressen utan också övervaka att regler till skydd för borgenärer, aktieägande allmänhet och anställda iakttas samt att samhällets intressen inte åsidosätts (jfr prop. 1975:103 s. 244).

ABL innehåller också vissa bestämmelser om revisorns tystnadsplikt. En revisor får sålunda inte till enskilda aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget. Å andra sidan är revisorn skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det inte skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.

En skyldighet att anlita revisor gäller, förutom för aktiebolag, också för ekonomiska föreningar i allmänhet samt för sådana företag som är årsredovisningsskyldiga enligt lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, dvs.

främst handelsbolag och enskilda näringsidkare med minst tio anställda. För revisionen i dessa företag gäller i stort sett samma regler som för revisonen i aktiebolag. Revisorn behöver dock i allmänhet varken vara godkänd eller auktoriserad. Liksom i fråga om aktiebolag måste det emellertid finnas en auktoriserad revisor, om företaget under två år i följd har haft en balansomslutning som har överstigit 1 000 gånger basbeloppet eller har haft mer än 200 anställda.

Särskilda lagregler om revision finns för försäkringsbolag, bankinstitut, understödsföreningar, hypoteksinstitutioner och vissa stiftelser.

I affärsbanker, sparbanker, centralkassor för jordbrukskredit och försäkringsbolag skall det finnas offentliga revisorer. En sådan offentlig revisor utses av bankinspektionen resp. försäkringsinspektionen. Den offentliga revisorn utför inte någon separat revision utan ingår i det kollektiv som ombesörjer revisionen. Så till vida intar dock den av bankinspektionen utsedda revisorn en särställning att han skall följa en av bankinspektionen utfärdad instruktion. Motivet för systemet med offentliga revisorer i banker och försäkringsbolag är i första hand att insättar- och försäkringstagarintressena i sådana företag skall skyddas.

Förutsättningarna för att en revisor skall bli auktoriserad eller godkänd anges i förordningen (1973:221; omtryckt 1976:825) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen) samt i kommerskollegiets revisorskungörelse (KFS 1973:6; omtryckt 1980:13). Sedan år 1973 handhas auktorisations- och godkännandefrågorna av kommerskollegium (tidigare av handelskamrarna).

Kraven är störst i fråga om auktorisation. När det gäller utbildning krävs här att sökanden har avlagt ekonomexamen eller anan likvärdig svensk examen i enlighet med kommerskollegiets närmare föreskrifter. För auktorisation krävs vidare att

sökanden utövar revisionsverksamhet som yrke och att han har utövat praktisk verksamhet i revisorsyrket på tillfredsställande sätt i minst fem år. Auktoriserade revisorer får inte driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Vidare gäller begränsningar i fråga om auktoriserade revisorers rätt att ta anställning.

För att bli godkänd revisor krävs att sökanden har eftergymnasial utbildning med ekonomisk inriktning, dock inte av sådan omfattning som krävs för auktorisation. För godkännande krävs vidare bl.a. att sökanden utövar revisonsverksamhet som yrke eller fullgör likartade eller därmed sammanhängande uppgifter och att han har utövat praktisk verksamhet i revisorsyrket på tillfredsställande sätt i minst fem år. Sådana inskränkningar som gäller för auktoriserade revisorer i fråga om anställningsförhållanden och anknytning till affärsverksamhet gäller däremot inte för godkända revisorer.

För auktoristion eller godkännande som revisor krävs att sökanden är bosatt i Sverige, att han är myndig och ej i konkurs samt att han är känd för redbarhet och även i övrigt befinns lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Till revisor får också - som tidigare nämnts - utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Det är här fråga om handelsbolag eller aktiebolag som innehas av auktoriserade resp. godkända revisorer. En ytterligare förutsättning är att bolaget som sådant har erhållit auktorisation resp. godkännade efter särskild prövning av kommerskollegium.

Vid utgången av år 1982 fanns det 1 065 auktoriserade revisorer och 1 266 godkända revisorer. Därjämte fanns det 54 auktoriserade och 8 godkända revisionsbolag.

En revisors yrkesverksamhet kan bestå av dels revisionsuppdrag, dels olika slags konsultuppdrag. Kvalificerade revisorer, dvs de auktoriserade eller godkända, står under tillsyn

av kommerskollegium. Vidare finns olika organisationer för de skilda kategorier av yrkesutövare som sysslar med revisionsverksamhet. Dessa förhållanden avspeglas i det normsystem som finns på revisorsområdet.

I fråga om lagstiftning som styr revisorns verksamhet bör främst nämnas bokföringslagens (1976:125) regler om redovisning och aktiebolagslagens regler om revision och offentlig redovisning. Vidare kan pekas på sådan lagstiftning som inte direkt riktar sig till revisorn som funktionär men som i större eller mindre utsträckning berör denna verksamhet, t ex i fråga om konsultuppdrag. Exempel på detta är skatterätt, arbetsrätt, associationsrätt och skiftande ekonomisk lagstiftning.

För auktoriserade eller godkända revisorer gäller särskilda författningsbestämmelser (revisorsförordningen och revisorskungörelsen samt de ytterligare föreskrifter och anvisningar kommerskollegium meddelar). Att dessa bestämmelser efterlevs övervakar kommerskollegium i sin tillsynsverksamhet.

Revisor som är medlem i en viss organisation har vidare att följa de regler - t ex stadgar och särskilda yrkesetiska regler - som antagits av organisationen. Det är här fråga om normer av föreningsrättslig natur som skiftar från organisation till organisation. Organisationernas bestämmelser om egna disciplinära åtgärder bör särskilt nämnas i detta sammanhang.

I den lagstiftning som styr revisorns verksamhet hänvisas också till vissa normer av etisk karaktär. Bokföringslagen talar sålunda om god redovisningssed medan aktiebolagslagen innehåller begreppet god revisionssed. Revisorsförordningen, som riktar sig till auktoriserade eller godkända revisorer, anknyter vidare till uttrycket god revisorssed. Vad dessa etiska normer kräver framgår inte närmare i lagstiftningen. Det har i stället i hög grad anförtrotts revisorerna själva

att genom praxis precisera innehållet i normerna. Dessa etiska normer återkommer också bland de regler som antagits av revisororganisationerna. Av väsentlig betydelse för utvecklingen av den goda revisorsseden är också kommerskollegiets uttalanden i dess tillsynsverksamhet.

3 ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER

3.1 Frågans behandling i riksdagen m.m.

Frågan om företagsrevisorns ställning och uppgifter har under senare år tagits upp till överväganden i olika sammanhang.

I betänkandet (SOU 1970:41) Företag och samhälle föreslog sålunda samarbetsutredningen att regeringen som en försöksverksamhet skulle få möjlighet att utse revisorer i vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den offentliga revisorns granskning skulle enligt förslaget överensstämma med övriga revisorers. Hans uppgift skulle vara att verka för största möjliga öppenhet i de reviderade företagens årsredovisning samt att tillse att företagsledningens information till de anställda om företagets ekonomiska förhållanden fick en från de anställdas synpunkt lämplig utformning. Som motivering till förslaget anförde utredningen bl.a. att revisorerna inte alltid hade den oberoende ställning som krävdes för att de skulle kunna ge fullödig information om de reviderade företagen. Ägarspridningen och bolagsstämmornas alltmer formella karaktär medförde bl.a. att revisorerna, om inte formellt så dock i praktiken, många gånger utsågs av dem vilkas verksamhet de skulle utöva tillsyn över, nämligen styrelsen och verkställande direktören. Detta förhållande kunde enligt utredningens mening i tillspetsade situationer inte erbjuda tillräckliga garantier för en opartisk och konstruktiv revision.

I propositionen 1972:116 med förslag till lag om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar, m.m. anförde föredragande statsrådet att samarbetsutredningens förslag om offentliga revisorer skulle beredas ytterligare och att även frågan om löntagarrevisorer skulle behandlas i detta sammanhang.

Frågan togs åter upp under förarbetena till aktiebolagslagen.

Föredragande statsrådet anförde därvid bl.a. följande (prop. 1975:103 s. 244).

> För egen del vill jag först understryka att jag finner det självklart att revisorernas uppgift inte bara är att beakta aktieägarnas intressen. Liksom f n måste revisorerna vid sin granskning också ägna stor uppmärksamhet åt i vad mån bolagsledningen beaktat samhällets, de anställdas och övriga borgenärers intressen. Det är också viktigt att revisorerna beaktar den aktieköpande allmänhetens intressen i sammanhanget. Revisorerna måste följaktligen inta en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelse och verkställande direktör utan också i förhållande till bolagsstämman. Från denna synpunkt kan det vara en svaghet att det är bolagsstämmans uppgift att tillsätta revisorer. Detta kan nämligen leda till att revisorerna trots allt blir benägna att inte vid sin granskning stöta sig med de aktieägare som representerar stämmomajoriteten. Detta skulle kunna tala för att uppgiften att utse revisor eller åtminstone en av revisorerna borde läggas på något utomstående organ.

Statsrådet var emellertid inte berett att i det aktuella lagstiftningsärendet ta ställning till frågan.

I samband med framläggande av förslag till lagstiftning om styrelserepresentation för samhället och de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar m.m. (prop. 1975/76:166) beslöt regeringen att samarbetsutredningens förslag om tillsättande av offentliga revisorer inte skulle föranleda någon åtgärd. Som skäl för beslutet åberopades att behovet av offentliga revisorer minskat genom de vidgade möjligheterna till offentlig insyn i aktiebolag och ekonomiska föreningar som den nya aktiebolagslagen samt förslagen till bokföringslag och lag om styrelserepresentation för samhället medgav (se LU 1977/78:1).

I riksdagen har frågan om revisorernas ställning och uppgifter aktualiserats motionsvägen åren 1972-1974. Motionerna har avslagits under hänvisning till pågående utredningar (se NU 1972:63 och 1973:47 samt LU 1974:29).

I en hösten 1977 behandlad motion yrkades att länsstyrelsen skulle få rätt att utse minst en revisor i varje företag som är skyldigt att ha revisor. Lagutskottet framhöll bl.a. att en nödvändig förutsättning för att företagsrevisorn skulle kunna fullgöra sin uppgift som opartisk granskningsman var att han intog en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelsen och verkställande direktören utan också till bolagsstämman eller motsvarande organ. Utskottet strök därför kraftigt under betydelsen av att revisorn garanterades en oberoende ställning och framhöll att det från denna synpunkt kunde synas vara en svaghet att det är bolags- eller föreningsstämmans uppgift att tillsätta revisor. I betänkandet konstaterades emellertid att den nuvarande ordningen såvitt känt inte inneburit några nackdelar när det gäller revisorns möjligheter att granska företaget. Utskottet hänvisade vidare till att man borde avvakta resultatet av pågående utredningsarbete på området och avstyrkte i sitt av riksdagen godkända betänkande (LU 1977/78:1) bifall till motionen.

De i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna reserverade sig till förmån för ett krav på en allmän översyn på företagsrevisionens område.

Under våren 1978 behandlades frågan om revisorernas ställning återigen av riksdagen med anledning av ett under allmänna motionstiden framställt motionsyrkande om en allmän översyn av företagsrevisionen. I sitt av riksdagen godkända betänkande (LU 1977/78:16) avstyrkte utskottet bifall till motionen. Utskottet hänvisade till vad det anfört i betänkandet LU 1977/78:1 och konstaterade att det sedan dess inte tillkommit några omständigheter som borde föranlett ett ändrat ställningstagande från riksdagens sida.

De i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna reserverade sig till förmån för bifall till motionsyrkandet.

I betänkandet LU 1977/78:20, som godkändes av riksdagen, avstyrkte ett enhälligt utskott ett motionsyrkande om en utredning i syfte att åstadkomma en ny aktiebolagslag. Den begärda utredningen borde enligt motionären bl.a. ta upp frågan om rätt för staten att utse en revisor i de största företagen. Utskottet hänvisade till bl.a. att riksdagen under senare år vid flera tillfällen hade avvisat motionsyrkanden rörande lagstiftning om offentliga revisorer i större företag och till att intet nytt hade tillförts frågan sedan den senast behandlats.

I december 1977 uppdrog den dåvarande regeringen åt brottsförebyggande rådet (BRÅ) att föreslå lagstiftningsåtgärder ägnade att motverka den organiserade och ekonomiska brottsligheten. Uppdraget resulterade i bl.a. förslag på revisorsområdet. I promemorian (BRÅ PM 1978:2) Revisors verksamhet framlade BRÅ sålunda vissa förslag och rekommendationer som dels var avsedda att stärka revisorernas ställning i olika avseenden, dels förstärkte tillsynen över de kvalificerade revisorerna och dels innebar en komplettering av de etiska regler som revisorsorganisationerna antagit.

Med anledning av en ny motion i ämnet upptog riksdagen hösten 1979 frågan om en översyn av företagsrevisionen till förnyad behandling. I betänkandet LU 1979/80:3 framhöll lagutskottet återigen den stora betydelsen av en effektiv och kvalitetsmässigt hög företagsrevision. Utskottet pekade också på vikten av att tillsynen av revisorernas verksamhet är effektiv samt angelägenheten av att företagsrevisionen kan bidra till att ekonomisk brottslighet förhindras. I den mån företagsrevisionen från angivna synpunkter allmänt sett framstår som bristfällig borde, menade utskottet, erforderliga åtgärder - även i lagstiftningens form - naturligtvis vidtas.

Utskottet konstaterade emellertid att den nuvarande ordningen, såvitt var känt, inte inneburit några allvarliga nackdelar när det gäller revisorns möjligheter att opartiskt granska företaget. På grund härav och med hänvisning till den

då i regeringskansliet pågående behandlingen av den ovan nämnda BRÅ-promemorian avstyrkte utskottet bifall till motionen.

I ett särskilt yttrande av de i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna erinrades om att i flera av de remissvar som avgetts med anledning av BRÅ:s promemoria påtalats nackdelar när det gäller revisors möjlighet att granska företagen. Kommerskollegium framhöll bl.a. att revision i mindre företag ofta bara var en rimlighetsbedömning. Vidare framhölls i yttrandet att BRÅ-promemorian endast berörde en mindre del av de många problem som förelåg på företagsrevisionens område. Om det aviserade regeringsförslaget med anledning av BRÅ:s förslag inte skulle tillgodose reformönskemålen i tillräcklig utsträckning skulle de socialdemokratiska ledamöterna på nytt komma att aktualisera förslaget att tillsätta en utredning med uppgift att företa en övergripande översyn av hela företagsrevisionen.

Riksdagen följde utskottet.

Våren 1980 förelade regeringen riksdagen en proposition med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m.m. (prop. 1979/80:143). I propositionen föreslogs även vissa smärre ändringar i aktiebolagslagen avseende bl a skyldighet att till aktiebolagsregistret anmäla vem som utsetts till bolagets revisor samt att revisorn skall ha upplysningsskyldighet inte bara i förhållande till bolagsstämman utan också till medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, vid konkurs, konkursförvaltaren. Förslaget, som i dessa delar baserades på den nämnda BRÅ-promemorian, antogs av riksdagen (LU 1980/81:4, rskr 39) och de nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1981 (SFS 1980:1104).

Under våren 1980 väcktes tre motioner i vilka framställdes yrkanden om ändringar på revisionsområdet. I den första (1979/80:156) begärde motionären (fp) att en utredning tillsattes i syfte att åstadkomma en ny aktiebolagslag, därvid enligt motionären även frågan om rätt för olika intressenter

att tillsätta revisorer i de största företagen skulle kunna penetreras. I den andra motionen, 1979/80:1120, (socialdemokratisk partimotion) hemställdes att riksdagen skulle begära att regeringen vidtog åtgärder avseende bl.a. organisatoriska insatser och förslag till lagstiftning som innebar en bättre samhällelig insyn och kontroll i företag som fick lån eller bidrag från staten samt en utredning om företagsrevisorernas ställning och uppgifter. I den senare frågan anfördes bl.a. att det borde utredas om inte företagsrevisorer generellt bör utses av opartiska organ och inrikta sig på en mer allmän bedömning av företagets verksamhet i form av utvidgad förvaltningsrevision. I det sammanhanget borde också, menade motionärerna, övervägas möjligheten att kräva obligatorisk redovisning av revisorerna om hur företaget fullgör sina förpliktelser mot det allmänna. I en tredje motion (1979/80: 2025), också den från socialdemokratiskt håll och väckt med anledning av propositionen 1979/80:143, upprepades kraven på en övergripande utredning om företagsrevisionen. Utöver frågor om revisionens inriktning, innehåll och omfattning borde, enligt motionärerna, särskilt utredas förutsättningarna för en långtgående upplysningsplikt gentemot det allmänna.

Under hänvisning till redan genomförda reformer och med åberopande av pågående reformarbete avstyrkte lagutskottet (LU 1980/81:4) i sitt av riksdagen godkända betänkande bifall till motionerna 156 och 2025 i här berörda delar. De i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna reserverade sig till förmån för ett krav på en allmän översyn av företagsrevisionen.

Också den socialdemokratiska partimotionen 1979/80:1120 avvisades av riksdagen. I sitt av riksdagen godkända betänkande (JuU 1980/81:21) avstyrkte justitieutskottet sålunda bifall till motionen med hänvisning till lagutskottets ovnnämnda betänkande. Även här reserverade sig de i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna till förmån för kravet på en utredning om företagsrevisionen.

Frågan om en översyn av företagsrevisionen har med anledning av yrkanden i motionen 1980/81:1579 (s) behandlats av riksdagen under våren 1981 (LU 1980/81:28 och 33) samt med anledning av yrkanden i motionerna 1981/82:928 (s), 1981/82:1582 (vpk) och 1981/82:2441 (s) under våren 1982 (LU 1981/82:38 och 42). I de två förstnämnda betänkandena, som båda godkändes av riksdagen, framhöll lagutskottet - med avvisande av motionärernas yrkande om en allmän översyn av reglerna för företagsrevisionen - att det är nödvändigt att revisorn intar en självständig ställning gentemot dem han skall granska och även i förhållande till bolagsstämman. Utskottet ansåg att vissa principiella invändningar kan riktas mot att revisorn framför allt i fåmansbolag i praktiken utses av dem han skall granska. Å andra sidan måste enligt utskottet beaktas att - såvitt framgått av undersökningen som gjorts av BRÅ - nuvarande ordning inte inneburit några mera betydande nackdelar när det gäller revisorernas möjligheter att opartiskt granska företagen. Utskottet pekade vidare på att det kunde vara svårt att hitta tillfredsställande alternativa former för utseende av företagsrevisorer.

Mycket talade nämligen för att man borde vara försiktig med att rubba det förtroendefulla förhållande som i allmänhet råder mellan företag och revisorer. Ett friktionsfritt samarbete torde enligt utskottet utgöra en viktig förutsättning för att en revisor skall få gehör hos företagsledningen för sina synpunkter på hur företagets verksamhet bör bedrivas.

Beträffande frågan om möjligheten att effektivare använda revisorsfunktionen som ett medel att motverka ekonomisk brottslighet framhöll utskottet att det givetvis skulle vara möjligt att lagstiftningsvägen utöka revisorns skyldigheter och befogenheter att kontrollera ett företags verksamhet men att dessa befogenheter redan var mycket stora och att den år 1980 genomförda utvidgningen av revisors uppgiftsskyldighet också bidrog till en ökad öppenhet i dessa sammanhang.

De i utskottets beslut deltagande socialdemokratiska ledamöterna reserverade sig till förmån för motionsyrkandet.

I betänkandena LU 1981/82:38 och 42 som behandlade propositionen 1981/82:171, vari föreslogs att det skall finnas en kvalificerad revisor i alla aktiebolag, och de med anledning av propositionen väckta motionerna (se ovan) framhöll utskottet - utöver vad utskottet anfört i betänkandena under våren 1981 - att det i propositionen framlagda förslaget om kvalificerade revisorer i alla aktiebolag var av grundläggande betydelse när det gällde att stärka revisorns ställning och mera allmänt förbättra företagsrevisionen; skyldigheten att ha kvalificerad revisor skulle i praktiken komma att försvåra ett godtyckligt utbyte av en revisor som intog en kritisk hållning mot företagsledningen. Det anförda visade enligt utskottets mening att någon allmän översyn av företagsrevisionen inte var behövlig. Utskottet avstyrkte därför bifall till motionsyrkandena i denna del. Också denna gång reserverade sig de i beslutet deltagande socialdemokratiska ledamöterna till förmån för motionärernas yrkande.

Riksdagen följde utskottet.

3.2 Kommissionens syn på frågan

Som framgått av redogörelsen ovan (avsnitt 3.1) har under senare år ett starkt ökat intresse - och även förtroende - visats för revisorsfunktionens möjligheter när det gäller att bekämpa ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet som kan förekomma i samband med näringsverksamhet. Också enligt kommissionens mening bör företagsrevisionen kunna vara ett effektivt brottsbekämpande instrument på både skatte- och avgiftsområdet och andra områden.

Från revisorshåll påpekas ofta att den viktigaste insatsen från revisorernas sida mot ekonomisk brottslighet är den konventionella räkenskaps- och förvaltningsrevision som utförs i

dag; revisorerna påträffar och rättar eller förebygger sannolikt betydligt fler redovisningsfel och oegentligheter i sin löpande granskning av företagen än som någonsin skulle kunna påträffas genom andra former av kontroll. Enligt kommissionens mening är detta påpekande säkert i allt väsentligt riktigt. Den viktigaste åtgärd revisorerna kan vidta är att satsa på att genomföra effektiva revisionsinsatser. Detta är en uppgift både för den enskilde revisorn i det dagliga arbetet och för revisorsorganisationerna i form av metodutveckling, utbildning m.m.

Kommissionen anser emellertid för sin del inte att man på detta sätt når tillräckligt långt. Den sedvanliga revisionen har sina naturliga begränsningar när det gäller att uppdaga och förhindra ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet. Revisionen är till sin uppläggning inriktad på den offentliga redovisningen av företagets resultat och ställning. Utifrån denna inriktning styrs revisionen av kriterier om väsentlighet och risk. Den är inte heller heltäckande utan sker i stor utsträckning stickprovsmässigt.

Den traditionella företagsrevisionen kan mot denna bakgrund ses som en tröskel som den mindre nogräknade företagaren måste ta sig över men den är inte ett tillräckligt effektivt medel direkt mot olika slag av oegentligheter. Enligt kommissionens mening bör revisionsfunktionen kunna utnyttjas också i det syftet.

Problemet med ekonomiska oegentligheter - inte minst i samband med näringsverksamhet - har fått en sådan omfattning att man bör fråga sig om inte den externa kontrollfunktionen i företagen måste få en delvis ny inriktning. I dag är syftet med revisionen att ge ett utlåtande om den offentliga redovisningen på ett tillfredsställande sätt speglar företagets resultat och ställning. I Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR:s) rekommendation från år 1970 om revision av räkenskaperna i svenska aktiebolag sägs uttryckligen att revisorns granskning inte har till självständigt syfte att förhindra

eller upptäcka förskingringar eller andra oegentligheter. Denna inriktning av och begränsning i företagsrevisionen kan möjligen godtas i en situation där det grundläggande syftet med revisionen är att skydda den aktieköpande allmänheten. Men problem och intressentkretsar förskjuts. Nya problem kräver åtgärder: skatteundandragandet, självtagna krediter, svart konsumtion m.m. Enligt kommissionens mening bör kontrollen häröver inte vara en uppgift exklusivt för skatte- och avgiftsmyndigheterna utan man bör försöka att utnyttja den kontrollfunktion som finns inbyggd i företagen, nämligen revisionen.

Mot bakgrund av vad som nu anförts diskuterar och föreslår kommissionen i det följande åtgärder för att ge företagsrevisionen en sådan inriktning att den sålunda bättre än f.n. skall kunna tjäna som ett komplement till samhällets skatte- och avgiftskontroll. I anslutning till denna fråga diskuteras också behovet av att vidga revisorernas uppgiftsskyldighet mot de brottsbekämpande myndigheterna, polis och åklagare, och granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet. Inledningsvis diskuterar och föreslår kommissionen också åtgärder för att skapa en självständigare och från olika partsintressen mera oberoende revision.

Avslutningsvis diskuterar och föreslår kommissionen vissa ändringar i de bestämmelser som reglerar kommerskollegiets tillsyn över de kvalificerade, dvs de auktoriserade och godkända, revisorernas och revisionsbolagens verksamhet.

4 TILLSÄTTANDE OCH ENTLEDIGANDE AV REVISOR

4.1 Bakgrund

ABL innehåller regler om fyra bolagsorgan, nämligen bolagsstämman, styrelse, verkställande direktör och revisor.

Kompetensfördelningen mellan de olika bolagsorganen kan i korta drag beskrivas på följande sätt. Bolagsstämman är det överordnade, i sista hand belutande organet. Styrelsen har hand om förvaltningen av bolagets angelägenheter. Finns verkställande direktör, handhar han den löpande förvaltningen och ledningen av förvaltningen i övrigt tillkommer styrelsen. Revisorerna har till uppgift att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning och bolagets räkenskaper.

Revisor väljs av bolagsstämman för tid och antal som anges i bolagsordningen (10 kap. 1 §). Antalet revisorer kan bestämmas fritt.

I bolagsordningen kan bestämmas att en eller flera revisorer, dock inte alla, skall tillsättas av annan än bolagsstämman, t.ex. staten, kommun, viss långivare, de anställda eller ägarna till visst aktieslag eller viss aktieägarminoritet.

Av den kompetensfördelning mellan bolagsorganen som ABL gör framgår att styrelse eller VD inte kan ges rätt att utse revisor. Däremot möter det inte något hinder, att en person som är både styrelseledamot och aktieägare, vilket är det vanliga i mindre aktiebolag, deltar i revisorsvalet.

Revisors uppdrag gäller för tid som anges i bolagsordningen. Om uppdraget ej skall gälla tills vidare, skall uppdragstiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av den ordinarie bolagsstämma vid vilken revisorsval förrättas.

Bolagsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter, men kan också avstå från att välja suppleant. För suppleant gäller vad ABL stadgar beträffande revisorer. Regeln avser t.ex. frågor om tillsättande och entledigande, om mandattid och kvalifikationer. Om revisor enligt lagen måste vara auktoriserad, skall sålunda också hans suppleant vara det.

Aktieägarnas möjligheter att få insyn i styrelsens och VDs förvaltning och redovisning är av största betydelse för att ägarna skall kunna utöva sin rätt att på bolagsstämman påverka verksamhetsutvecklingen. Bestämmelserna om revisor tjänar detta syfte. Revisor har till uppgift att genom sin granskning förmedla insyn i bolaget och rapportera härom i revisionsberättelsen eller på annat sätt. Revisorsfunktionen har i detta hänseende tillmätts en sådan vikt, att grupper av aktieägare eller aktieägarminoriteter getts rätt att påverka revisorsvalet.

Sålunda tillerkänns en minoritet med en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna rätt att påkalla att länsstyrelsen skall utse en revisor, vilken skall delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Revisor som utses av annan än bolagsstämman enligt bestämmelser i bolagsordningen eller efter förordnande av länsstyrelsen fyller samma funktion som en av bolagsstämman utsedd revisor. Han har också rätt till arvode av bolaget.

Som tidigare upplysts kan till revisor även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i ABL likställs auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. I revisionsbolag måste finnas någon som är huvudansvarig för revisionen. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara, i auktoriserat revisionsbolag auktoriserad revisor och

i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor.

Revisorsuppdraget kan, som tidigare har sagts, gälla för viss tid eller på obestämd tid, d.v.s. till dess ny revisor väljs. Någon maximitid för revisors uppdrag är inte föreskriven utan mandatperioden bestäms i bolagsordningen.

Revisors uppdrag upphör vid utgången av ordinarie bolagsstämma under det räkenskapsår då tiden för vilken han utsetts går ut eller, om uppdraget avser obestämd tid, när ny revisor utsetts (10 kap. 5 §).

Uppdraget som revisor kan upphöra i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Revisor kan således avgå frivilligt eller skiljas från uppdraget av den som utsett honom, även om uppdragstiden inte löpt ut. Anmälan härom skall göras hos styrelsen och om revisorn inte är vald av bolagsstämma dessutom hos den som tillsatt honom.

Med hänsyn till det stora intresse som föreligger av att lagens bestämmelser om revisorsval efterlevs, har man anordnat ett medel att komma till rätta med överträdelser. Länsstyrelsen skall nämligen på anmälan förordna behörig revisor i vissa i 10 kap. 6 § angivna fall. Sålunda skall länsstyrelsen förordna auktoriserad revisor om sådan revisor är obligatorisk enligt lagen. Vidare skall länsstyrelsen förordna behörig revisor, när bestämmelse i bolagsordningen om antalet revisorer eller om revisors behörighet åsidosatts. I dessa fall bibehåller en redan utsedd revisor sitt uppdrag vid sidan av den av länsstyrelsen utsedde.

Vidare skall länsstyrelsen entlediga revisor som är omyndig eller försatt i konkurs eller som är utlänning eller utlandssvensk, om inte tillstånd till uppdraget getts. Detsamma gäller revisor som är jävig. Länsstyrelsen skall förordna behörig revisor i den entledigades ställe.

Anmälan till länsstyrelsen kan i dessa fall göras av vem som helst. Styrelsen är skyldig att göra anmälan, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Om bolagsstämman inte på begäran av ägare till 1/10 av samtliga aktier utsett auktoriserad revisor, kan varje aktieägare inom en månad från stämman göra framställning till länsstyrelsen, att denna skall förordna sådan revisor.

I samtliga nu nämnda fall skall länsstyrelsen innan beslut meddelas höra bolaget. Förordnandet av revisor skall avse tid intill dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd. Bolagsstämman eller annan som enligt bolagsordningen skall utse revisor kan alltså alltid bli av med en av länsstyrelsen förordnad revisor genom att utse en behörig revisor i dennes ställe.

Länsstyrelsen kan däremot inte avsätta en revisor därför att han inte har tillräcklig insikt och erfarenhet. Har bolagsstämman utsett en formellt behörig men inkompetent revisor, kan ett ingripande endast ske därigenom, att styrelsen, enskild styrelseledamot, VD eller aktieägare klandrar valet vid domstol för att få det undanröjt (9 kap. 17 §). Har detta skett, kan länsstyrelsens ingripande påfordras enligt det nyss sagda.

4.2 Överväganden och förslag

4.2.1 Offentlig revisor

För att revisorn skall kunna fullgöra sin uppgift som opartisk granskare för flera olika intressenters räkning är det självfallet nödvändigt att han intar en oberoende ställning i förhållande till den verksamhet han skall granska.

Från den synpunkten kan det enligt kommissionens mening ifrågasättas om det är lämpligt att revisorn utses av bolagsstämman. Revisorns uppgift är som tidigare har framhållits

inte bara att beakta aktieägarnas intressen. Revisorn måste vid sin granskning också ägna stor uppmärksamhet åt i vad mån bolagsledningen beaktat samhällets, de anställdas och övriga borgenärers intressen. Det är också viktigt att revisorn i förekommande fall beaktar den aktieköpande allmänhetens intressen. Revisorn måste därför inta en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelse och VD utan också i förhållande till bolagsstämman. Den nuvarande ordningen för tillsättande av revisorer kan därför innebära risker för att revisorerna vid sin granskning inte vill stöta sig med de aktieägare som representerar stämmomajoriteten.

Så länge uppgiften att utse revisor fullgörs av bolagets egna organ och inte av några från bolaget fristående organ kan inte heller risker för missbruk av revisorns ställning samt risker för otillbörliga påtryckningar på revisorn från bolagets sida uteslutas. Även om det i praktiken kan vara svårt att belägga att en revisor fallit undan för den som utsett honom, har dock kommerskollegium vid sin tillsynsutövning funnit exempel på att revisorn synes ha gett efter för påtryckningar från det företag som han varit satt till att granska.

Ett sätt att garantera revisorn den oberoende ställning som är nödvändig för att han skall kunna fullgöra sin uppgift kan vara att - såsom tidigare har diskuterats och föreslagits i olika sammanhang - låta något offentligt organ, närmast då en statlig myndighet, i stället för bolagsstämman utse revisorn.

Enligt kommissionens mening talar emellertid vissa skäl mot en sådan ordning. Det främsta är att de flesta företag fungerar i stort sett bra och att det kan antas att deras revisorer arbetar på ett riktigt sätt. Det nyligen uppställda kravet på att samtliga aktiebolag i framtiden skall ha en kvalificerad revisor, dvs en av kommerskollegium auktoriserad eller godkänd revisor, är också ägnat att stärka revisorernas oberoende och öka företagsrevisionens effektivitet. Ett system där samhället utser alla revisorer skulle dessutom ta stora resurser i anspråk.

Enligt kommissionens mening bör samhällets insatser riktas mot det mindre antal företag där missförhållanden från allmän synpunkt föreligger och där den ordinära revisionen inte förmår råda bot på dessa missförhållanden. I dessa företag bör samhället kunna utse en revisor (offentlig revisor).

Omständigheter som talar för att en sådan revisor utses kan vara att företaget ej sköter sina löpande betalningar eller släpar efter med inbetalning av skatter och allmänna avgifter eller missbrukar olika former av statliga stöd utan att företagets revisor anmärker mot förhållandena. En annan omständighet som kan motivera utseende av offentlig revisor är den att företagets revisor avsäger sig eller skiljs från revisionsuppdraget under löpande mandatperiod. Ytterligare en situation kan vara att företaget ej sänt in föreskrivna handlingar till registreringsmyndigheten.

Enligt kommissionens mening skulle det vara till fördel för såväl företag som samhälle om den ordinära revisionen i dessa och liknande fall kunde stöttas genom en offentligt utsedd revisor. Ett sådant system skulle innebära vissa garantier för en stark och oberoende revision i lägen där den reguljärt utsedde revisorn kan antas ha svårigheter att fullgöra sin uppgift. En offentlig revisor skall således inte ersätta de av bolagsstämman utsedda revisorerna utan denne skall komplettera och förstärka den ordinarie revisionen. Om mer ingripande åtgärder mot ett företag från samhällets sida bedöms nödvändiga, finns möjligheten att förordna om taxerings- eller skatterevision eller, om misstanke om brott föreligger, att inleda förundersökning.

För att möjligheterna att utse offentlig revisor i praktiken skall komma att utnyttjas är det nödvändigt att den instans som anförtros denna uppgift i sin verksamhet får fortlöpande information om företagen. Enligt kommissionens mening bör länsstyrelserna vara lämpliga organ för denna uppgift. Länsstyrelserna har redan - som framgår av det föregående - enligt gällande lagstiftning vissa uppgifter vad gäller till-

sättande av revisorer m.m. Länsstyrelsen har också i regel sådana kontakter med näringslivet inom länet att den har den överblick över förhållandena som krävs för uppgiften. Till detta kommer den centrala roll som länsstyrelserna spelar på skatteområdet.

Frågor om utseende av revisorer handläggs f n inom länsstyrelsernas förvaltningsavdelningar. Enligt kommissionens mening kan det ifrågasättas om också uppgiften att utse offentlig revisor bör ligga på förvaltningsavdelningarna. Med tanke på arten av de omständigheter som enligt förslaget skall ligga till grund för förordnande av offentlig revisor bör inom den nuvarande organisationen länsstyrelsernas skatteavdelningar vara mera lämpade härför. Inom kommissionen övervägs emellertid f.n. förslag om införande av allmän företagsregistrering samt ett system med etableringskontroll inom vissa branscher. Det kan tänkas att uppgifter i dessa hänseenden kan komma att läggas på länsstyrelserna. I sådant fall kan det bli aktuellt att skapa särskilda "företagsenheter" vid länsstyrelserna. Uppgiften att förordna offentlig revisor i företag skulle i så fall lämpligen kunna knytas till dessa enheter. Kommissionen avser att återkomma till denna fråga.

Kommissionen finner det vanskligt att förutsäga hur pass ofta länsstyrelserna kan komma att utnyttja möjligheten att utse offentlig revisor. Åtgärden är visserligen tänkt för speciella situationer men för att systemet skall få åsyftad verkan krävs att länsstyrelserna noga följer utvecklingen i de revisionspliktiga företagen och vid behov utan dröjsmål förordnar om offentlig revision. Uppgiften kan komma att fordra att länsstyrelserna tillförs ytterligare resurser. Kommissionen anser sig emellertid f.n. sakna tillräckligt underlag för att bedöma resursbehovet. Också denna fråga bör anstå till dess kommissionen är klar med sina överväganden beträffande företagsregistrering och etableringskontroll.

Den offentlige revisorn bör enligt kommissionens mening ingå i det kollektiv som ombesörjer revisionen och hans granskning och rapporteringsplikt bör inte avvika från de övriga revisorernas. Härtill bör dock anmärkas att den offentlige revisorn naturligtvis alltid skall kunna utnyttja de möjligheter som står till buds för en revisor att offentligt yttra sig över förhållandena i det företag som revideras. Härmed avses i första hand den i 10 kap. 10 § tredje stycket sista meningen ABL föreskrivna möjligheten för revisorer att i revisionsberättelsen meddela de upplysningar som han önskar bringa till allmänhetens kännedom. Härvid bör särskilt avseende fästas vid den vidgade rapporteringsplikt som kommissionen föreslår (se avsnitt 5.2.1). Det bör framhållas att revisorns rapporteringsmöjlighet inte endast behöver tas i anspråk för kritiska uttalanden. Det kan också finnas anledning att lämna sådana positiva uppgifter om företagets förhållanden som kan vara ägnade att vederlägga oriktiga föreställningar om att bolaget i sin verksamhet åsidosätter t.ex. ett allmänt intresse.

För uppgiften som offentlig revisor bör i första hand auktoriserad eller godkänd revisor komma i fråga. Härigenom skapas förutsättningar för att den offentlige revisorn har sådana kunskaper och erfarenheter av företagsrevision att han kan fullgöra sin uppgift på ett tillfredsställande sätt. Eftersom aktiebolagen ofta har - och i framtiden måste ha - kvalificerad revisor är det också till fördel för samarbetet mellan den ordinarie revisorn och den offentlige revisorn om de har samma bakgrund. En annan fördel med att till offentlig revisor utse kvalificerad revisor är att den offentlige revisorn därigenom kommer att stå under kommerskollegiets tillsyn. Det bör dock inte uteslutas att annan väl kvalificerad person kan komma i fråga. Särskilt i ett initialskede - då tillgången på kvalificerade revisorer kan bli begränsad - kan detta bli aktuellt.

Mandattiden för offentlig revisor bör i princip överensstämma med den för övriga revisorer i bolaget. Det innebär i praktiken att han i allmänhet kommer att förordnas för ett år i taget. Offentlig revisor bör emellertid kunna förordnas när som helst under räkenskapsåret. Behovet av att tillsätta en offentlig revisor kan ju som tidigare angetts uppkomma plötsligt; att då tvingas avvakta med denna åtgärd till dess att räkenskapsåret löpt till ända skulle många gånger kunna innebära att åtgärden var meningslös.

Revisor som utses av annan än bolagsstämman enligt bestämmelse i bolagsordningen eller förordnas av länsstyrelsen fyller samma funktion som en av bolagsstämman utsedd revisor och har enligt gällande regler rätt till arvode av bolaget.

Också kostnaderna för den offentliga revisionen bör enligt kommissionens mening bestridas av bolaget. Av principiella skäl bör dock den offentlige revisorns arvode förskotteras av allmänna medel. Bolaget får sedan förpliktas att återgälda kostnaderna till statsverket.

Någon gång kan det självfallet inträffa att ett företag som blivit föremål för offentlig revision saknar förmåga att ersätta revisionskostnaderna. Följden blir då att samhället får stå för dessa. De kostnader som samhället sålunda kan komma att åsamkas i dessa fall bör dock enligt kommissionens bedömning väl uppvägas av de samhällsekonomiska vinster som systemet med offentlig revision bör ge.

4.2.2 Revisionsuppdragets upphörande i förtid

Som tidigare har redovisats kan uppdraget som revisor gälla för viss tid eller för obestämd tid, d.v.s. till dess ny revisor väljs. Någon maximitid för revisors uppdrag är inte föreskriven utan mandatperioden bestäms i bolagsordningen.

Revisorsuppdraget upphör vid utgången av ordinarie bolagsstämma under det räkenskapsår då tiden för vilken han utsetts går ut eller, om uppdraget avser obestämd tid, ny revisor utsetts.

Uppdraget kan upphöra i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Revisor kan således avgå frivilligt eller skiljas från uppdraget av den som utsett honom, även om uppdragstiden inte löpt ut.

Den omständigheten att företaget när som helst under mandatperioden kan skilja revisorn från uppdraget kan enligt kommissionens mening inbjuda till missbruk av revisorns ställning samt innebära risker för otillbörliga påtryckningar på revisorn. Även om det självfallet ofta kan finnas fullt godtagbara skäl för en sådan åtgärd, t ex att revisorn på grund av sjukdom eller eljest är oförmögen eller olämplig att fullgöra sitt uppdrag, eller att det av praktiska eller ekonomiska skäl är lämpligt att byta ut honom mot en annan revisor, kan åtgärden vidtas av företaget i syfte att göra sig av med en "obekväm" revisor innan denne hunnit fullgöra sin lagstadgade rapporteringsplikt. Detta förhållande kan också göra revisorn obenägen att inför risken att gå miste om uppdraget uttala kritik mot företagets skötsel och redovisning.

För att eventuella oegentligheter och andra missförhållanden i ett företags verksamhet på detta sätt ej skall "sopas under mattan" bör enligt kommissionens mening bolagsstämmas beslut att skilja revisorn från uppdraget i förtid ges offentlighet. Kommissionen föreslår därför att det införs en skyldighet för revisor vars uppdrag upphört i förtid att genast anmäla förhållandet till länsstyrelsen. Denna skyldighet bör kompletteras med en föreskrift för revisorn att avge en redogörelse, en preliminär revisionsberättelse, för den granskning som revisorn utfört under den tid som hans uppdrag omfattat. Också denna redogörelse bör insändas till länsstyrelsen. Omständigheterna kring revisorns entledigande eller de iakttagelser om företagets verksamhet som revisorn gjort vid sin granskning

kan nämligen vara sådana att länsstyrelsen omedelbart bör tillsätta en offentlig revisor i detta eller att förordnande om taxeringsrevision eller annan granskning av företaget bör ges.

Den information om bolaget som sålunda kommer länsstyrelsen till del kan självfallet många gånger vara värdefull också för bolagets övriga intressenter, t.ex. leverantörer och långivare. Revisorn bör därför vara rapporteringsskyldig också gentemot patent- och registreringsverket (PRV). Eftersom uppgifter om bolagens revisorer numera skall intas i aktiebolagsregistret (10 kap. 15 § ABL) kan PRV följa upp revisorsbytena och på så sätt övervaka att revisorerna fullgör sin rapporteringsskyldighet i nu föreslaget hänseende.

Att bolagsstämma beslutar att skilja en revisor från uppdraget i förtid kan ofta väcka visst uppseende. En sådan åtgärd torde därför tillgripas endast i undantagsfall. I en situation där det på grund av motsättningar i sakfrågor uppstått ett sådant förhållande mellan bolaget och revisorn att vidare samarbete framstår som omöjligt torde därför revisorn vanligen själv begära att få bli entledigad. En föreskrift om att revisor också för detta fall skall göra anmälan skulle emellertid kunna uppfattas som om avsägelse av uppdrag vore en normal utväg att lösa en problemfylld situation. Ett sådant förfaringssätt anser kommissionen för sin del inte vara förenligt med god revisorssed. Kommissionen vill därför ej föreslå någon anmälningsskyldighet för detta fall. I den mån det förekommer att yrkesrevisorer av skäl som nu har nämnts avsäger sig påbörjade uppdrag bör det vara en uppgift för revisorsorganisationerna att för sina medlemmar framhålla vikten av att också svåra och obehagliga revisionsuppdrag fullföljs.

5 REVISORS GRANSKNINGS- OCH RAPPORTERINGSPLIKT

5.1 Bakgrund

Enligt 10 kap. 7 § ABL skall revisor i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Vad god revisionssed bjuder uttalas inte i författningen utan har i hög grad överlämnats åt revisorerna själva att utveckla och precisera genom praxis. Sedan 1970-talets början bedrivs sådan verksamhet av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR genom publicering av rekommendationer i revisionsfrågor. I anslutning till dessa rekommendationer har FAR uttalat följande.

> Genom att granskningens omfattning anknutits till god revisionssed kan en fortlöpande anpassning göras till utvecklingen inom revisionsområdet. Granskningens omfattning och inriktning bör vid varje tidpunkt bestämmas genom en avvägning mellan olika intressenters berättigade krav och förväntningar samt revisorns kompetens och oberoende. Förhållanden utanför företaget såsom strävanden mot större öppenhet i årsredovisningen och krav på ökad information påverkar således revisionen liksom den fortlöpande påbyggnaden av revisorernas utbildning och utvecklingen av revisionsmetoderna.

Rekommendationerna syftar till att ge uttryck för god revisionssed och i viss utsträckning åstadkomma en önskvärd utveckling. En anpassning är då erforderlig och rekommendationerna rubriceras under denna tid som förslag.

Rekommendationen "Om revision av räkenskaperna i svenska aktiebolag" antogs av FAR:s årsstämma 1970. Övriga rekommendationer och förslag anknyter till denna grundläggande rekommendation, vilket bl.a. innebär att de inte kan läsas helt fristående.

FAR har förutom rekommendationen om revision av räkenskaperna i svenska aktiebolag lämnat rekommendationer om koncernrevision och om granskning av balansposten varulager. Vidare har man lämnat förslag till rekommendationer om revisionsberättelse och revisorspåteckning i aktiebolag, om inverkan av internrevision på revisorns granskning, om granskning av intern kontroll, om granskning av balansposten kundfordringar samt om kvalitetskontroll. FAR:s revisionskommitté har vidare uttalat sig om revisorns granskning av delårsrapport, om revisionsberättelse och revisorspåteckning enligt lag om årsredovisning m.m. i vissa företag samt om revisorns yttranden enligt aktiebolagslagen, förutom revisionsberättelse och revisorspåteckning enligt 10 kap. 9 och 10 §§. Slutligen har FAR:s och Svenska Revisorsamfundets SRS´ revisionskomittéer gemensamt antagit ett utkast om revision i mindre företag. FAR:s revisionskommitté har dessutom förberett en omarbetning av den grundläggande rekommendationen om aktiebolagsrevision i syfte att denna skall komma att innefatta också god sed i förvaltningsrevisionsfrågor.

Revisorn utgår från principen om "väsentlighet och risk" när han bestämmer inriktning och omfattning på sitt arbete. Detta innebär att huvudvikten läggs vid de uppgifter i årsredovisningen och de delar av det interna kontrollsystemet som är mest väsentliga beloppsmässigt eller i riskhänseende är sådana att väsentliga fel lätt kan uppstå.

Revisorn följer fortlöpande företagets verksamhet under den tid hans uppdrag omfattar. Han tar t.ex. del av styrelseprotokoll, budgetar och kortperiodiska bokslut.

Revisorn utför i normalfallet sin granskning av redovisningen och den interna kontrollen vid ett eller flera tillfällen under året. Granskningen av bokslutet och årsredovisningen sker närmast före och efter balansdagen och närmast före och efter årsredovisningens färdigställande.

Revisorn ägnar förhållandevis mera tid under löpande år åt företag i obestånds- eller andra krissituationer. Revisorn följer då rörelsens utveckling och erinrar vid behov styrelsen om dess skyldighet att bevaka att aktiebolagens regler till skydd för borgenärer och andra intressenter efterlevs.

Revisorn skall granska även tiden mellan räkenskapsårets utgång och revisionsberättelsens avgivande.

Revisionsarbetet kan förenklat sägas bestå av tre delar, nämligen granskning under löpande år, granskning av bokslut och årsredovisning samt granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Granskning under löpande år inriktas i hög grad på att bedöma tillförlitligheten i redovisningen och den s.k. interna kontrollen.

Med intern kontroll menas alla de metoder och åtgärder som används inom ett företag för att säkerställa att de avsiktliga eller oavsiktliga fel som kan komma att begås i verksamheten inte leder till fel i redovisningen eller förluster för företaget.

Efter sin granskning av redovisningen och den interna kontrollen rapporterar revisorn väsentliga iakttagelser till företagsledningen. Revisorn beskriver då, skriftligt eller muntligt, påträffade svagheter och ger normalt även rekommendationer till förbättringar.

Resultatet av granskningen under löpande år är bestämmande för inriktningen och omfattningen av revisorns granskning av bokslutet och årsredovisningen.

Bokslutsgranskningen tar sikte på innehållet i olika balans- och resultatposter. Vid granskningen av den interna kontrollen undersöker revisorn t.ex. försäljningsrutinen, medan han vid bokslutsgranskningen bedömer utestående kundfordringar

och försäljningskontona. Ju tillförlitligare den löpande redovisningen av kundfordringar är, desto mindre omfattande blir bokslutsgranskningen av dessa fordringar.

Vid granskning av bokslutet arbetar revisorn i huvudsak med två tekniker: dels granskning av enskilda balansposter och affärstransaktioner, dels jämförelser och analyser.

För läsaren av årsredovisningen är det viktigt att posterna i balans- och resultaträkningarna är värderade och rubricerade i enlighet med lag och god redovisningssed. Därför utgör revisorns granskning av värdering och rubricering en väsentlig del av revisionsarbetet i samband med bokslut och årsredovisning.

Utöver granskningen av resultat- och balansräkningarna består bokslutsgranskningen av kontroller av årsredovisningen i övrigt. Revisorn undersöker om informationen i årsredovisningen överensstämmer med bokföringen, med aktiebolagslagens krav och med god redovisningssed.

Av betydelse för granskningsarbetet är också den information om företaget som revisorn inhämtar vid informella samtal med företagsledningen och andra personer inom företaget.

Omfattningen av granskningen av bokslut och årsredovisning blir beroende inte bara av redovisningens tillförlitlighet och bokslutens omfattning, utan också av det ekonomiska läge och den risksituation företaget befinner sig i. Dessutom bör påpekas att kvaliteten på bokslutsdokumentation och bokslutsförberedelser m.m. varierar mellan företagen, något som självfallet också påverkar omfattningen av revisorns bokslutsgranskning och därmed kostnaden för revisionen.

I samband med granskningen av bokslut och årsredovisning rapporterar revisorn - skriftligt eller muntligt - väsentliga iakttagelser till företagsledningen. Om dessa iakttagelser innebär att redovisningen avviker från aktiebolagslagen och

god redovisningssed kräver revisorn att bokslutet ändras. Om erforderlig ändring ej görs av företaget, tvingas revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

Revisorn ska inte bara granska redovisningen utan även styrelsens och VD:s förvaltning - s.k. förvaltningsrevision. En av förvaltningsrevisionens uppgifter är att rapportera eventuella överträdelser av aktiebolagslagen och bolagsordningen samt eventuella åtgärder och försummelser som kan grunda ersättningsanspråk enligt aktiebolagslagen mot VD och styrelseledamöterna.

Förutom att ta ställning till eventuella överträdelser av aktiebolagslagen och bolagsordningen bedömer revisorn om företagsledningens kontroll över verksamheten är tillfredsställande. Häri ingår att bedöma både det interna kontrollsystemet i stort inklusive budgetering och resultatuppföljning etc. såväl som företagsledningens egen riskanalys för företaget.

Omfattningen av revisorns förvaltningsrevision blir beroende av hans riskbedömning av företagets soliditet, lönsamhet och likviditet, samt av i vilken utsträckning företaget självt analyserar sin risksituation och resultatet av denna analys. Granskningens omfattning kan därför variera mycket mellan olika företag. Gränsen mellan en sådan förvaltningsrevision och konsultinsatser är inte alltid skarp. Det blir här ofta fråga om en avvägning eftersom företagsledningen helt naturligt vill utnyttja revisorns kompetens och tidigare erfarenheter.

Sedan revisorn slutfört granskningen skall han på årsredovisningen teckna en hänvisning ("revisorspåteckning") till revisionsberättelsen (10 kap. 9 § ABL). Syftet med revisorspåteckningen är att intyga om den framlagda årsredovisningen verkligen överensstämmer med vad revisorn granskat. Om revisorn funnit att balansräkningen eller resultaträkningen ej bör fastställas, skall han göra anteckning även om detta på årsredovisningen.

För varje räkenskapsår skall revisorn avge revisionsberättelse till bolagsstämman (10 kap. 10 § ABL). Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.

I revisionsberättelsen skall revisorn göra uttalande om huruvida årsredovisningen gjorts upp enligt ABL och med beaktande av bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut. Om revisorn på någon punkt känner sig tveksam i dessa avseenden, skall han ge uttryck för denna tveksamhet i revisionsberättelsen.

Har upplysningar angående bolagets årsresultat och ställning inte lämnats av bolagsledningen i vederbörlig omfattning, skall revisorn särskilt anmärka detta i revisionsberättelsen. I sådant fall skall revisorn vidare, om det kan ske, lämna erforderliga tilläggsupplysningar i sin berättelse.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last skall detta anmärkas i berättelsen. Sådan anmärkning behöver göras endast om revisorn verkligen funnit att åtgärden eller försummelsen är av det slaget att den kan medföra skadeståndsskyldighet. Anser revisorn det mer eller mindre sannolikt att skadeståndsskyldighet föreligger men inte är säker på det, bör han i revisionsberättelsen ge ett i skadeståndsfrågan neutralt uttalande med uppgift om resultatet av granskningen i detta avseende.

Revisorn är också skyldig att anmärka, om han vid sin granskning funnit att styrelseledamot eller VD handlat i strid mot ABL eller bolagsordningen. Denna bestämmelse är ett uttryck för principen att revisorn i sin granskning har att beakta bl.a. samhällets och den aktieköpande allmänhetens intressen. Den innebär bl a att revisorn är skyldig att göra anmärkning om huruvida exempelvis reglerna om förbud mot penninglån har överträtts.

Revisionsberättelsen skall också innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och VD. Revisorn skall i allmänhet tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet på angivna skäl. I tveksamma fall kan revisorn dock begränsa sig till att ange skäl för eller mot ansvarsfrihet. Även om revisorn anmärker på viss åtgärd, som enligt hans mening kan föranleda skadeståndsskyldighet, är han oförhindrad att tillstyrka ansvarsfrihet, t.ex. om skadan och vederbörandes vårdslöshet är ringa och denna kanske i stort sett fullgjort sitt uppdrag på ett förtjänstfullt sätt.

Revisionsberättelsen skall vidare innehålla yttrande huruvida den i 12 kap. 9 § ABL för vissa fall föreskrivna särskilda förteckningen över lån och säkerheter har upprättats. Berättelsen skall också innehålla särskilt uttalande om fastställande av balans- och resultaträkningar samt om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Revisorn kan även i övrigt i berättelsen lämna upplysningar som han önskar delge aktieägarna. En förutsättning härför är att revisorns tystnadsplikt ej utgör hinder; enligt ABL skall revisorn nämligen iaktta att upplysningar som kan vara till skada för bolaget, endast får lämnas om det är nödvändigt för att revisorn skall fullgöra sin lagstadgade rapporteringsskyldighet. Åsidosätter revisorn sin tystnadsplikt kan han ådra sig skadeståndsansvar.

5.2 Överväganden och förslag

5.2.1 Revisors befattning med skatte- och avgiftsfrågor

Av väsentlig betydelse för hela samhällets verksamhet är att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt och smidigt sätt. Genom beskattningen tillförs det allmänna medel för sina utgifter och en aktiv samhällspolitik görs möjlig. Det är därför viktigt att de skatter som har bestämts av riksdagen fastställs och betalas på det sätt och inom den tid som har avsetts.

Skattereglerna har utformats i syfte att ge en så långt möjligt rättvis och likformig fördelning av den samlade skattebördan. I den mån någon genom olika åtgärder undandrar sig sin andel av skatten innebär det en ökad belastning för andra.

Betalningsmotståndet hos skatt- och avgiftsskyldiga har under senare år tilltagit. Allt fler gäldenärer fullgör numera sina skyldigheter mot det allmänna först när de blir tvingade härtill. Inte sällan försöker de i det längsta att utnyttja beskattningsförfarandet till att skaffa sig krediter på bekostnad av det allmänna.

Det allmänna är som borgenär inom området för skatter och avgifter i en sämre ställning än fordringsägare i civilrättsliga avtalsförhållanden. Till detta förhållande medverkar en rad faktorer. Redan det stora antalet gäldenärer - det totala antalet skattskyldiga som avlämnat eller bort avlämna deklaration vid 1980 års taxering översteg 7,3 miljoner - gör att staten har svårt att bevaka sin rätt på samma sätt som övriga fordringsägare. Vidare gäller att fordran på skatt inte uppkommer genom att avtal träffas mellan det allmänna och den enskilde utan på ett mera obestämt sätt genom dennes faktiska handlande. Någon prövning från det allmännas sida av gäldenärens kreditvärdighet sker inte. Fordringen bestäms på grundval av gäldenärens egna uppgifter och skatte- och avgiftssystemet förutsätter att denna medverkar. Han är sålunda den ende som har fullständig inblick i det material som grundar skattskyldigheten. Vidare är det på grund av beskattningssystemets uppbyggnad ofrånkomligt att gäldenären ofta medges lång kredit utan att det allmänna kan säkra den kommande betalningen. All erfarenhet visar att det allmänna är den fordringsägare som i praktiken har det svårast att i tid bevaka sina intressen i företagen. När ingripande sker från det allmännas sida har ofta de tillgångar som en gång fanns i företaget förbrukats eller förts över till andra företag eller privatpersoner.

För samhällets bekämpning av skattefusk och skatteflykt är därför fortlöpande information om hur företagen sköter sina allmänna förpliktelser av central betydelse. Samhället har visserligen en betydande organisation för övervakning och kontroll på detta område, men verksamhetsfältets vidd medför att den tillsyn som utövas i huvudsak är av övergripande natur. Endast sporadiskt kan mera djupgående kontroller i form av t.ex. taxeringsrevision utföras. Antalet sådana torde visserligen komma att öka något i framtiden men likväl kan de ske i ett förhållandevis litet antal fall.

Men inte bara för samhällets bekämpning av skattefusk och skatteflykt är upplysningar om hur ett företag sköter sina allmänna förpliktelser av betydelse. Också för övriga borgenärer och andra som träffar avtal med ett företag är det otvivelaktigt av stort värde att få sådan information, eftersom underlåtenhet från ett företags sida att betala föreskrivna skatter och allmänna avgifter ofta tyder på bristande solvens.

Mot den nu angivna bakgrunden anser kommissionen det vara av väsentlig betydelse att man bättre än f.n. kan utnyttja den informationskälla som revisorerna utgör. Revisorerna utövar ju sin granskning fortlöpande, ofta under flera år i samma företag och får därigenom en betydande kännedom om de granskade företagens ekonomiska förhållanden. Denna omständighet ger revisorerna en god grund för att kunna förmedla information på skatte- och avgiftsområdet. Härtill kommer att revisorerna redan i dag är skyldiga att vid sin granskning ta hänsyn till det allmännas intressen.

Enligt ABL skall revisorn i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Vad god revisionssed bjuder uttalas inte i författningen utan har som nämnts till väsentlig del överlämnats åt revisorerna själva att precisera genom praxis.

Några särskilda regler, rekommendationer eller anvisningar för revisors befattning med frågor rörande skatter och samhällsavgifter finns dock inte. I praktiken kommer revisorn i kontakt med skatteproblematiken i huvudsak genom en väsentlighetsbedömning av inkomstskattekostnad och skuld/fordran, mervärdeskattredovisning, avsättning för sociala avgifter m.m.

Revisionens, i synnerhet räkenskapsrevisionens, huvudsyfte är att sörja för att företagets offentliga redovisning, d.v.s. årsredovisningen med däri intagna resultat- och balansräkningar, ger en korrekt bild av rörelsens resultat och ställning. I vissa fall innebär god revisionssed att revisorn måste granska handlingar, transaktioner och förfaringssätt rörande skatter och avgifter, men det primära syftet härmed är likväl att säkerställa ett rättvisande bokslut. Någon övervakning av det reviderade företagets rutiner för t.ex. personalredovisning i kontroll- och arbetsgivaruppgifter eller avdrag och inbetalning av källskatter ingår däremot inte som en självständig rättslig förpliktelse i revisionsuppdraget liksom ej heller kontroll av företagets mervärdeskattedeklarationer och inbetalning av sådan skatt eller kontroll av de uppgifter som företaget lämnar till vissa register.

En skyldighet för revisorerna att vid sin granskning av företagen särskilt uppmärksamma hur dessa sköter sina förpliktelser i bl.a. de avseenden som nu har nämnts skulle enligt kommissionens mening kunna få betydande positiva effekter på bekämpningen av skattefusk och annan ekonomisk brottslighet och av skatteflykt. Upplysningar om hur ett företag sköter sina förpliktelser mot det allmänna har dessutom - som nyss framhållits - otvivelaktigt stor betydelse för övriga borgenärer och andra som träffar avtal med företaget. Kommissionen föreslår därför att en sådan skyldighet införs.

Granskningsskyldigheten bör i princip innefatta en plikt för revisorn att i förekommande fall i revisionsberättelsen upplysa om brister i företagets efterlevnad av de regler som uppställs i skatte- och avgiftsförfattningarna och som gäller för företagets verksamhet. Den praktiska möjligheten att fullgöra denna skyldighet hänger samman med hur granskningsarbetet utförs.

Granskningen av hur företaget sålunda sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör enligt kommissionens mening ske efter samma principer som gäller för granskningen i övrigt. Det innebär bl.a. att principerna om väsentlighet och risk skall vara vägledande också i detta sammanhang, dvs. revisorn skall vid bestämning av inriktning och omfattning av granskningen av handlingar, transaktioner och förfaringssätt m.m. rörande skatter och avgifter lägga huvudvikten vid det som är mest väsentligt beloppsmässigt eller i riskhänseende sådant att väsentliga fel eller brister lätt kan uppstå.

Rent principiellt kan naturligtvis hävdas att revisorns granskningsplikt bör omfatta samtliga författningar på skatte- och avgiftsområdet. Lagstiftningen på området är emellertid mycket omfattande och svår att överblicka. Av praktiska och ekonomiska skäl - en företagsrevision som utförs enligt god revisionssed är som regel en både tidsödande och dyrbar process - bör därför enligt kommissionens mening området för revisorns granskningsskyldighet inskränkas och preciseras till kontroll av hur företaget fullgör sina skyldigheter enligt de författningar på skatte- och avgiftsområdet som generellt sett är mest väsentliga från materiell synpunkt. Till frågan om vilka författningar som sålunda bör omfattas av revisorns granskningsplikt återkommer kommissionen i specialmotiveringen (avsnitt 8).

Rapporteringen i revisionsberättelsen bör avse endast klara regelöverträdelser. Uttalanden i t.ex. skatteplaneringsfrågor skall alltså ej förekomma.

En anmärkning i revisionsberättelsen uppfattas normalt av företaget och dess intressenter som en allvarlig sak. Det är därför väsentligt att revisorn ej tynger revisionsberättelsen med anmärkningar om mera bagatellartade försummelser.

I de fall där revisorn gör anmärkning om att företaget i något avseende inte fullgjort sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna i fråga bör revisorn vara skyldig att sända in en avskrift av revisionsberättelsen till länsstyrelsen. Därigenom skapas förutsättningar för att informationen leder till erforderliga åtgärder mot företaget, t.ex. taxeringsrevision eller, vid misstanke om brott, förundersökning.

Det nu framlagda förslaget syftar således till att granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet skall kunna ta tillvara den resurs från kontrollsynpunkt som revisorerna utgör. Detta betyder emellertid inte att företagsrevisorn skall förvandlas till en samhällets skatterevisor. Han skall endast utföra vissa ytterligare kontroller och i förekommande fall på sedvanligt sätt anmärka, om han vid sin granskning funnit att företaget brustit i sina skyldigheter i de berörda avseendena. Någon värdering av huruvida en eventuell försummelse ger anledning till antagande att företaget t.ex. gjort sig skyldigt till brott skall alltså inte förekomma från revisorns sida.

Såvitt kommissionen har sig bekant förekommer det för övrigt redan i dag att revisorer utför sitt granskningsarbete i enlighet med vad som nu föreslagits. I sammanhanget vill kommissionen också peka på det i riksdagen nyligen väckta förslaget (motion 1982/83:1768) om ändring i bokföringslagen så att förfallna men inte betalda skulder framgår av ett företags offentliga redovisning. I sitt av riksdagen godkända betänkande (LU 34, rskr 267) har lagutskottet förordat att bokföringslagens regler om årsbokslut ändras så att förfallna men inte betalda skulder skall redovisas särskilt. Enligt utskottet bör det ankomma på regeringen att närmare överväga hur bestämmelsen skall utformas. Frågan bereds nu i regeringskansliet.

Även om kommissionens förslag i nu förevarande hänseende i praktiken inte torde komma att innebära någon mera genomgripande förändring av företagsrevisionens inriktning, är det dock klart att det ställer nya krav på revisorerna. Genom förslaget har kommissionen angett ramarna för revisorns granskningsplikt på skatte- och avgiftsområdet. Detaljanvisningarna om hur revisionen skall utföras får i enlighet med vad som är praxis på företagsrevisionens område utformas av revisorsorganisationerna inom ramen för deras utvecklingsarbete. Vid de kontakter som kommissionen haft med organisationerna under utredningsarbetet har det också framkommit att dessa, om kommissionens förslag genomförs, snarast kommer att ta fram rekommendationer på området.

5.2.2 Revisors upplysningsskyldighet mot de brottsbekämpande myndigheterna och granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet

Inledning

Uppdraget som revisor i ett företag ger ofta möjligheter till ingående kännedom om företagets förhållanden. För att tillgodose behovet av sekretess gäller för revisorer vissa regler om tystnadsplikt och upplysningsskyldighet.

Enligt 10 kap. 13 § första stycket ABL får sålunda revisor inte till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådant som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan leda till förfång för bolaget. Bryter revisorn mot tystnadsplikten kan han bli skadeståndsskyldig.

Tystnadsplikten gäller inte i förhållande till bolagsstämman. Gentemot stämman har revisorn en i princip ovillkorlig upplysningsskyldighet. I 10 kap. 13 § andra stycket ABL uttrycks detta så, att revisor är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. Revisorn är vidare skyl-

dig att lämna medrevisor, särskild granskare utsedd av länsstyrelsen på begäran av aktieägare, ny revisor, och om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.

Sistnämnda upplysningsskyldighet är sålunda ej begränsad av något skaderekvisit. Revisorer och granskare har ju tystnadsplikt och någon skada för bolaget kan därför inte uppkomma av att de informeras. Även konkursförvaltare anses kunna informeras utan skada för bolaget (prop. 1979/80:143 sid 84).

Revisorns tystnadsplikt genombryts i vissa fall. Det väsentligaste fallet avser revisionsberättelsen. Enligt 10 kap. 10 § ABL är revisor skyldig att i denna göra anmärkning om åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller om styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot ABL eller bolagsordningen.

Revisorns skyldighet att i sådana fall göra anmärkning i revisionsberättelsen hindras inte av revisorns tystnadsplikt och det kan alltså ej komma i fråga att revisorn med hänvisning till tystnadsplikten avstår från att göra anmärkning i frågor som omfattas av hans rapporteringsplikt. Frågan om andra uttalanden i revisionsberättelsen - upplysningar som revisorn önskar bringa till aktieägarnas kännedom - omfattas däremot av tystnadsplikten.

Också i andra fall än det nu nämnda kan revisorernas tystnadsplikt genombrytas. Sålunda stadgas i 56 § 4 mom. taxeringslagen (1956:623) att den som verkställer taxeringsrevision får ta del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iaktta tystnad om dess innehåll. Vidare kan nämnas 22 § revisorsförordningen, enligt vilken bestämmelse auktoriserad revisor och godkänd revisor är skyldig att lämna tillsynsmyndigheten, kommerskollegium, de uppgifter som behövs för tillsynen.

Under vissa omständigheter kan revisor också vara skyldig att lämna polis- och åklagarmyndigheter upplysningar om det företag i vilket han är revisor. Polis och åklagare har sålunda möjlighet att under förundersökning få tillgång till uppgifter genom att hos domstol med stöd av bestämmelserna i 23 kap. 13 § rättegångsbalken (RB) begära att vittnesförhör skall hållas med revisorn. Regler om vittnen finns i 36 kap. RB. Enligt 36 kap. 5 § RB undantas från vittnesplikten vissa yrkeskategorier, t ex advokater och läkare, när det gäller uppgifter som de fått i sin verksamhet i förtroendesituationer. Till denna kategori hör dock inte revisorerna. Före den 1 januari 1981 gällde vidare att en person inte fick höras som vittne om förhållanden som vederbörande enligt lag eller annan författning inte fick avslöja. Denna bestämmelse torde ha avsett bl.a. den i ABL föreskrivna tystnadsplikten för revisorer i allmänhet och den i revisorsförordningen föreskrivna tystnadsplikten för auktoriserade revisorer och godkända revisorer. I samband med införandet av den nya sekretesslagen (1980:100) ändrades dessa bestämmelser. Enligt 36 kap. 5 § RB i dess lydelse fr o m den 1 januari 1981 får ett vittne inte höras om förhållanden beträffande vilka han enligt vissa särskilt angivna bestämmelser i sekretesslagen har tystnadsplikt, främst förhållanden av betydelse för rikets försvar och dess förhållande till andra länder. Genom den ändring i RB som skett har således den tidigare inskränkningen i vittnesplikten för revisorer fallit bort.

Enligt 10 kap. 8 § ABL skall styrelse och verkställande direktör bereda revisor tillfälle att verkställa granskning i den omfattning revisorn finner erforderlig samt lämna de upplysningar och det biträde revisorn begär.

Denna öppenhet gentemot revisorn från bolagsledningens sida är en grundläggande förutsättning för att revisionen skall kunna genomföras effektivt. Ovillighet från den granskades sida att efterkomma vad som sålunda föreskrivs i ABL torde vara relativt sällsynt. Denna öppenhet med ofta känsliga uppgifter torde till alldeles övervägande del kunna förklaras

med den förvissning bolagsledningen kan hysa om att revisorn ej för vidare de uppgifter som lämnats till honom. Osäkerhet härom skulle sannolikt begränsa den nu i stort sett allmänt rådande öppenheten, vilket i sin tur oundvikligen skulle minska revisionens effektivitet ur företagsekonomisk synvinkel.

Mot denna bakgrund måste viss försiktighet iakttas med att rubba den nuvarande långtgående tystnadsplikten för revisorer. Samtidigt står det klart att det finns situationer där tystnadsplikten måste få vika för andra intressen. Lättnader i tystnadsplikten bör dock komma i fråga endast i de fall där revisorn utövar den egentliga revisionsfunktionen och därmed har att fullgöra en kontrolluppgift för samtliga intressenters räkning. Helt andra överväganden gör sig gällande i de fall där revisorn fungerar som konsult eller liknande och därmed mera har ombuds ställning.

Upplysningsskyldigheten mot polis och åklagare

Vid utredning av ifrågasatt brottslighet inom ramen för ett företags verksamhet finns det ofta ett starkt intresse för de brottsutredande myndigheterna, polis och åklagare, att kunna få information direkt från företagets revisor. Revisorn är ju ofta den ende i detta som ingående kan besvara frågor om bokföring, bokslutsdispositioner, deklarationer o.s.v. Vad nu sagts kan också gälla revisorn i ett företag som haft affärsförbindelser med det företag vars företrädare misstänks för brott.

Enligt kommissionens mening är det väsentligt att de berörda myndigheternas behov av att få uppgifter från revisorn för brottsbekämpande ändamål tillgodoses (jfr BRÅ PM 1982:6 Informationsutbyte mellan myndigheter - författningsförslag sid 218). Kommissionen har för sin del också svårt att se att det skulle finnas några godtagbara skäl för att låta revisorns tystnadsplikt lägga hinder i vägen. Samhällets intresse av att kunna ingripa mot brott som sker inom ramen för ett före-

tags verksamhet bör enligt kommissionens mening vara överordnat de intressen som reglerna om revisorns tystnadsplikt avser att skydda. Kommissionen anser sålunda att revisorssekretessen i vissa situationer bör få vika för brottsbekämpningsintresset.

Vid överväganden av i vilka situationer och under vilka omständigheter det bör komma i fråga att låta revisorernas tystnadsplikt stå tillbaka är följande att beakta.

En viktig förutsättning för en effektiv bekämpning av brott - och då i synnerhet ekonomiska brott - är att polis och åklagare kan få uppgifter från företagens revisorer på ett så tidigt stadium som möjligt. Enligt kommissionens mening synes det - bl.a. på grunder som redovisas av BRÅ i den nyss nämnda promemorian - naturligt att i första hand föreskriva att revisorn skall vara skyldig att lämna uppgifter vid förhör under förundersökning.

Någon rättsligt sanktionerad skyldighet för enskilda att på begäran lämna uppgifter till polis eller åklagare under förundersökning finns i princip inte (jfr uttalandet av straffrättskommittén att det inte kan komma i fråga att föreskriva uppgiftsskyldighet under straffansvar vid polis- eller åklagarutredningar, SOU 1944:69 s. 337). Däremot har polis och åklagare - som tidigare nämnts - möjligheter att under en förundersökning få tillgång till uppgifter genom att själva använda tvångsmedel i form av beslag eller husrannsakan (se 27 resp. 28 kap. RB) eller att hos domstol med stöd av bestämmelserna i 23 kap. 13 och 14 §§ RB begära att vittnesförhör hålls resp. att en handling eller ett föremål tillhandahålls under förundersökningen. Det hot som ligger i att dessa institut kan tillgripas torde, bortsett från att polis och åklagare i de flesta fall ändå får uppgifter på frivillig väg, förklara varför de sällan behöver användas.

För att vittnesförhör skall få hållas under förundersökningen krävs enligt 23 kap 13 § RB bl a att det är av synnerlig vikt för utredningen och att någon skäligen kan misstänkas för brottet. I 9 § förundersökningskungörelsen (1947:946, omtryckt 1969:589) finns närmare föreskrifter om vittnesförhör under förundersökning. Av bestämmelserna framgår att sådant vittnesförhör bör påkallas endast när det föreligger särskilda skäl därtill. Som ett exempel nämns att ett vittne, som sannolikt har betydelsefulla uppgifter att lämna, vägrar att uttala sig.

Vid sidan av dessa förutsättningar för att en förundersökningsledare med stöd av RB:s föreskrifter skall få uppgifter från en enskild person under förundersökningen gäller naturligtvis även de begränsningar som i övrigt föreskrivs i reglerna om vittnesförhör och motsvarande processuella institut varigenom uppgifter kan inhämtas för bevisning i rättegång, dvs. tillhandahållande av skriftligt bevis (editionsplikt) och syn (se 36, 38 och 39 kap. RB). Föreskrifterna i 36 kap. 5 § RB om inskränkningarna i vittnesplikten styr här även reglerna om tillhandahållande av skriftligt bevis och om syn (se 38 kap. 2 och 8 §§ och 39 kap. 5 § RB). Vidare bör påpekas att de allmänna bestämmelserna i 35 kap. RB om bevisning i princip torde gälla även i de nu aktuella fallen, låt vara att det här är fråga om bevisning som erfordras för själva förundersökningen - dvs. för avgörande av åtalsfrågan - och inte bevisupptagning i förskott (jfr SOU 1938:44 s. 290 ff).

Rättsläget torde kunna sammanfattas så att revisor är skyldig att vittna i domstol vid huvudförhandling i brottmål samt under vissa omständigheter underkasta sig vittnesförhör redan under förundersökningen. Någon rättslig skyldighet att lämna uppgifter vid polisförhör är sålunda ej föreskriven. Möjligen kan det hävdas att god revisorssed bjuder att revisor redan vid polisförhör lämnar de upplysningar som han så småningom kanske ändå tvingas lämna inför domstolen, men frågan har inte klart besvarats.

För att undanröja den tvekan om revisorernas förpliktelser som råder i dessa avseenden, föreslår kommissionen att en skyldighet införs för revisorerna att på begäran lämna upplysningar om de granskade företagens verksamhet till undersökningsledaren i brottmål.

Skälen till att upplysningar skall lämnas till förundersökningsledaren har sin grund däri att denne med stöd av RB:s bestämmelser i sista hand kan vända sig till domstolen för att den vägen få tillgång till samma uppgifter. Genom att begäran om uppgifter måste komma från förundersökningsledaren, vilken som regel är en åklagare, skapas också vissa garantier för att uppgifter inte begärs i onödan.

Upplysningsskyldigheten mot skattemyndigheter m.m.

Beskattningsförfarandet i vårt land bygger i hög grad på att den enskilde medborgaren är skyldig att lämna skriftliga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. Samma ordning gäller i fråga om tullar och åtskilliga avgifter. Det är därför av stor betydelse att denna uppgiftsskyldighet fullgörs på ett riktigt och fullständigt sätt och detta inte minst av det skälet att uppgifterna förutsätts vara korrekta tills det av omständigheterna framgår att så inte är fallet.

I vissa situationer föreligger det en skyldighet för en skattskyldig att efter anmaning komplettera eller på annat sätt fullständiga de uppgifter han tidigare lämnat för bestämmande av skatt eller avgift. Sålunda kan taxeringsnämnd enligt 31 § 2 mom. taxeringslagen anmana skattskyldig att meddela ytterligare upplysningar än de som framgår av avgiven deklaration. Nämndens ordförande eller tjänsteman som biträder nämnden kan också efter överenskommelse med den skattskyldige vid personligt sammanträffande med denne, s.k. taxeringsbesök, exempelvis kontrollera uppgift i deklaration genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Även besiktning av inventarier eller andra tillgångar kan äga rum i detta sammanhang.

Den som är deklarationsskyldig till mervärdeskatt skall enligt 26 § mervärdeskattelagen (1968:430) efter anmaning av länsstyrelsen lämna de upplysningar som behövs för kontroll av deklaration eller för att fastställa mervärdeskatt. Kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto skall också företes av den deklarationsskyldige efter anmaning.

Arbetsgivare som enligt uppbördslagen (1953:272) är skyldiga att verkställa skatteavdrag på arbetstagares lön är skyldig att ha sin bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdragsbelopp. Enligt uppbördslagen, 78 § 2 mom., åligger det envar arbetsgivare att efter anmaning av länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet lämna uppgift om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag.

I lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter anges att arbetsgivaruppgift till ledning för beräkning av avgiftsunderlag skall avlämnas till lokal skattemyndighet. Enligt den först nämnda lagen kan arbetsgivare av riksförsäkringsverket (RFV) eller lokal skattemyndighet anmanas att komplettera ofullständig arbetsgivaruppgift och/eller meddela de upplysningar som är erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren. (Från sjömansskatt bortses här).

Det är här, med vissa modifieringar, fråga om ett underlag som utgörs av summan av vad arbetsgivaren under året utgett som lön i pengar och naturaförmåner. Arbetsgivaravgifterna, som bestäms och uppbärs av RFV, erläggs som preliminär avgift under utgiftsåret. RFV äger i detta sammanhang anmana arbetsgivare att lämna uppgifter för beräkning eller jämkning av preliminär avgift.

Om debitering och uppbörd av arbetsgivares egenavgifter gäller motsvarande bestämmelser som för arbetsgivaravgifter.

Slutligen skall här nämnas att företagare som på grundval av preliminär taxering betalar B-skatt är skyldig att på anmaning av lokal skattemyndighet lämna uppgift på löneförmån, pension, livränta eller annan ersättning, som enligt vad som kan antas, kommer att utbetalas under inkomståret.

Enligt 56 § 1 mom. taxeringslagen (TL) får taxeringsrevision äga rum hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig (undantag: statligt eller kommunalt verk, allmän inrättning eller överförmyndare) för kontroll av deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt TL riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering. I momentets tredje stycke anges att granskning får ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

Som exempel på handlingar som får granskas kan nämnas beställningsjournaler och beställningsböcker, orderböcker och andra orderhandlingar, leveransbesked, kontrollhandlingar, korrespondens, redovisningshandlingar som upprättats mellan de anställda i en näring och näringsidkaren, verifikationer av alla slag, anteckningar rörande kunder, kassakontrollremsor m.m.

I 56 § 2 mom. TL anges att den som har att verkställa taxeringsrevision genast äger rätt att ta del av handlingar som skall granskas. Vid taxeringsrevision är vidare den, hos vilken revisionen sker, skyldig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar, som erfordras för revisionens verkställande, att lämna tillträde till de lokaler, som används i hans verksamhet, samt att lämna nödvändigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering. Den som beslutat om revision kan förelägga eventuell försumlig skattskyldig vite i syfte att fullgöra sina skyldigheter enligt detta moment, 58 § TL. Om taxerings-

revision skall äga rum annorstädes än hos den vars verksamhet skall granskas, t.ex. hos den granskades revisor skall räkenskaper och andra handlingar som skall granskas på anfordran av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne, 56 § 3 mom. 2 st, TL.

Den som verkställer taxeringsrevision får ta del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iaktta tystnad om deras innehåll.

Beslut om taxeringsrevision meddelas enligt 57 § TL av skattechefen eller tjänsteman som fått skattechefens uppdrag. Sådant uppdrag kan endast chef för taxeringsenhet, revisionsenhet eller besvärsenhet erhålla jämte annan kvalificerad tjänsteman vid länsstyrelsens skatteavdelning eller lokal skattemyndighet.

Taxeringsrevision skall verkställas av tjänsteman, som den, som får meddela beslut om revision, därtill förordnar, 57 § 3 st TL.

Enligt 9 kap. 1-2 §§ sekretesslagen gäller sekretess för de uppgifter som framkommer vid taxeringsrevisionen. Sekretessen gäller närmare bestämt myndighets verksamhet som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Med skatt avses här skatt på inkomst eller förmögenhet samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift och liknande avgift.

Bestämmelser om revision eller annan granskning för fastställande av skatt m.m. finns förutom i taxeringslagen i bl.a. 28 § mervärdeskattelagen och 78 § uppbördslagen. För förfarandet enligt dessa regler gäller bestämmelserna om taxeringsrevision i tillämpliga delar.

I situationer som de nu beskrivna skulle det självfallet vara till fördel för granskningsmyndigheten att få tillgång till information om företagets ekonomiska förhållanden av dess revisor. Revisorn är ju ofta den i företaget som mest ingående kan besvara frågor om bokföring, bokslutsdispositioner, deklarationer osv.

Denna möjlighet står emellertid f.n. - på grund av reglerna om revisors tystnadsplikt - inte till buds med mindre än att företaget lämnar sitt samtycke till att revisorn lämnar upplysningarna i fråga. Detta gäller alltså oavsett att företaget självt har skyldighet att lämna upplysningarna.

Enligt kommissionens mening bör revisorns tystnadsplikt lättas något i förhållande till granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet. Det är ett för alla medborgare starkt gemensamt intresse att samtliga skattskyldiga beskattas rättvist och likformigt. Intresset är jämförbart med intresset att bekämpa brott. Det är också svårt att se att det skulle finnas några legitima skäl för den skattskyldige att begränsa myndigheternas tillgång till upplysningar i dessa frågor genom att hävda revisorns tystnadsplikt eftersom den skattskyldige själv har skyldighet att lämna de begärda upplysningarna.

Som tidigare har framhållits är det allmänna som borgenär inom området för skatter, tullar och avgifter i realiteten i en sämre ställning än fordringsägare i civilrättsliga avtalsförhållanden. Fordran på skatt uppkommer inte genom att avtal träffas mellan det allmänna och den enskilde utan genom dennes faktiska handlande. Det allmänna kan inte pröva gäldenärens kreditvärdighet. Fordringen bestäms på grundval av gäldenärens egna uppgifter och förfarandet förutsätter att denne medverkar. Han är vanligtvis den ende som har fullständig inblick i det material som grundar skattskyldigheten.

Mot bakgrund härav bör det enligt kommissionens mening inte möta något hinder mot att det allmänna inom ramen för skatte- och avgiftssystemet ges rätt till information från företagets revisor i de fall där den skattskyldige inte vill eller kan lämna denna.

Kommissionen vill i detta sammanhang också erinra om det ovan framlagda förslaget (avsnitt 5.2.1) att revisorns granskning bör omfatta även kontroll av hur företaget sköter sina åliggande enligt skatte- och avgiftsförfattningarna samt att revisorn i förekommande fall i revisionsberättelsen skall anmärka om det föreligger brister hos företaget i dessa avseenden. För att syftet med detta förslag skall uppnås, är det väsentligt att beskattningsmyndigheterna kan erhålla de ytterligare upplysningar från revisorn som anmärkningarna kan föranleda.

Rätten till information bör - i likhet med vad som ovan föreslagits i brottmålssammanhang - utformas så att revisorn blir skyldig att på begäran lämna upplysningar.

Upplysningsskyldigheten bör i den praktiska tillämpningen få en begränsad användning. Sålunda bör i rimlig utsträckning andra möjligheter till information om företagets ekonomiska förhållanden ha prövats innan granskaren vänder sig till revisorn. Det innebär bl.a. att den skattskyldige, företaget, bör ha tillfrågats och beretts tillfälle att lämna de begärda upplysningarna, att andra myndigheter som kan antas ha upplysningar i saken bör ha kontaktats etc.

Kommissionen anser vidare att endast befattningshavare inom skatteförvaltningen med särskild erfarenhet och tillräcklig utbildning bör ges rätten att begära upplysningar från revisorerna. Befogenheten bör således inte automatiskt medfölja uppgift att utföra granskning eller förordnande att verkställa taxeringsrevision. Det kan erinras om att en liknande avgränsning av befattningshavare har skett i fråga om granskningsledare enligt bevissäkringslagen (1975:1207) för skat-

te- och avgiftsprocessen. Befogenheterna bör i första hand gälla i fråga om skattechefer och enhetschefer vid länsstyrelsernas skatteavdelningar - i Stockholms län taxeringsavdelningen resp. administrativa avdelningen - liksom de tjänstemän inom riksskatteverkets olika avdelningar, som i sin tjänst har motsvarande funktioner, samt cheferna för lokal skattemyndighet och för riksförsäkringsverkets revisionssektion. Dessa tjänstemän bör ha ifrågavarande befogenhet direkt på grund av sin tjänst.

Härutöver bör vissa befattningshavare ha denna befogenhet efter särskilt förordnande av skattechef. Enligt kommissionens mening bör det röra sig om 2-3 befattningshavare vid varje skatteavdelning, i de största länen dock ett något större antal. Den som förordnas skall ha särskild erfarenhet av och tillräcklig utbildning för kvalificerat granskningsarbete.

6 REVISIONEN I HANDELSBOLAG, EKONOMISKA FÖRENINGAR M.FL.

En skyldighet att anlita revisor gäller, förutom för aktiebolag, för sådana företag som är årsredovisningsskyldiga enligt lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag, d.v.s. främst handelsbolag och enskilda näringsidkare med minst tio anställda samt för ekonomiska föreningar. För revisionen i dessa företag gäller i stort sett samma regler som för revisionen i aktiebolag.

Kommissionens förslag till nya regler för revisionen i aktiebolag bör enligt kommissionens mening i tillämpliga delar gälla också för revisionen i handelsbolag och ekonomiska föreningar. I enlighet härmed har upprättats förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag samt till lag om ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Lagförslagen kommenteras närmare i specialmotiveringen (avsnitt 8).

Företag som ej är skyldiga att ha revisor, t ex handelsbolag och enskilda näringsidkare med mindre än tio anställda, omfattas ej av förslagen i detta betänkande. Det betyder inte att sådana företag inte kan behöva bli föremål för ökad kontroll från samhällets sida. Ett sätt att åstadkomma en ökad kontroll kan vara att utsträcka revisionsplikten till att omfatta också dessa företag. Med hänsyn till den utvidgning av skyldigheten att anlita revisor som nyligen skett har kommissionen inte ansett det lämpligt att nu ta upp frågan om ytterligare utvidgning av revisionskyldigheten till prövning. Ett annat sätt kan vara att införa etableringskontroll i vissa särskilt utsatta branscher. Till frågan om etableringskontroll återkommer kommissionen senare under året.

7 KOMMERSKOLLEGIUMS TILLSYNSVERKSAMHET

7.1 Bakgrund

Som tidigare har nämnts (avsnitt 2) omfattar kommerskollegiums tillsyn på revisorsområdet de kvalificerade revisorerna. Fråga om auktorisation eller godkännande av revisor och revisionsbolag prövas sålunda enligt 1 § revisorsförordningen av kommerskollegium. Kollegiet har vidare enligt 22 § samma förordning att utöva tillsyn över auktoriserade eller godkända revisorers och revisionsbolags verksamhet. Enligt 27 § meddelas av kollegiet ytterligare föreskrifter och anvisningar för tillämpningen av förordningen.

Kollegiets tillsynsverksamhet på revisorsområdet består huvudsakligen i handläggning av ansökningsärenden om auktorisation eller godkännande, handläggning av tillsynsärenden, utvecklings- och utredningsarbete samt handläggning av övriga ärenden. Kollegiets revisorssektion disponerar för denna verksamhet sex personer, varav ett biträde. Till sitt förfogande har kollegiet också en rådgivande nämnd. Denna, som har representanter för bl.a. FAR och SRS, ger vägledning i mer principiella frågor.

Ansökningsärendena utgör en relativt stor del av verksamheten och har hittills uppgått till ca 500 om året.

Tillsynsärenden anhängiggörs genom att anmälningar inkommer eller genom att kollegiet ingriper på eget initiativ på grund av t.ex. uppgifter i pressen. Dessa ärenden kan leda till att disciplinära åtgärder vidtas mot revisor. De sanktioner som kan komma i fråga enligt revisorsförordningen är upphävande av auktorisation eller godkännande samt varning. Gör auktoriserad eller godkänd revisor uppsåtligen orätt i sin verksamhet eller förfar han eljest oredligt skall sålunda enligt 23 § förordningen auktorisationen eller godkännandet upphävas. Är omständigheterna mildrande får i stället varning meddelas honom. Åsidosätter revisor eljest de plikter, som åvilar ho-

nom som revisor, får varning meddelas honom. Är omständigheterna synnerligen försvårande får auktorisationen eller godkännandet upphävas. Motsvarande gäller i fråga om auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Sedan kommerskollegiet övertog tillsynen 1973 har närmare tjugo godkännanden och en auktorisation upphävts. Under samma tid har 39 varningar utdelats, 9 avseende auktoriserade revisorer och 30 avseende godkända. Kollegiet kan vidare, även om disciplinär åtgärd inte tillgripits, göra uttalanden i principfrågor.

7.2 Överväganden och förslag

Den 1 juli 1973 överfördes handhavandet av frågorna om auktorisation och godkännande av revisorer från handelskammarväsendet till kommerskollegium. I samband därmed utfärdades revisorsförordningen.

Förordningens bestämmelser har - såvitt kommissionen erfarit - visat sig vara i stort sett välavvägda och rimliga. I ett avseende har erfarenheten emellertid visat att det finns behov av en komplettering av bestämmelserna. Det gäller frågan om preskription av disciplinpåföljden varning.

Kammarrätten i Stockholm har i en dom (se Rättsfall från regeringsrätten och kammarrätterna 1975 K 75 2:18) uttryckligen jämställt varning med sådan påföljd som följer på straffbelagd gärning och på grund härav funnit att i "varningsfallen" skall gälla en preskriptionstid om två år (jfr 35 kap. 1 § första stycket 1 brottsbalken).

Kammarrättsavgörandet synes ha lett till att kollegiet tillämpar en preskriptionsregel som innebär att disciplinpåföljd i form av varning inte meddelas om en försummelse är äldre än två år vid tiden för kollegiets beslut i ärendet.

Enligt kommissionens mening är det i hög grad otillfredsställande att kollegiet inte kan ingripa i de talrika fall som är äldre än två år. Denna tidsgräns passeras så gott som

alltid i t.ex. skatteärenden, där anmärkning riktas mot revisorns sätt att fullgöra sitt uppdrag. En preskriptionstid om fem år är enligt kommissionens mening lämpligare.Varning bör således inte åläggas revisor som inte inom fem år efter förseelsen fått del av den skriftliga anmaning som skall inleda disciplinförfarandet. I fråga om upphävande av auktorisationen eller godkännande bör dock inte uppställas någon preskriptionsregel av det slag som förordas beträffande varning.

Förstärkning av kollegiets resurser

Förhållandena på revisorsområdet utvecklas fortlöpande. Kraven på revisorerna växer samtidigt som de engageras på allt fler områden. Det är nödvändigt att kollegiet noggrant kan följa och påverka denna utveckling. På kollegiets revisorssektion tjänstgör f.n. 5 handläggare och ett biträde. Med denna personalbesättning kan handläggningen av ansökningsärenden fungera tillfredsställande, medan tillsynsverksamheten och utvecklings- och utredningsarbetet kan bedrivas endast i begränsad utsträckning.

För att en effektiv tillsyn över revisorernas verksamhet skall kunna upprätthållas och för att ett nödvändigt utvecklingsarbete skall kunna bedrivas krävs enligt kommissionens mening att kollegiet tillförs ökade personalresurser. Kommissionen förordar därför att kollegiet för budgetåret 1984/85 erhåller förstärkning med en kvalificerad handläggare för revisorsfrågor.

Kostnaderna för en sådan tjänst kan beräknas uppgå till ca 200 000 kronor per år inklusive sociala avgifter.

Enligt statsmakternas beslut (prop. 1973:26, NU 1973:25, rskr 109) bör full kostnadstäckning erhållas för kollegiets verksamhet på revisorsområdet. Verksamheten finansieras genom ett system med ansökningsavgifter. Vid ingivande av ansökan om auktorisation eller godkännande som revisor/revisionsbolag skall enligt 25 § revisorsförordningen avgift sålunda erläg-

gas med f.n. 2 000 kronor. Antalet ansökningar uppgår till ca 500 per år. En höjning av ansökningsavgiften med 400 kronor skulle således finansiera den förordade tjänsten. En höjning av avgiften med ytterligare 100 kronor skulle ge kollegiet medel - ca 50 000 kronor - till att anlita utomstående experter för utredning i mera komplicerade tillsynsärenden. Kommissionen föreslår därför att avgiften höjs från nuvarande 2 000 kronor till 2 500 kronor.

8 SPECIALMOTIVERING TILL FÖRFATTNINGSFÖRSLAGEN

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

10 kap. 1 §

I paragrafen upptas i två nya stycken, det femte och det sjätte, bestämmelser om offentlig revisor. Föreskrifterna, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har utförligt behandlats i den allmänna motiveringen under avsnittet 4.2.1.

I sjätte stycket föreskrivs att den offentlige revisorn har rätt till ersättning av allmänna medel med ett belopp som länsstyrelsen bestämmer. Vidare föreskrivs att bolaget är återbetalningsskyldigt till statsverket med detta belopp. Om bolaget är på obestånd eller går i konkurs får staten bevaka sin fordran på ersättning för revisionskostnaderna på vanligt sätt. Kommissionen har ej funnit skäl att föreslå någon särskild förmånsrätt i konkurs för sådan fordran.

10 kap. 5 §

I paragrafen, som behandlats i den allmänna motiveringen under avsnittet 4.2.2, upptas förslag till nya bestämmelser om vad som åligger revisor som på begäran av bolagsstämma i förtid entledigats från revisionsuppdraget.

I ett nytt tredje stycke föreskrivs sålunda inledningsvis att revisorn genast skall anmäla förhållandet till länsstyrelsen. Bakom förslaget ligger, som framgått i den allmänna motiveringen, tanken att ett aktiebolag inte genom att skilja en kritisk revisor från uppdraget innan denna hunnit avge revisionsberättelse skall kunna dölja missförhållanden i bolaget. Anmälan skall därför enligt förslaget åtföljas av en redogörelse för den granskning revisorn utfört under den tid hans uppdrag omfattat.

Redogörelsen skall i tillämpliga delar innehålla vad som i 10 kap. 10 § sägs om revisionsberättelse. Det innebär bl.a. att revisorn i redogörelsen skall anmärka om han 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 handlat i strid mot ABL eller bolagsordningen eller att bolaget ej uppfyllt sina åliggan-den enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar. Det sistnämnda ledet föranleds av kommissionens förslag till ändring i 10 §, se avsnitt 5.2.1 och nedan.

En avskrift av redogörelsen skall vidare enligt förslaget sändas in av revisorn till PRV för registrering i bolagsregistret. Därigenom blir redogörelsen offentlig och sålunda tillgänglig för bolagets övriga borgenärer, lån- och kreditgivare m.fl.

Underlåtenhet från revisorns sida att fullgöra sin anmälnings- och rapporteringsplikt i de föreslagna hänseendena kan - om revisorn är auktoriserad eller godkänd och därmed står under tillsyn av kommerskollegium - leda till ingripande mot honom i disciplinär ordning.

10 kap. 10 §

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om revisonsberättelse, har behandlats i den allmänna motiveringen under avsnittet 5.2.1.

Kommissionens förslag till ändring innebär att i paragrafens tredje stycke införs en bestämmelse - som saknar motsvarighet i gällande rätt - om att revisorerna skall anmärka i revisionsberättelsen om de vid sin granskning funnit att bolaget ej uppfyllt sina åligganden enligt vissa särskilt uppräknade skatte- och avgiftsförfattningar. Vidare föreskrivs i en ny sista mening i tredje stycket att revisorerna, om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget ej uppfyllt sina åligganden enligt de angivna författningarna, skall sända in en avskrift av berättelsen till länsstyrelsen.

Genom förslaget slås det fast att revisorerna vid sin granskning är skyldiga att kontrollera att bolaget följer i lagstiftningen intagna regler som föreskriver att uppgifter av olika slag skall lämnas till beskattningsmyndigheterna (uppgiftsskyldighet). Denna skyldighet innefattar såväl uppgifter till ledning för bolagets egen som för annans, t.ex. anställdas beskattning. Revisorerna skall alltså bl.a. kontrollera att bolaget är registrerat för betalning av skatter och allmänna avgifter, att bolaget lämnar riktiga kontroll- och arbetsgivaruppgifter och att bolaget gör vederbörliga inbetalningar av skatter och avgifter.

Granskningsskyldigheten beskrivs i förevarande paragraf som en plikt för revisorn att i förekommande fall i revisionsberättelsen rapportera om brister i företagets efterlevnad av de regler som uppställts i vissa centrala skatte- och avgiftsförfattningar. För att revisorn skall kunna fullgöra denna skyldighet krävs därför att han verkligen utför granskning i dessa avseenden. Revisorn kan således inte - lika lite i detta avseende som i andra avseenden där han är skyldig att rapportera om företagets försummelser - friskriva sig från rapporteringsplikten med hänvisning till att han inte utfört någon granskning av förhållandena i fråga. Att underlåta en sådan granskning är inte förenligt med god revisionssed. Skulle det i efterhand visa sig att det förelegat inte obetydliga brister eller felaktigheter i företagets behandling av skatter och avgifter kan revisionen klandras. Om revisorn är auktoriserad eller godkänd kan han dessutom bli föremål för disciplinär åtgärd.

För att revisorernas uppgift inte skall bli alltför betungande gäller granskningsskyldigheten enligt förslaget ej över hela skatte- och avgiftsområdet utan har begränsats till att avse de skatte- och avgiftsförfattningar vars efterlevnad har bedömts vara, generellt sett, av störst betydelse från materiell synpunkt. Kommissionen har mot bakgrund härav funnit det lämpligt att låta revisorernas granskningsskyldighet omfatta bolagets åligganden enligt taxeringslagen

(1956:623), uppbördslagen (1953:272), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, förordningen (1933:395) om ersättningsskatt samt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

Självfallet kan det i särskilda fall vara påkallat att revisorer kontrollerar också annan beskattning, t.ex. en punktskatt som är obligatorisk i anslutning till den tillverkning som det reviderade företaget bedriver.

10 kap. 13 §

I paragrafen upptas i ett tredje stycke bestämmelser om revisorns upplysningsskyldighet mot polis- och åklagarmyndigheter samt mot granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet. Föreskrifterna, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har behandlats i den allmänna motiveringen under avsnittet 5.2.2.

I stycket föreskrivs sålunda att revisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål samt, vid taxeringsrevision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift som avses i 1 § första stycket lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m., till den som i sin tjänst har att övervaka denna granskning eller den som särskilt har förordnats att begära sådana upp- lysningar som här avses.

Som framhållits i den allmänna motiveringen innebär förslaget inte att revisorn skall åläggas att företa utredningar eller andra omfattande åtgärder. Vad det gäller är att revisorn på begäran skall stå till tjänst med faktiska upplysningar beträffande förhållanden i bolaget som han i egenskap av revisor kan antas äga kunskap om, d.v.s. i första hand frågor som knyter an till bolagets interna och externa redovisning. Uttrycket "bolagets angelägenheter" har valts eftersom detta förekommer i paragrafens två första stycken.

Genom att upplysningsskyldigheten dels knyts till särskilt reglerade förfaranden, dels skall fullgöras i förhållande till befattningshavare med särskild utbildning och erfarenhet skapas garantier för att upplysningar inte begärs i oträngt mål.

Genom hänvisningen till 1 § första stycket lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. får bestämmelsen i förevarande paragraf ett mycket vidsträckt tillämpningsområde. Lagrummet, som är uppbyggt i sju avdelningar, omfattar nämligen - med undantag av arvs- och gåvoskatt - alla skatter, tullar och avgifter av större betydelse.

Den första avdelningen upptar skatt och avgift, som anges i 1 § första stycket uppbördslagen (1953:272) samt skatt enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1958:295) om sjömansskatt och kupongskattelagen (1970:624). Den andra avdelningen avser skatt enligt förordningen (1959:507) om allmän varuskatt och lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Den tredje avdelningen omfattar skatt eller avgift enligt förordningen (1908:129) angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper, lagen (1928:376) om särskild skatt å vissa lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, förordningen (1943:477) om skatt å vissa pälsvaror, förordningen (1948:85) om försäljningsskatt, förordningen (1953:396) om accis å fettemulsion m.m., lagen (1953:397) om avgift för fettvaror som används för framställning av fettemulsion m.m., lagen (1956:545) om omsättningsskatt på motorfordon, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1960:253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker, lagen (1960:258) om utjämningsskatt på vissa varor, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, förordningen (1961:653) om brännoljeskatt, stämpelskattelagen (1964:308), förordningen (1964:352) om gasolskatt, förordningen (1966:21) om särskild skatt på motorbränslen, förordningen (1971:170) om annonsskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel,

lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild beredskapsavgift för oljeprodukter, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon samt lagen (1978:144) om skatt på vissa resor. Den fjärde avdelningen omspänner skatt enligt förordningen (1922:260) om automobilskatt, kungörelsen (1951:750) om saluvagnsskatt, förordningen (1963:116) om trafikomläggningsskatt, traktorskatteförordningen (1969:297), vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:602) om särskild vägtrafikskatt, kungörelsen (1973:781) om saluvagnsskatt samt lagen (1976:339) om saluvagnsskatt. Den därpå följande avdelningen avser tull samt avgift enligt kungörelsen (1960:235) om avgift för växtskyddskontroll vid införsel av växter och förordningen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk. Avgift enligt lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område bildar den sjätte avdelningen. Den sjunde och sista avdelningen avser avgift som uppbärs med tillämpning av lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgiften inte utgörs av avgift enligt den första avdelningen.

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

Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag gäller dels för handelsbolag och dels för andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser. Lagen gäller alltså exempelvis för företag som drivs under enskild firma. Lagen innehåller bestämmelser om årsredovisning, revision och koncerner. Bestämmelserna har utformats efter mönster av motsvarande regler för aktiebolagen och skall tillämpas av företag respektive koncerner som har minst tio anställda. Grundtanken bakom lagen är att olika intressenter såsom anställda, olika kategorier kreditgivare, kunder, myndigheter m.fl.kan ha ett befogat intresse av insyn i en näringsverksamhets ställning och resultat oavsett i vilken företagsform som denna verksamhet bedrivs.

Bestämmelser om revision finns i lagens kapitel 4. Vid utformningen av dessa regler har bestämmelserna om revision i 10 kap. ABL i stor utsträckning tjänat som förebild. Som tidigare framhållits (avsnitt 6) bör kommissionens förslag till nya regler för revisionen i aktiebolag i tillämpliga delar gälla också för revisionen i sådana företag som omfattas av förevarande lag.

4 kap. 1 §

I paragrafen, som motsvarar 10 kap. 1 § första-tredje styckena ABL, upptas i två nya stycken, det tredje och det fjärde, bestämmelser om offentlig revisor.

Förslaget överensstämmer i sak med kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 1 § ABL och har kommenterats i avsnitt 4.2.1 och 8.1.

4 kap. 5 §

Paragrafen motsvarar i huvudsak 10 kap. 5 § ABL.

Kommissionens förslag till ändring i förevarande paragraf innebär att i denna införs ett nytt tredje stycke med bestämmelser om vad som åligger revisor som på begäran av den årsredovisningsskyldige i förtid entledigats från revisionsuppdraget.

Förslaget överenstämmer i sak i stort med kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 5 § ABL och har kommenterats i avsnitt 4.2.2 och 8.1. Någon föreskrift om att revisorn till registreringsmyndigheten skall sända in avskrift av redogörelsen för den granskning som han utfört under den tid hans uppdrag omfattat har emellertid ej ansetts erforderlig i förevarande paragraf, eftersom länsstyrelsen (i det län där verksamheten skall drivas) är registreringsmyndighet för enskilda näringsidkare och handelsbolag (3 § första stycket handelsregisterlagen, 1974:157).

4 kap. 10 §

I paragrafen, som närmast motsvarar 10 kap. 10 § ABL har i tredje stycket intagits bestämmelser om att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om han vid sin granskning funnit att företaget ej uppfyllt sina åligganden enligt vissa särskilt uppräknade skatte- och avgiftsförfattningar samt att revisorn - om revisionsberättelsen innehåller anmärkning av nu angivet slag - genast skall insända avskrift av berättelsen till länstyrelsen.

Förslaget skiljer sig i sak från kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 10 § ABL endast därigenom att bland de i förevarande paragraf uppräknade skatte- och avgiftsförfattningar vilka omfattas av revisorns granskningsskyldighet ej har medtagits förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar och ej heller förordningen (1933:395) om ersättningsskatt. Anledningen härtill är att dessa författningar inte berör de typer av företag som omfattas av lagen om årsredovisningsskyldighet.

4 kap. 13 §

I paragrafen, som närmast motsvarar 10 kap. 13 § första stycket och andra stycket andra meningen ABL, har i ett tredje stycke intagits bestämmelser om revisorns upplysningsskyldighet mot polis- och åklagarmyndigheter samt mot granskningsmyndigheterna på skatte- och avgiftsområdet.

Förslaget överenstämmer i sak med kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 13 § ABL och har kommenterats i avsnitt 5.2.2 och 8.1.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar

Sedan gammalt erkänner svensk lagstiftning två associationsformer för drivande av rörelse eller verksamhet utan person-

lig ansvarighet för delägarna, nämligen aktiebolaget och den ekonomiska föreningen. Utmärkande för aktiebolaget är att verksamheten drivs på grundval av ett aktiekapital, vilket tillskjuts av delägarna och varpå dessa erhåller utdelning genom andel i uppkommen vinst för bolaget. De ekonomiska föreningarna kännetecknas däremot i princip av att deras verksamhet åsyftar att främja delägarnas, medlemmarnas, intressen på sätt som mera direkt anknyter till medlemmarnas hushållning eller förvärvsverksamhet.

Den nu angivna grundläggande skillnaden mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar påkallar olika lagregler för de skilda företagsformerna. Lagstiftningen för aktiebolag och föreningar har också i åtskilliga hänseenden varit olikartad. Aktiebolagsrätten innehåller sålunda regler om aktiekapitalets bevarande inom bolaget till skydd främst för aktieägarna och bolagets borgenärer. För ekonomiska föreningar, som är personsammanslutningar, har däremot i första hand erfordrats regler om inträde och utträde av medlemmar samt därmed sammanhängande problem. Rörande vissa andra ämnen åter framstår det såsom naturligt att överensstämmelse eftersträvas mellan aktiebolags- och föreningslagstiftningen, exempelvis beträffande företagets förvaltande organ styrelsen samt - såvitt nu är i fråga - revisionen av verksamheten.

Föreningslagens bestämmelser om revision har genom lagstiftning år 1980 (prop. 1979/80:144, LU 1980/81:4, rskr 39, SFS 1980:1104) kompletterats bl.a. genom krav på auktoriserad revisor i vissa fall samt vidgad möjlighet att som revisor använda juridisk person. Bestämmelserna om revision i 45-51 §§ överensstämmer i stort med vad som gäller enligt 10 kap. ABL. (Jfr även 4 kap. 1980 års lag om årsredovisning m.m. i vissa företag). Bestämmelser om revisors tystnadsplikt motsvarande dem som gäller enligt 10 kap. 13 § ABL saknas däremot i föreningslagen.

45 §

I paragrafen, som motsvarar 10 kap. 1 och 5 §§ ABL, föreskrivs bl.a. skyldigheten för ekonomisk förening att utse revisor.

Kommissionens förslag innebär till att börja med att i förevarande paragraf i ett nytt tredje stycke införs bestämmelser om vad som åligger revisor som på begäran av föreningsstämma i förtid entledigats från revisionsuppdraget. Förslaget överensstämmer i sak i stort med kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 5 § ABL och har kommenterats i avsnitt 4.2.2 och 8.1. Någon särskild föreskrift om att revisorn till registreringsmyndigheten skall sända in avskrift av redogörelsen för den granskning som han utfört under den tid hans uppdrag omfattat har emellertid inte ansetts erforderlig, då länsstyrelsen (i det län där föreningens styrelse enligt stadgarna har sitt säte) är registreringsmyndighet för ekonomiska föreningar (4 § föreningslagen).

Kommissionens förslag innebär vidare att i paragrafen införs två nya stycken, ett femte och ett sjätte, med bestämmelser om offentlig revisor. Förslaget överensstämmer i sak med kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 1 § ABL och har kommenterats i avsnitt 4.2.1 och 8.1.

51 §

I paragrafen, som innehåller bestämmelser om revisionsberättelsen och motsvarar 10 kap. 10 § ABL, har i tredje stycket intagits bestämmelser om att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om han vid sin granskning funnit att föreningen ej uppfyllt sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna samt att han - om revisionsberättelsen innehåller anmärkning av nu angivet slag - genast skall sända in avskrift av berättelsen till länsstyrelsen.

Förslaget i förevarande paragraf skiljer sig i sak från kommissionens förslag till ändring i 10 kap. 10 § ABL endast därigenom att det bland de skatte- och avgiftsförfattningar

som föreslås omfattas av revisorns granskningsskyldighet ej upptagits förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Anledningen härtill är självfallet den att denna författning aldrig kan beröra en ekonomisk förening.

8.4 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer

23 a §

Enligt 3 § förvaltningslagen (1971:290) gäller vissa bestämmelser (14 - 20 §§ denna lag) om aktinsyn, kommunikation, beslutsmotivering och underrättelse om beslut i ärende om bl.a. disciplinpåföljd, avskedande eller annat jämförbart förhållande. Som komplettering till dessa bestämmelser föreslås i förevarande paragrafs första stycke vissa regler om det förfarande som skall iakttas innan fråga om disciplinpåföljd eller upphävande avgörs. Bestämmelsen innebär en utbyggnad av de föreskrifter om kommunikation som finns i 15 § förvaltningslagen. Bl.a. för att få en utgångspunkt för den föreslagna preskriptionsreglen i andra stycket har en uttrycklig bestämmelse ansetts erforderlig om att förfarandet inleds med en skriftlig anmaning till revisorn. Denna anmaning motsvarar stämmningen i brottmålsförfarandet. Sålunda skall när fråga om varning eller upphävande uppkommer revisorn genom skriftlig anmaning beredas tillfälle att uttala sig om vad som anförs mot honom.

I andra stycket har enligt förslaget tagits in en preskriptionsregel av innehåll att revisor inte får åläggas varning, om han inte inom fem år efter det att gärningen har begåtts erhållit del av den skriftliga anmaning som enligt första stycket skall inleda disciplinförfarandet. Detta innebär en förlängning av preskriptionsfristen, som i brist på författningsreglering i praxis kommit att bli två år (jfr den ovan, sid 82, refererade kammarrättsdomen).

25 §

Förslaget till ändring i förevarande paragraf föranleds av kommissionens förslag om förstärkning av kommerskollegiets resurser.

BILAGA Kommissionens direktiv

Åtgärder mot ekonomisk brottslighet m.m.

Dir. 1982:101

Beslut vid regeringssammanträde 1982-11-25.

Statsrådet I. Carlsson anför

1 Inledning

Under lång tid har den kriminalpolitiska debatten, liksom rättsväsendets insatser mot brott, varit mycket starkt inriktad mot i första hand den traditionella vålds- och egendomsbrottsligheten. Utan att denna blivit ett mindre allvarligt samhällsproblem, har nu också andra former av brott och skadliga förfaranden kommit att stå i centrum för den allmänna uppmärksamheten. Vid sidan av den illegala narkotikahanteringen med alla dess allvarliga sociala och personliga skadeverkningar är det i första hand den ekonomiska brottsligheten som medfört en kraftigt förändrad kriminalpolitisk situation.

Utgångspunkter för debatten har här varit att den ekonomiska brottsligheten omfattar mångdubbelt större belopp än s.k. traditionell brottslighet, att skadeverkningarna för samhället och de enskilda är av mycket allvarlig art, att samhällets åtgärder i förebyggande syfte haft delvis felaktig inriktning och framstått som otillräckliga samt att samhällets kontroll- och sanktionssystem inte är ändamålsenligt utformat för kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

2 Vad är ekonomisk brottslighet?

Begreppet ekonomisk brottslighet förekommer inte i lagstiftningen och saknar strikt juridisk innebörd. Det finns över huvud taget inte någon allmänt vedertagen definition av begreppet. Betydande enighet finns emellertid om begreppets huvudsakliga innebörd.

Den ekonomiska brottsligheten beskrivs i justitieutskottets betänkande (1980/81:21) Ekonomisk brottslighet på följande sätt:

> Till ekonomisk brottslighet räknas först och främst sådan kriminalitet som har ekonomisk vinning som direkt motiv. Härutöver skall brottsligheten för att betraktas som ekonomisk kriminalitet ha en kontinuerlig karaktär, bedrivas på ett systematiskt sätt och förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna.
>
> De ekonomiska brotten anses ofta vara av kvalificerad art i den meningen att de enskilda brotten har stor omfattning, rör stora samhälleliga värden eller drabbar grupper av enskilda. Brotten är i regel svåra att uppdaga och beivra. Som exempel på vad som brukar hänföras till ekonomisk brottslighet i här avsedd mening kan nämnas brott som skattebedrägerier, valutabrott, bedrägerier och gäldenärsbrott.

Denna beskrivning avser att framhålla vad man i allmänhet avser med ekonomisk brottslighet. I många sammanhang är det vanligt att man också räknar med vissa brott av enskilda, främst skattebrott, till den ekonomiska brottsligheten.

Även om i strikt juridisk mening endast gärningar som är straffbelagda kan betecknas som ekonomisk brottslighet, måste man vid ett utredningsarbete om åtgärder mot sådan brottslighet också ha möjlighet att pröva det straffbara områdets omfattning. Man måste dessutom kunna pröva lämpligheten av att med andra medel än kriminalisering komma åt olika illojala förfaranden.

3 Vilken omfattning har den ekonomiska brottsligheten?

Några säkra uppskattningar av den ekonomiska brottslighetens totala omfattning eller skadeverkningar föreligger inte. Redan de olika bestämningarna av begreppets innebörd medför här problem. Det är också väl känt att endast en liten del av alla ekonomiska brott kommer till myndigheternas kännedom och leder till åtgärder. Man vågar emellertid slå fast att det finns en stor dold ekonomisk brottslighet och att denna omfattar mycket stora belopp.

De försök till beräkningar av den s.k. svarta ekonomins omfattning som gjorts har visserligen vilat på osäkert underlag och de belopp man angett har varierat kraftigt. Genomgående har dessa dock uppgått till tiotals miljarder kronor. Enligt en ganska nyligen gjord studie, som är den första som baserar sig på en mer omfattande och seriöst genomförd vetenskaplig undersökning, skulle den svarta ekonomin uppgå till mellan 3,8% och 5,5% av bruttonationalprodukten, vilket för 1980 motsvarade 20-29 miljarder kr. I skattebortfall motsvarade detta 14-20 miljarder kr. Man kan visserligen inte sätta likhetstecken mellan ett skattebortfall som beräknats på detta sätt och de ökade skatteintäkter som man skulle få om man lyckades bemästra den ekonomiska brottsligheten. Å andra sidan omfattar den ekonomiska brottsligheten väsentliga belopp som orsakats av andra förfaranden än skattebrott, t ex gäldenärsbrott. Till detta bör läggas de mycket stora belopp som undandras samhället genom att debiterade skatter och avgifter inte erläggs.

Ett perspektiv på problemets omfattning får man vid en jämförelse med den totala tillgreppsbrottsligheten, som år 1979 enligt anmälningsstatistikens godsvärdesuppgifter omfattade 719 miljoner kr. Även om vi också på detta område får räkna med en betydande dold brottslighet, är man uppenbart långt ifrån de summor som den ekonomiska brottsligheten omfattar.

4 Den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar

Den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar är mycket allvarliga redan sett ur marknadsekonomins synvinkel. När ett företag bryter mot de skrivna och oskrivna normer som sammantagna brukar betecknas god affärssed blir resultatet att företaget får orättmätiga konkurrensfördelar. Företag som dessutom åsidosätter sina förpliktelser gentemot samhället genom skattebrott eller skatteflykt, genom manipulativa bolagsbildningar eller konkurser, genom otillåtna valutatransaktioner eller brott mot importbestämmelser, genom användning av s.k. grå arbetskraft eller genom att på något

annat otillbörligt sätt sänka sina kostnader skapar ännu större problem för den seriösa företagsverksamheten. Ibland kan de ekonomiska fördelar som uppnås genom svek mot dessa förpliktelser i själva verket bli så stora att all seriös näringsverksamhet i en speciell bransch får svårigheter att klara sig gentemot den oseriösa verksamheten. Brottsliga samt tvivelaktiga förfaranden kan på så sätt komma att sprida sig i hela branschen.

Skadeverkningarna av de nu beskrivna förfarandena går emellertid långt utöver snedvridningarna av marknadsekonomin. Samhället drabbas exempelvis av ett betydande skattebortfall, vilket leder till en tyngre skattebörda för hederliga skattebetalare. Andra följder är ekonomiska förluster för enskilda medborgare, arbetslöshet, höjda hyror, skadliga arbetsmiljöer och förstörelse av den yttre miljön. Rättsmedvetandet luckras upp.

Den ekonomiska brottsligheten medför också att samhällets fördelningspolitik på ett allvarligt och stötande sätt sätts ur spel. Genom ohederlighet kan en stor grupp på andras bekostnad leva i ett ekonomiskt överflöd som är helt otänkbart för de vanliga löntagarna. Samtidigt är det dessa som får bära kostnaderna för den sociala trygghet och den välfärd som de ekonomiska brottslingarna också utnyttjar. På detta sätt hotar den ekonomiska brottsligheten ytterst hela samhällssolidariteten och den välfärd som byggts upp med denna som grund. En förutsättning för ett fortsatt solidariskt samhällsbyggande är att vi effektivt kan motverka och ingripa mot den ekonomiska brottsligheten.

5 En kommission för åtgärder mot ekonomisk brottslighet

De senaste årens debatt och utredningsverksamhet har ökat medvetenheten om de problem som är förbundna med den ekonomiska brottsligheten och med skatteflykten. Åtgärder har vidtagits och förslag till ytterligare åtgärder, ibland i form av omfattande program, har lagts fram från olika håll, sär-

skilt från de fackliga organisationerna och från näringslivets organisationer.

De åtgärder som hittills vidtagits har, på det hela taget emellertid inte varit tillräckliga för att vända utvecklingen. Tvärtom tyder mycket på att situationen på många områden förvärrats. För att kunna vända utvecklingen i rätt riktning krävs det därför att effektiva åtgärder nu vidtas för att förebygga och bekämpa ekonomisk brottslighet och skatteflykt.

Jag föreslår därför att en särskild kommission tillkallas med uppgift att föreslå lämpliga åtgärder inom ramen för en enhetlig och samordnad strategi.

Kommissionen bör arbeta skyndsamt med siktet inställt på att kunna avsluta arbetet i och med utgången av år 1983. Innan den avslutar sitt arbete skall den också redovisa ett förslag till i vilka former det framtida arbetet mot ekonomisk brottslighet och skatteflykt bör bedrivas.

6 Kommissionens närmare arbetsuppgifter

Kommissionen bör ha stor frihet att själv närmare bestämma sina arbetsuppgifter. Jag vill här endast i korthet utveckla några synpunkter som bör vara till vägledning för arbetet.

Kommissionen bör inte vara bunden av någon viss definition av ekonomisk brottslighet utan står fri att behandla alla de frågor som den bedömer som angelägna. Även verksamheter som inte är brottsliga men som ligger den ekonomiska brottsligheten nära skall självfallet kunna behandlas. De åtgärder kommissionen föreslår bör dock inte i onödan försvåra seriös företagsamhet.

En naturlig första arbetsuppgift för kommissionen är att skaffa sig en bred översikt över det arbete med anknytning till kampen mot den ekonomiska brottsligheten som pågår på olika håll. Kommissionen bör också göra en inventering av de

olika förslag i frågan som lagts fram i riksdagen och i andra sammanhang.

De åtgärder som kan bli aktuella är av många olika slag. Kommissionen bör bl.a.

1. överväga hur man genom forskningsinsatser skall kunna få bättre kunskaper om den ekonomiska brottslighetens former, arbetsmetoder och utbredning samt om effekten av vidtagna åtgärder,

2. lägga fram förslag om förbättrad information till företag och allmänhet om gällande regler,

3. lägga fram förslag till effektivisering av myndighetskontrollen på olika områden - bl.a. inom taxerings- och uppbördsverksamheten - samt till former för ett förbättrat samarbete mellan kontrollmyndigheterna, bl.a. en bättre samordning på skatte- och valutaområdet och av registreringen av näringsverksamhet för inbetalning av preliminär skatt, mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter,

4. överväga resurstilldelningen till de myndigheter som i första hand är engagerade i kampen mot den ekonomiska brottsligheten och lägga fram förslag till ett bättre utnyttjande av befintliga resurser,

5. undersöka möjligheterna att använda sådana åtgärder som etableringskontroll, näringsförbud, skattebevis och effektivare företagsrevision samt lägga fram förslag i dessa hänseenden,

6. lägga fram förslag till behövliga lagstiftningsåtgärder i övrigt t.ex. på de skatte- och näringsrättsliga, de arbetsrättsliga och på de straff- och processrättsliga områdena,

7. överväga hur det internationella samarbetet, särskilt mellan de nordiska länderna, i kampen mot den ekonomiska brottsligheten bäst bör bedrivas.

Kommissionen skall redovisa kostnadskonsekvenserna av sina förslag. I den mån frågor av det slag som har berörts nu behandlas inom myndighet eller av pågående utredningar bör kommissionen bilda sig en uppfattning om utredningsarbetets inriktning och vid behov göra framställningar till regeringen om tilläggsdirektiv eller liknande åtgärder.

Jag vill slutligen betona att omfattningen av den ekonomiska brottsligheten är så allvarlig att förslag till lösningar ibland aktualiseras som från andra synpunkter kan framstå som tveksamma. Även om det är mycket angeläget med snabba och effektiva åtgärder får dock dessa inte utformas så att andra värden åsidosätts på ett otillbörligt sätt. Det finns särskild anledning att betona att kraven på rättsäkerhet och integritet genomgående måste tillgodoses.

7 Kommissionens sammansättning

Kommissionen bör ha ställning av kommitté enligt kommittéförordningen (1976:119). Den bör med hänsyn till sina arbetsuppgifter och tidsplanen för arbetet bestå av ett begränsat antal personer.

Den breda förankring och de omfattande kontakter som kommissionen bör ha får i stället åstadkommas genom att man till den knyter två referensgrupper. I den ena av dessa bör ingå företrädare för riksdagens olika partier liksom för arbetsmarknadens stora organisationer. I den andra bör ingå personer som i sitt yrke arbetar med åtgärder mot ekonomisk brottslighet eller genom sin verksamhet har omfattande erfarenheter av eller kunskaper om ekonomisk brottslighet.

Till kommissionen bör vidare knytas ett sekretariat med egna utredningsresurser.

8 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar mig

att tillkalla en kommission med tre ledamöter med uppdrag att lämna förslag om åtgärder mot ekonomisk brottslighet,

att utse en av ledamöterna att vara ordförande,

att besluta om ledamöter i två till kommissionen knutna referensgrupper samt om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommissionen.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar

att kostnaderna skall belasta andra huvudtitelns kommitté-anslag.

9 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Statsrådsberedningen)

Statens offentliga utredningar 1983

Kronologisk förteckning

1. Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. U.
2. Nytt militärt ansvarssystem. Ju.
3. Skatteregler om traktamenten m. m. Fi.
4. Om hälften vore kvinnor. A.
5. Koncession för försäkringsrörelse. Fi.
6. Radon i bostäder. Jo.
7. Ersättning för miljöskador. Ju.
8. Stämpelskatt. Fi.
9. Lagstiftningen på kärnenergiområdet. I.
10. Användning av växtnäring. Jo.
11. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. Jo.
12. Former för upphandling av försvarsmateriel. Fö.
13. Att möta ubåtshotet. Fö.
14. Barn kostar. S.
15. Kommunalforskning i Sverige. C.
16. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. I.
17. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. I.
18. Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. A.
19. Den stora omställningen. I.
20. Bättre miljöskydd II. Jo.
21. Vilt och jakt. Jo.
22. Utbildning för arbetslivet. A.
23. Lag om skatteansvar. Fi.
24. Ny konkurslag. Ju.
25. Internationella faderskapsfrågor. Ju.
26. Bestrålning av livsmedel. Jo.
27. Bilar och renare luft. Jo.
28. Bilar och renare luft. Bilaga. Jo.
29. Invandringspolitiken. A.
30. Utbyggd havandeskapspenning m. m. S.
31. Familjeplanering och abort. S.
32. Företagshälsovård för alla. A.
33. Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. S.
34. Information som styrmedel. I.
35. Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. Ju.
36. Effektivare företagsrevision. Ju.

Statens offentliga utredningar 1983

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Nytt militärt ansvarssystem. [2]
Ersättning för miljöskador. [7]
Ny konkurslag. [24]
Internationella faderskapsfrågor. [25]
Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. [35]
Effektivare företagsrevision. [36]

Försvarsdepartementet

Former för upphandling av försvarsmateriel. [12]
Att möta ubåtshotet. [13]

Socialdepartementet

Barn kostar. [14]
Utbyggd havandeskapspenning m. m. [30]
Familjeplanering och abort. [31]
Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. [33]

Finansdepartementet

Skatteregler om traktamenten m. m. [3]
Koncession för försäkringsrörelse. [5]
Stämpelskatt. [8]
Lag om skatteansvar. [23]

Utbildningsdepartementet

Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. [1]

Jordbruksdepartementet

Radon i bostäder. [6]
Utredningen om användningen av kemiska medel i jord och skogsbruket m. m. 1. Användning av växtnäring. [10] 2. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. [11]
Bättre miljöskydd II. [20]
Vilt och jakt. [21]
Bestrålning av livsmedel. [26]

Bilavgaskommittén. 1. Bilar och renare luft. [27] 2. Bilar och renare luft. Bilaga. [28]

Arbetsmarknadsdepartementet

Om hälften vore kvinnor. [4]
Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. [18]
Utbildning för arbetslivet. [22]
Invanderingspolitiken. [29]
Företagshälsovård för alla. [32]

Industridepartementet

Lagstiftningen på kärnenergiområdet. [9]
Direktinvesteringskommittén. 1. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. [16] 2. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. [17]
Den stora omställningen. [19]
Information som styrmedel. [34]

Civildepartementet

Kommunalforskning i Sverige. [15]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-07729-
ISSN 0375-250X