

# Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 7 september 2006 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över bl.a. reglerna om revision för små företag. Genom tilläggsdirektiv beslutade regeringen den 14 december 2006 att ge utredaren i uppdrag att föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, m.m.

Till särskild utredare förordnades f.d. justitierådet Bo Svensson. Övriga medverkande i utredningens arbete anges på nästa sida.

Utredningen, som antagit namnet Utredningen om revisorer och revision (Ju 2006:11), har tidigare överlämnat delbetänkandet *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (SOU 2007:56).

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden.

Utredningsuppdraget fortsätter med sikte på ett slutbetänkande i september 2008.

Stockholm i mars 2008

Bo Svensson

/Helene Agélii  
Henrik Karlsson

## Förteckning över vilka som har deltagit i utredningens arbete

### *Särskild utredare*

F.d. justitierådet Bo Svensson, fr.o.m. den 9 januari 2007

### *Parlamentarisk referensgrupp (samtliga fr.o.m. den 23 oktober 2007)*

Ove Jansson (fp)  
Alf Karlsson (mp)  
Johan Löfstrand (s)  
Thomas Magnusson (v)  
Mikael Oscarsson (kd)  
Maria Plass (m)  
Lennart Pettersson (c)

### *Sakkunniga (samtliga fr.o.m. den 6 februari 2007 om inte annat anges)*

Kanslirådet Jacob Aspegren  
Departementssekreteraren Annica Axén Linderl, fr.o.m. den 3 oktober 2007  
Departementssekreteraren Niklas Ekstrand, t.o.m. den 2 oktober 2007  
Ämnessakkunnige Lena Hiort af Ornäs, t.o.m. den 31 mars 2008  
Kanslirådet Gabriella Johansson  
Ämnesrådet Stefan Pärnhem  
Departementssekreteraren Robert Wälikangas, fr.o.m. den 24 januari 2008

### *Experter (samtliga fr.o.m. den 6 februari 2007 om inte annat anges)*

Verkställande direktören Gunvor Andersson  
Jur. kand. Karin Berggren  
Bolagsjuristen Carina Bergman Marcus  
Rättslige experten Urban Bjergert  
Generalsekreteraren Dan Brännström  
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén  
Verksamhetsutvecklaren Annette Dahlberg

Auktoriserade redovisningskonsulten Fredrik Dahlberg, fr.o.m. den 13 mars 2007

Auktoriserade redovisningskonsulten Lena Dahlgren, t.o.m. den 13 mars 2007

Juris doktorn Adam Diamant

Bitr. avdelningschefen Eva Ekström, fr.o.m. den 25 april 2007

Bankdirektören Lennart Francke

Bitr. chefsjuristen Katarina Holmberg

Chefsjuristen Per Nordström

#### *Sekreterare*

Avdelningsdirektören Helene Agélii, fr.o.m. den 1 januari 2007

Hovrättsassessorn Henrik Karlsson, fr.o.m. den 1 februari 2007

# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>13</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>27</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>29</b>
<b>1 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>69</b>
<b>2 Frågornas tidigare behandling</b> .....	<b>71</b>
2.1 Aktiebolag .....	71
2.2 Ekonomiska föreningar .....	77
2.3 Handelsbolag och vissa andra företagsformer .....	79
2.4 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna .....	80
2.5 Börsnoterade företag .....	84
<b>3 Nuvarande förhållanden</b> .....	<b>85</b>
3.1 Internationella åtaganden .....	85
3.1.1 EG-rättsliga bestämmelser om revision .....	85
3.1.2 Andra internationella åtaganden .....	95
3.2 Det svenska regelverket .....	103
3.2.1 Grundläggande bestämmelser om revision .....	103
3.2.2 Revisorsskyldigheten .....	105
3.2.3 Särskilda kompetenskrav .....	106
3.2.4 Hur revisor utses .....	108
3.2.5 Revisionsuppdraget .....	109

<b>4</b>	<b>Företagen, revisorer och redovisningskonsulter.....</b>	<b>119</b>
4.1	Företagen .....	119
4.1.1	Antal företag i Sverige och företagens storlek .....	119
4.1.2	Antal företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor .....	122
4.1.3	Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag .....	126
4.1.4	Särskilt om aktiebolag.....	127
4.1.5	Företagens kostnader för revision .....	129
4.1.6	Frivillig revision .....	131
4.2	Revisorer och redovisningskonsulter.....	132
<b>5</b>	<b>Skattekontroll och ekonomisk brottslighet .....</b>	<b>137</b>
5.1	Skattekontroll.....	137
5.1.1	Företagens skatter.....	137
5.1.2	Skatteverkets granskning.....	138
5.1.3	Skattefel.....	141
5.1.4	Revisionens betydelse för skattekontrollen .....	144
5.2	Ekonomisk brottslighet .....	148
<b>6</b>	<b>Utländska förhållanden .....</b>	<b>153</b>
6.1	Allmänt .....	153
6.2	Danmark .....	154
6.2.1	Inledning.....	154
6.2.2	Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport om revisionspligten for B-virksomheder.....	155
6.2.3	Tiden efter lagens ikraftträdande .....	158
6.2.4	Alternativa kontrollåtgärder.....	160
6.2.5	Övriga konsekvenser .....	160
6.3	Finland .....	161
6.4	Norge .....	165
6.4.1	Revisorns roll för skattekontrollen.....	166
6.5	Nederländerna .....	167
6.6	England .....	168

6.6.1	Inledning .....	168
6.6.2	Alternativa kvalitetskontroller.....	172
6.6.3	Allmänna synpunkter .....	174
6.7	Tyskland .....	175
<b>7</b>	<b>Utredningens överväganden.....</b>	<b>177</b>
7.1	Revisionsplikten.....	177
7.1.1	Inledning .....	177
7.1.2	Gränsvärden för revisionsplikt .....	181
7.1.3	Aktiebolag.....	188
7.1.4	Noterade företag.....	189
7.1.5	Publika och privata bolag .....	190
7.1.6	Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna m.fl. ....	190
7.1.7	Koncerner.....	192
7.1.8	Övriga företagsformer.....	193
7.2	Associationsrättsliga frågor.....	195
7.2.1	Allmänna utgångspunkter .....	195
7.2.2	Förvaltningsrevision .....	197
7.2.3	Ansvarsfrihet.....	201
7.2.4	Åtgärder vid misstanke om brott m.m. ....	203
7.2.5	Revisorns mandattid.....	211
7.2.6	Jävsbestämmelser m.m. vid frivillig revision .....	213
7.2.7	Minoritetsrevisor .....	214
7.2.8	Revisors rätt att agera m.m. ....	215
7.2.9	Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist .....	216
7.2.10	Skyddet för bolagets kapital.....	219
7.2.11	Övriga bestämmelser om revisors medverkan .....	221
7.3	Uppdrag enligt avtal.....	222
7.4	Årsredovisning/årsbokslut .....	222
7.5	Lekmannarevision .....	224
7.6	Åtgärder mot skattefel och ekonomisk brottslighet .....	224
7.6.1	Revisionens betydelse för skattekontroll och kampen mot ekonomisk brottslighet .....	224
7.6.2	Förslag till åtgärder mot skattefel.....	230
7.6.3	Åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet... ..	237

7.7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	239
7.7.1	Ikraftträdandetidpunkt.....	239
7.7.2	Övergångsreglering.....	239
7.7.3	Äldre bolagsordningsbestämmelser.....	242
<b>8</b>	<b>Förslagets konsekvenser .....</b>	<b>245</b>
8.1	Inledning.....	245
8.2	Reviderade företag.....	247
8.3	Ägare och kapitalplacerare.....	252
8.4	Kreditgivare .....	253
8.5	Leverantörer .....	254
8.6	Kunder .....	255
8.7	Anställda.....	256
8.8	Det allmänna.....	256
8.9	Revisorer och redovisningskonsulter.....	259
8.9.1	Revisorer.....	259
8.9.2	Redovisningskonsulter m.fl.....	263
8.10	En samlad bedömning.....	263
<b>9</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>265</b>
9.1	Allmänt .....	265
9.2	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen .....	267
9.3	Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen.....	275
9.4	Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen .....	276
9.5	Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar.....	277
9.6	Förslaget till lag om ändring i lagen om utländska filialer m.m.....	279
9.7	Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker ....	279

9.8	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen.....	280
9.9	Förslaget till lag om ändring i lagen om utgivning av elektroniska pengar.....	282
9.10	Förslaget till lag om ändring i lagen om investeringsfonder.....	283
9.11	Förslaget till lag om ändring i lagen om bank- och finansieringsrörelse.....	283
9.12	Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden.....	284
9.13	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen.....	284
9.14	Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.....	286
9.15	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen.....	286
9.16	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen.....	287
	<b>Särskilda yttranden .....</b>	<b>289</b>
	<b>Bilagor</b>	
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv .....	313
	<i>Bilaga 2</i> Tilläggsdirektiv.....	331

# Sammanfattning

- I dag har alla aktiebolag skyldighet att ha en kvalificerad revisor. Utredningen föreslår att bara knappt 4 procent av aktiebolagen ska ha revisionsplikt. Detta innebär i stort sett en återgång till den ordning som gällde före år 1988.
- I dag är revisorn skyldig att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Utredningen föreslår att förvaltningsrevisionen avskaffas.
- I dag är revisorn skyldig att granska hur revisionsklienten fullgjort sin skyldighet att betala skatt och om det förekommit brott i revisionsklientens verksamhet. I förekommande fall ska revisorn anmärka på eller anmäla missförhållanden. Utredningen föreslår att dessa bestämmelser upphävs.
- I dag väljs en revisor för en period av fyra år. Utredningen föreslår att mandattiden kortas till ett år.
- I dag måste det finnas bestämmelser om revision i bolagsordningen. Utredningen föreslår att revisorn ska kunna väljas av bolagsstämman utan stöd i bolagsordningen och att de gamla bolagsordningsbestämmelserna om revision ska upphöra att gälla utan att bolagsstämman behöver fatta beslut om detta.
- Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 juni 2010.
- Utredningens förslag beräknas leda till att företagets kostnader för revision minskar med 5,8 miljarder kronor om året.

De positiva effekterna för de företag som helt eller delvis befrias från den nuvarande revisionsplikten och därigenom får möjlighet till väsentliga kostnadsbesparingar är väl belagda. När revisionsplikten avskaffas får de små företagen frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden för dessa tjänster kommer till följd härav att bli mera varierat och

priserna på tjänsterna lägre än i dag. Det ger de svenska företagen bättre förutsättningar att möta den hårdnande konkurrensen från företag som i dag inte har revisionsplikt eller har lägre kostnader än de svenska för bl.a. revision.

De negativa effekterna är däremot svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med att avskaffa revisionsplikten präglas mycket av den oro revisorerna känner inför utsikterna att förlora en monopolställning och utsättas för en hård konkurrens på en marknad i snabb förändring. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten pekar också på möjligheten att skattefelet ökar och den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten avskaffas. Utredningen anser att farhågorna för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna men lägger för säkerhets skull fram förslag i skattelagstiftningen om kompensatoriska åtgärder.

### EU trycker på

Inom EU pågår för närvarande ett arbete med regelförenkling. Vid ett möte i mars 2007 betonade Europeiska rådet att kraftfulla gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna är nödvändiga för att minska de administrativa bördorna, ge de europeiska företagen möjlighet att bli mera konkurrenskraftiga och stimulera Europas ekonomi. Kommissionen har föreslagit att företagens administrativa bördor ska minskas med 25 procent fram till år 2012<sup>1</sup>. Därvid har betonats att små och medelstora företags kostnader för revision och redovisning är särskilt betungande och att dessa företag skulle gagnas av förenklade regler.

Den svenska regeringen har förklarat att den vill genomföra den 25-procentiga kostnadsreduktionen redan till år 2010. I Sverige och övriga medlemsstater i EU pågår således ett omfattande arbete med regelförenklingar inom bolagsrätt, redovisning och revision.

Inom EU finns föreskrifter i bl.a. det fjärde bolagsrättsliga direktivet, som ålägger inte bara alla börsnoterade utan också onoterade företag skyldighet att upprätta årsredovisning och i förekommande fall koncernredovisning som ska granskas av kvalificerade revisorer. Direktivet medger emellertid att det görs undantag för mindre och medelstora onoterade företag. Det gäller

---

<sup>1</sup> Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt Regionkommittén – En strategisk översyn av programmet "Bättre lagstiftning" inom Europeiska unionen, KOM(2006) 689.

såväl möjligheten att tillämpa förenklade redovisningsregler som möjligheten att göra undantag från revisionsplikt.

Undantag får sålunda göras för onoterade företag som överstiger högst ett av tre gränsvärden avseende balansomslutning, nettoomsättning respektive antal anställda. Från den 5 september 2008 kommer gränsvärdet att vara 4 400 000 euro för balansomslutningen, 8 800 000 euro för nettoomsättningen och 50 för antalet anställda.

Av allt att döma går nu utvecklingen inom EU snabbt mot en ännu mera markerad tudelning av företagen än i dag. Å ena sidan ställs högre och mer sofistikerade krav på den redovisning som ska upprättas av stora företag eller företag som förekommer på finans- och försäkringsmarknaderna, och denna redovisning ska granskas av kvalificerade revisorer enligt krav som är i motsvarade mån höga och sofistikerade. Å andra sidan ges små och medelstora företag en ökad laglig valfrihet när det gäller att utforma sin redovisning och revision. Avsikten är tydligen att överlämna åt dessa företag att själva bestämma hur mycket de vill köpa av redovisnings- och revisionstjänster på en fri marknad.

För att lätta på bördan av EU:s regelverk utnyttjar många EU-länder de möjligheter till undantag som erbjuds i direktiv och andra rättsakter. I detta sammanhang kan nämnas att det fjärde bolagsrättsliga direktivets undantagsbestämmelser utnyttjats maximalt i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Holland.

Om Sverige vidhåller sin ovilja att utnyttja undantagsmöjligheterna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, kommer vi av allt att döma snart att ställas inför EU-krav på redovisning och revision som utformats för stora, börsnoterade företag men som i Sverige i så fall måste – låt vara i anpassad form – tillämpas också på små företag.

I länder som inte anpassar sin bolagsrätt, redovisning och revision till internationellt gångbara nivåer har företagen att välja mellan att gå under i konkurrensen med företag i länder med mindre betungande regler eller flytta till något av dessa länder och driva verksamhet i ursprungslandet genom filial. De svenska reglerna på dessa områden måste därför anpassas till den internationella miljö i vilken de svenska företagen arbetar och det måste ske snabbt.

### Gränsen för revisionsplikt ska sättas vid EU:s maximivärden

Utredningens uppdrag är hårt styrt genom regeringens direktiv och går ut på att undanta de "små" företagen från revisionsplikt. Det gäller därför för Utredningen att finna mått på storleken som är lätta att tillämpa, svåra att manipulera, ger möjlighet att jämföra med företag i andra länder och enkelt kan justeras om EU:s gränsvärden ändras.

Utredningen menar att om företagens kostnader för administration med anknytning till revision ska reduceras med en fjärdedel på tre år, kretsen av företag som undantas från revisionsplikt inte får vara för snäv. De lägsta gränsvärdena som förtjänar att övervägas i detta sammanhang är följande:

- balansomslutning 1,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 3 miljoner kronor,
- antal anställda 3.

Sätts gränsvärdena på detta sätt kommer revisionsplikten att omfatta omkring 95 000 aktiebolag, vilket inte är mer än drygt en tredjedel av de omkring 260 000 aktiva aktiebolag som i dag finns i Sverige. Motsatsvis kommer omkring 165 000 aktiva aktiebolag och drygt 70 000 vilande aktiebolag som i dag har revisor att få välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte.

Med gränsen satt på denna nivå försvagas betänkligheterna mot att sätta gränsen högre. De företag som ligger därefter i storleksordning har mer än tre anställda, mer än 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och mer än 3 miljoner kronor i nettoomsättning. Siffrorna, framför allt antalet anställda, ger vid handen att företaget nått en viss kritisk massa och måste organisera sin redovisning, skattedeklarationer och skatteinbetalningar på ett betryggande sätt. Sådana företag vill vanligtvis också växa, kanske med förhoppningen att så småningom bli sålt till något annat företag. I detta läge har företaget ett starkt eget intresse av att ha sina räkenskaper i ordning och få hjälp med deklarerationer och skatterådgivning. Om revisionsplikten avskaffas för dessa företag, kan man därför räkna med att flertalet under alla omständigheter kommer att upphandla de ekonomiska tjänster som de anser sig behöva och därvid ofta välja att ha revision på det sätt som de vant sig vid. Betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar således ju större aktiebolag det är fråga om.

Eftersom betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar ju större aktiebolag det är fråga om, finns det för Utredningen inte skäl att närmare analysera gränsvärden som ligger över de gränsvärden som Utredningen funnit vara de lägsta tänkbara, men under de maximivärden som det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver. Den avgörande frågan blir i stället om det är direktivets maximivärden som bör väljas.

I jämförelse med de jätteföretag vars värdepapper är noterade på de amerikanska och europeiska börserna och som undantagslöst är skyldiga att tillämpa US GAAP eller IFRS och låta redovisningen granskas av kvalificerade revisorer i enlighet med omfattande revisionsstandarder, framstår företag med en balansomslutning på högst 4 400 000 euro, en nettoomsättning på högst 8 800 000 euro och högst 50 anställda som små. Vid denna jämförelse framstår det som begripligt att länder som Storbritannien och Holland erbjuder förenklad redovisning och befrielse från revisionsplikt åt alla bolag som på balansdagen inte överskrider två av de nämnda gränsvärdena.

Svenska företag befinner sig redan i dag i ett konkurrensmässigt underläge i förhållande till företag i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Holland genom att de svenska företagen tvingas ha en mera kostnadskrävande redovisning och revision. Detta underläge kommer att förvärras om Sverige nu väljer lägre gränsvärden för revisionsplikten än de som används i ledande länder inom EU. Utvecklingen inom EU kommer med stor sannolikhet innebära att gränserna för revisionsplikten kommer att höjas ytterligare och att fler länder än tidigare väljer maximivärdena för undantag från revisionsplikten.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att alla företag som ligger under mer än ett av det fjärde bolagsrättsliga direktivets gränsvärden år 2008, nämligen för balansomslutningen 4 400 000 euro, för nettoomsättningen 8 800 000 euro och för antalet anställda 50, undantas från revisionsplikt. Med tillämplig växlingskurs och beaktande av EU:s omräkningsmarginal blir gränsvärdena följande:

- balansomslutning 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 83 miljoner kronor,
- antal anställda 50.

Utredningen föreslår att samma gränsvärden ska gälla för alla associationsformer och för alla koncerner. Dessutom föreslås att alla börsnoterade företag samt de flesta företag inom finans- och försäkringsmarknaderna ska vara skyldiga att ha minst en kvalificerad revisor.

### **Frivillig revision ska uppmuntras**

Utredningens förslag om en kraftig begränsning av den nuvarande revisionsplikten bygger inte på uppfattningen att revision är något onyttigt. Tvärtom menar Utredningen att revision typiskt sett tillför revisionsklienten ett värde. Det går emellertid inte att försvara tvånget till revision med att denna sker i företagets eget intresse. Tvånget innebär att revisionsklienterna inte själva kan välja när de vill köpa tjänster av revisionsbolagen och vilka tjänster de vill köpa. I stället måste de revisionspliktiga företagen varje år betala för en revision med det innehåll som lagstiftaren fastställt och som i princip är detsamma för alla företag som omfattas av revisionsplikten, stora som små.

Tvånget innebär att företag som inte behöver någon revision alls belastas med onödiga kostnader. Det gäller för att ta ett exempel de drygt 70 000 vilande aktiebolagen. Det finns dessutom många aktiebolag som visserligen driver rörelse men som ändå inte behöver revision. Det kan för att ta ett annat exempel gälla aktiebolag utan anställda som ägs av en enda person som erbjuder ekonomisk eller juridisk rådgivning genom bolaget.

Lika vanligt eller vanligare torde vara att svenska aktiebolag visserligen behöver tjänster som en kvalificerad revisor kan ge, men inte hela det revisionspaket som den svenske lagstiftaren i dag föreskriver utan delar av det och inte varje år.

Utredningen menar att om revisionsplikten avskaffas i den omfattning som nu föreslås, de företag som därmed får möjlighet att välja om de vill ha revision eller inte, bör lockas att köpa redovisnings- och revisionstjänster så att den nuvarande höga svenska redovisningsstandarden bevaras och farhågorna om ökat skattefusk och omfattande ekonomisk brottslighet kommer på skam.

### **Förvaltningsrevisionen avskaffas**

Till skillnad från EG-rättens definition av lagstadgad revision omfattar en svensk lagstadgad revision inte bara räkenskapsrevision utan även förvaltningsrevision.

Utredningen ser svårigheter med en ordning som innebär att företag, som undantas från revisionsplikt men som önskar exempelvis räkenskapsrevision, inte skulle kunna slippa förvaltningsrevisionen. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att det blir för dyrt om förvaltningsrevisionen ska vara med. Utredningen föreslår därför att förvaltningsrevisionen avskaffas.

### **Revisorn ska inte yttra sig i frågan om huruvida bolagsledningen ska beviljas ansvarsfrihet**

Som en följd av att förvaltningsrevisionen föreslås avskaffad föreslår Utredningen att revisorer i aktiebolag inte längre ska uttala sig i revisionsberättelsen om huruvida bolagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet. Denna fråga får i stället bedömas på grundval av de uppgifter som styrelsen lämnar i förvaltningsberättelsen och på årsstämman.

### **Skyldigheten att vidta åtgärder mot vissa brottsmisstankar, m.m. avskaffas**

I ett svenskt revisionsuppdrag ingår att granska och i revisionsberättelsen rapportera om huruvida bolaget fullgjort sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen samt att vidta vissa åtgärder vid misstanke om brott. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att de inte vill riskera anmälan till åklagare, om granskningen leder till misstankar om brott i företaget. Utredningen föreslår därför att den nuvarande skyldigheten för en vald revisor att dels granska om revisionskunden fullgjort vissa skyldigheter enligt skattelagstiftningen, dels vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott, utmönstras ur lagstiftningen.

För att vissa svenska åtaganden gentemot OECD ska fullgöras föreslår Utredningen att bestämmelser om skyldighet för revisorn att självant anmäla misstanke om bestickning och mutbrott införs i lag. Utredningen föreslår att denna skyldighet ska gälla oavsett uppdragsgivarens associationsform. Bestämmelsen ska därför intas i revisorslagen. Vidare föreslår Utredningen att bestämmelser i olika lagar om revisorers skyldighet att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare i brottmål överförs till revisorslagen.

### **Minoritetsrevisor**

Utredningen föreslår en ny bestämmelse som ska ge möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar 10 procent av samtliga aktier i bolaget eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädda vid stämman att genomdriva lagstadgad revision av bolaget.

Är det tydligt att en aktieägarminoritet av tillräcklig storlek önskar lagstadgad revision och föreslår att en viss person eller ett visst revisionsbolag utses till revisor, ska enligt Utredningens förslag styrelsen i stället för länsstyrelsen kunna utse personen eller bolaget till revisor, om inte särskilda skäl talar emot det.

### **Aktiebolag utan kvalificerad revisor**

Utredningens förslag innebär att det i vissa aktiebolag inte kommer att finnas en revisor som utför lagstadgad revision av bolaget. Några reservationer för att bolaget kan sakna revisor förs emellertid inte in i lagtexterna. Revisorn behandlas i detta hänseende på samma sätt som exempelvis verkställande direktören. De flesta aktiebolag har inte en verkställande direktör men aktiebolagslagen förbigår detta förhållande med tystnad. Bestämmelser som innehåller ordet verkställande direktör är inte tillämpliga om bolaget inte har någon och detsamma kommer att gälla bestämmelser i aktiebolagslagen med ordet revisor.

Det sagda får betydelse för tillämpningen av bl.a. bestämmelserna i 12 kap. 7 §, 13 kap. 6 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 8 §, 18 kap. 6 §, 19 kap. 24 §, 20 kap. 12 § och 25 kap. 4 §, som alla behandlar den kompletterande information om bolagets resultat och ställning som ska lämnas på (en extra) bolagsstämma som inte ska behandla

årsredovisningen, men pröva frågor om emission av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler, vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet och frivillig likvidation. Till denna information hör ett yttrande av bolagets revisor över styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senaste årsredovisningen lämnades. Om bolaget inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor, blir de nämnda bestämmelserna inte tillämpliga och aktieägarna får på stämman fatta beslut utan tillgång till revisorsyttrande.

Denna ordning överensstämmer med vad som gällde i små aktiebolag före år 1988.

### Åtgärder mot skattefel

Utredningen har gjort en analys av vad förslaget att slopa revisionsplikten för de små företagen kan få för effekt på skatteintäkternas storlek. Sambandet mellan revisionsplikt och kvaliteten på företagens uppgiftslämnande vid beskattningen är emellertid oviss och effekten av revisionspliktens slopande på skatteintäkterna är därför oklar. Det råder dessutom osäkerhet om i vilken mån de små företagen kommer att välja frivillig revision.

Utredningen menar emellertid att försiktigheten bjuder att lagstiftaren inte avvaktar med åtgärder till dess det står klart att skattefelet ökat på grund av revisionspliktens avskaffande. Utredningen lämnar därför två förslag till åtgärder som kan kompensera för den "skattekontroll" som faller bort när det inte längre finns en kvalificerad revisor i varje aktiebolag.

För det första föreslås att Skatteverket ska få möjlighet att under löpande beskattningsår göra en allmän kontroll av företagets bokföring och annan räkenskapsinformation. Genomförs förslaget kan Skatteverket göra en snabb, billig och effektiv kontroll av att centrala regler på redovisningsområdet följs. Den kan exempelvis innebära att företaget företer grund- och huvudbokföringen och visar att alla affärshändelser är löpande bokförda. Kontrollen kan genomföras i samband med ett förannmält besök på företaget eller ett avtalat möte i Skatteverkets lokaler. Skatteverket föreslås kunna förelägga företaget att medverka i kontrollen vid äventyr av vite.

För det andra föreslår Utredningen att det införs en bestämmelse om att alla näringsidkare ska lämna uppgift i sin skatte-

deklaration om huruvida deras årsbokslut upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare samt om årsredovisningen granskas eller granskats av revisor. I förekommande fall ska även namn på uppdragstagaren och revisorn lämnas.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det första räkenskapsår som börjar löpa efter den 30 juni 2010. Bestämmelserna om revisorers mandattid föreslås dock träda i kraft redan den 1 juli 2009.

Enligt Utredningens förslag avskaffas revisionsplikten bl.a. i mer än 300 000 registrerade aktiebolag. Utredningen är medveten om att revisorerna behöver tid att ställa om till den nya ordningen. De behöver bl.a. utveckla nya tjänster som kan attrahera de företag som så småningom kan fritt välja om de önskar revision eller någon annan form av service som erbjuds dem. Även företagen själva och deras intressenter behöver tid för att anpassa sig till det förhållandet att små företag i vårt land inte längre kommer att omfattas av revisionsplikt.

Ett sätt att mildra övergången är att genomföra reformen i två steg. En tvåstegslösning är emellertid betydligt dyrare än en enstegs. Många gränsdragningsproblem försvinner också om reformen genomförs i ett steg med de högre gränsvärdena. Avgörande för Utredningen är emellertid att det är angeläget för de svenska små företagen att det nuvarande revisionsmonopolet snarast avskaffas och ersätts med fri konkurrens. Reformen bör därför genomföras i ett slag.

Ett annat sätt att mildra övergången som Utredningen övervägt är att kombinera den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämman att bolaget inte vidare ska revideras enligt lag. Erfarenheterna från andra länder visar emellertid att en sådan lösning ger upphov till problem av olika slag. Den strider dessutom mot en grundtanke bakom utredningsuppdraget och Utredningens förslag, nämligen att de små företagen inom loppet av ett par år ska befrias från 25 procent av sina administrativa kostnader. Om det målet ska uppnås bör lagstiftaren inte skapa svårigheter för de företag som önskar

utnyttja de möjligheter till kostnadsbesparingar som den nya lagstiftningen ger. Utredningen avvisar därför tanken på en s.k opt-out-lösning.

Den övergångsreglering som Utredningen föreslår innebär följande.

Om bolaget vid ikraftträdandet har ett löpande avtal om revision, gäller avtalet till dess avtalstiden löpt till ända. När avtalet löpt till ända ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § om att revisorns uppdrag upphört. Vill bolaget ha revision även i fortsättningen, kan bolagsstämman utse den gamle revisorn eller en ny revisor för en ny period. Även detta ska anmälas till Bolagsverket enligt 9 kap. 48 § och kräver därför ändrade rutiner hos Bolagsverket. I samband med den första anmälan enligt 9 kap. 48 § som görs efter ikraftträdandet av den nya lagstiftningen, ska bolaget ge in en kopia av bolagsordningen i dess senaste lydelse. De bestämmelser som behandlar bolagets revisor ska markeras på ett sådant sätt att det framgår att bestämmelserna har upphört att gälla på grund av lag.

Om bolaget säger upp det löpande revisionsavtalet att upphöra i förtid, ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § och därvid bifoga den nämnda bolagsordningen, om det inte redan har skett. Det förtjänar att påpekas att den nya lagstiftningen ska tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter ikraftträdandet. Det innebär att om bolaget omedelbart vill säga upp avtalet i förtid, det bör ske med verkan tidigast från slutet av den årsstämma som har att behandla årsredovisningen för det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet. Den årsredovisningen ska nämligen alltid granskas av en kvalificerad revisor enligt de äldre bestämmelserna.

### Förslagets konsekvenser

Med Utredningens förslag kommer cirka 240 000 aktiva och 70 000 ej aktiva aktiebolag att befrias från revisionsplikt och därmed från tvånget att betala revisionskostnader.

Den sammanlagda besparingen i form av revisionskostnader för de aktiebolag som befrias från revisionsplikt kan uppskattas till i vart fall 5,8 miljarder kronor per år. För de bolag som omfattas av revisionsplikt resulterar avskaffandet av förvaltningsrevisionen i en

sammanlagd kostnadsbesparing på försiktigt räknat 300 miljoner kronor.

Utredningen har gjort en analys av hur förslaget att slopa revisionsplikten för små företag påverkar de icke revisionspliktiga företagens intressenter, främst då ägare, kapitalplacere, kreditgivare, leverantörer, anställda och det allmänna. Resultatet av analysen är inte alarmerande.

Förslaget om slopad revisionsplikt begränsar endast marginellt aktieägarnas insyn i företagen bl.a. därför att de ofta aktivt deltar i bolagets verksamhet som styrelseledamöter, verkställande direktörer eller anställda. Utredningen föreslår dessutom att en aktieägarminoritet ska kunna genomdriva revision av aktiebolaget. För aktieägarna i de små företagen bedöms förslagen få ringa eller inga konsekvenser

Det råder avtalsfrihet i vårt land och den som inte vill investera i eller rättshandla med ett företag som saknar revisor kan avstå eller försöka kompensera sig för den förhöjda risk som kan antas följa med att företaget inte revideras genom höjt pris, högre räntor, kortare kredittid, säkerhet av företaget i form av borgen eller pant, etc. Om företaget till följd av de förhöjda kostnader som de nu nämnda avtalsvillkoren innebär, finner att det blir för dyrt att stå utan kvalificerad revision kommer företaget att välja revisor. För leverantörer, kunder och anställda bedöms förslagen få ringa eller inga konsekvenser.

Skattekontrollen är i dag riskorienterad och mycket effektiv och ett avskaffande av revisionsplikten för de små företagen får enligt Utredningens bedömning effekter på skatteintäkterna som blir knappt märkbara. Att revisionsplikten avskaffas för de små företagen kan därför inte i sig motivera en generellt utökad kontroll av samma företag. Utredningen lägger följaktligen inte fram några förslag om att Skatteverkets kontroller totalt sett ska utökas men föreslår två andra kompensatoriska åtgärder, nämligen utökad uppgiftsskyldighet rörande bokföringen och uppgift i deklARATIONENS näringsbilaga om den skattskyldige är föremål för bl.a. revision.

Utredningen bedömer att den föreslagna begränsningen av revisionsplikten inte heller kommer att leda till någon märkbart ökad ekonomisk brottslighet av annat slag. Enligt Utredningens mening föreligger det därför inte något behov av ökade anslag till Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten, Bolagsverket, Finansinspektionen eller det allmänna i övrigt.

I fråga om förslagets konsekvenser för revisorer gör Utredningen följande bedömning. Många revisionsklienter kommer att säga upp sina revisionsavtal. Det kommer att leda till ett överskott på revisorer och detta överskott kommer att bestå under några år till dess utbud och efterfrågan på revisionsmarknaden har kommit i balans. I detta läge måste revisorerna söka sig till eller skapa nya uppgifter på en friare och större revisions- och redovisningsmarknad än i dag. På denna marknad kommer revisorerna att konkurrera inte bara med varandra utan också med redovisningskonsulter, bokföringsbyråer och andra som tillhandahåller ekonomiska tjänster.

På den nya marknaden som öppnar sig för revisorerna bör de kunna kompensera sig i det närmaste fullt ut för det intäktsbortfall som kan följa med avskaffandet av revisionsplikten, bl.a. genom att marknadsföra frivillig revision och nya produkter på marknaden.

Vissa revisorer kommer att i stället för lagstadgad revision specialisera sig och erbjuda t.ex. kvalificerad skatterådgivning eller biträde med affärsrådgivning som riskhantering, verksamhetsutveckling, företagsöverlåtelser, omstruktureringar och finansiering. Några revisorer kommer att övergå till andra anställningar, t.ex. inom ekonomiavdelningar på företag eller statliga myndigheter. På sikt kommer antalet revisorer att minska.

Det är oklart hur stor minskningen kan komma att bli. Revisorer på små revisionsbyråer i glesbygd kan antas vara mest sårbara. Deras möjlighet att erbjuda andra tjänster till de få företag som finns på orten kan vara begränsad.

För redovisningskonsulter och andra rådgivare som biträder företag i ekonomiska frågor innebär Utredningens förslag utökade möjligheter att erbjuda sina tjänster till företag som i dag är tvungna att anlita revisor. Å andra sidan kan konsulter och rådgivare räkna med att på sina traditionella verksamhetsområden möta en ökad konkurrens från revisorer.

# Förkortningar

2006 års ändrings- direktiv	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag
AADP	Accountancy and Actuarial Discipline Board
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
APB	Auditing Practices Board
ASB	Accounting Standards Board
ATF	Accounting Task Force
BAS	Board of Actuarial Standards
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
dBERR dir	Department of Business and Regulatory Reform Kommittédirektiv
DnR	Den norske Revisorforening
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen, numera EG
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFAA	The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FASB	Financial Accounting Standards Board
FATF	Financial Action Task Force on Money Laundering
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FN	Förenta Nationerna
FRC	Financial Reporting Council
FRR	Foreningen Registrerede Revisorer
FRRP	Financial Reporting Review Panel

FRSSE	Financial Reporting Standards for Smaller Entities
IAIS	International Association of Insurance Supervisors
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAI	The Institute of Chartered Accountants in Ireland
ICAS	The Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reports Standards
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
ISA	International Standards of Auditing
KOM	Kom-dokument, dokument från Europeiska kommissionen
LU	Lagutskottet
MiFID	Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG
MTF	Multilateral Trading Facility
NHO	Näringslivets hovedorganisasjon
NRF	Nordiska Revisorsförbundet
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
POB	Professional Oversight Board
Prop.	Proposition
RS	Revisionsstandard i Sverige, utgivna av FAR SRS
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SGCG	Steering Group of Corporate Governance
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
Revisorsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG
WGB	the Working Group on Bribery
XBRL	Extensive Business Reporting Language

# Författningsförslag

## 1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen dels att 9 kap. 14, 33, 34, 37 och 42–44 §§ ska upphöra att gälla, dels att 2 kap. 5 §, 3 kap. 1 §, 7 kap 34 §, 9 kap. 1, 3, 8, 13, 21, 35 och 46 §§, 25 kap. 33 § och 29 kap. 2 § ska ha följande lydelse och dels att det ska införas en ny paragraf, 9 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 kap.

#### 5 §<sup>1</sup>

I stiftelseurkunden *skall* stiftarna ange

1. hur mycket som *skall* betalas för varje aktie (teckningskursen), och

2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt postadress för styrelseledamot *och revisor* samt, i förekommande fall, styrelsesuppleant, revisorssuppleant och lekmannarevisor. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *skall* dess organisationsnummer anges.

I förekommande fall *skall* det

I stiftelseurkunden *ska* stiftarna ange

1. hur mycket som *ska* betalas för varje aktie (teckningskursen), och

2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt postadress för styrelseledamot samt, i förekommande fall, *revisor*, styrelsesuppleant, revisorssuppleant och lekmannarevisor. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *ska* dess organisationsnummer anges.

I förekommande fall *ska* det

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:137.

även anges om

1. en aktie *skall* kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med annan egendom än pengar,

2. en aktie *skall* kunna tecknas med rätt eller skyldighet för bolaget att överta egendom mot någon annan ersättning än aktier,

3. en aktie *skall* kunna tecknas med andra villkor,

4. bolaget *skall* ersätta kostnader för bolagets bildande, och

5. någon på något annat sätt *skall* få särskilda rättigheter eller förmåner av bolaget.

En sådan bestämmelse som avses i andra stycket *skall* återges i sin helhet i stiftelseurkunden.

Teckningskursen enligt första stycket 1 får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet *skall* därvid beräknas på grundval av bolagsordningens uppgifter om aktiekapital och antal aktier. Om det i bolagsordningen föreskrivs ett minimikapital och ett maximikapital och ett lägsta och högsta antal aktier, *skall* beräkningen ske genom att det högsta angivna aktiekapitalet divideras med det högsta antalet aktier eller det lägsta angivna aktiekapitalet med det lägsta antalet aktier.

även anges om

1. en aktie *ska* kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med annan egendom än pengar,

2. en aktie *ska* kunna tecknas med rätt eller skyldighet för bolaget att överta egendom mot någon annan ersättning än aktier,

3. en aktie *ska* kunna tecknas med andra villkor,

4. bolaget *ska* ersätta kostnader för bolagets bildande, och

5. någon på något annat sätt *ska* få särskilda rättigheter eller förmåner av bolaget.

En sådan bestämmelse som avses i andra stycket *ska* återges i sin helhet i stiftelseurkunden.

Teckningskursen enligt första stycket 1 får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet *ska* därvid beräknas på grundval av bolagsordningens uppgifter om aktiekapital och antal aktier. Om det i bolagsordningen föreskrivs ett minimikapital och ett maximikapital och ett lägsta och högsta antal aktier, *ska* beräkningen ske genom att det högsta angivna aktiekapitalet divideras med det högsta antalet aktier eller det lägsta angivna aktiekapitalet med det lägsta antalet aktier.

## 3 kap.

1 §<sup>2</sup>

<p>Bolagsordningen <i>skall</i> ange</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. bolagets firma,</li> <li>2. den ort i Sverige där bolagets styrelse <i>skall</i> ha sitt säte,</li> <li>3. föremålet för bolagets verksamhet, angivet till sin art,</li> <li>4. aktiekapitalet eller, om detta utan ändring av bolagsordningen <i>skall</i> kunna bestämmas till ett lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varvid minimikapitalet inte får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet,</li> <li>5. antalet aktier eller, om det i bolagsordningen har angetts ett minimikapital och ett maximikapital, ett motsvarande lägsta och högsta antal aktier,</li> <li>6. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelseledamöter,</li> <li>7. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelsesuppleanter, om sådana <i>skall</i> finnas,</li> <li>8. antalet eller lägsta och högsta antalet revisorer,</li> <li>9. hur bolagsstämma <i>skall</i> sammankallas, och</li> <li>10. den tid som bolagets räkenskapsår <i>skall</i> omfatta.</li> </ol> <p>När antalet styrelseledamöter och styrelsesuppleanter anges enligt första stycket 6 och 7, <i>skall</i> arbetstagarrepresentanter som utses enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda</p>	<p>Bolagsordningen <i>ska</i> ange</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. den ort i Sverige där bolagets styrelse <i>ska</i> ha sitt säte,</li> <li>4. aktiekapitalet eller, om detta utan ändring av bolagsordningen <i>ska</i> kunna bestämmas till ett lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varvid minimikapitalet inte får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet,</li> <li>5. antalet aktier eller, om det i bolagsordningen har angetts ett minimikapital och ett maximikapital, ett motsvarande lägsta och högsta antal aktier,</li> <li>7. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelsesuppleanter, om sådana <i>ska</i> finnas,</li> <li>8. antalet eller lägsta och högsta antalet revisorer, <i>om bolaget ska ha revisor enligt 9 kap. 1 § första stycket 1–3 eller andra stycket denna lag.</i></li> <li>9. hur bolagsstämma <i>ska</i> sammankallas, och</li> <li>10. den tid som bolagets räkenskapsår <i>ska</i> omfatta.</li> </ol> <p>När antalet styrelseledamöter och styrelsesuppleanter anges enligt första stycket 6 och 7, <i>ska</i> arbetstagarrepresentanter som utses enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda</p>
---	--

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:137.



omsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

3. bolaget har

a) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,

b) tillstånd att bedriva rörelse eller verksamhet enligt 2 kap., 13 kap. eller 19 kap. lagen (2007:1528) om värdepappersmarknaden,

c) tillstånd att ge ut elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,

d) tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder, eller

e) registrerats att bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.

4. bolagsordningen innehåller föreskrift om att bolaget ska ha revision,

5. bolaget enligt beslut av bolagsstämman med stöd av 9 kap. 8 § första stycket ska ha revision, eller

6. bolaget efter förslag av aktieägare i fall som avses i 9 kap. 9 a § första stycket andra

*meningen ska ha revision.*

*Vad som sägs i första stycket 1 gäller även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där.*

*Vid tillämpningen av andra stycket ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Det samma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.*

*I försäkringsrörelselagen (1982:713) finns bestämmelser om skyldighet för försäkringsaktiebolag att ha revisor.*

### 3 §

Revisorn *skall* granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen *skall* vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Om bolaget är moderbolag, *skall* revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

Revisorn *ska* granska bolagets årsredovisning och bokföring. Granskningen *ska* vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Om bolaget är moderbolag, *ska* revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

### 8 §

En revisor väljs av bolagsstämman.

Om bolaget *skall* ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall*

Om bolaget *ska* ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska*

utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

I ett bolag som avses i 2 § 4 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen utse en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

I 9, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att *länsstyrelsen* i vissa fall *skall utse en revisor*.

utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

I 9, 9 a, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att *revisor* i vissa fall *kan utses på annat sätt*.

#### 9 a §

*I ett bolag som saknar revisor kan en aktieägare föreslå att länsstyrelsen ska utse en revisor för revision av bolaget. Har aktieägaren föreslagit viss person eller visst revisionsbolag till revisor, får styrelsen besluta i enlighet med förslaget, om särskilda skäl inte talar emot det.*

*Bestämmelserna i 9 § andra och tredje styckena tillämpas på förslaget.*

#### 13 §<sup>3</sup>

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor *skall* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om

1. *bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:*

a) *medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

b) *bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner*

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor *ska* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om *bolaget är skyldigt att ha revisor enligt 1 § första stycket 1 eller 2 eller andra stycket.*

*Bestämmelser om krav på revisorns kompetens i bolag som avses i 1 § första stycket 3 och fjärde stycket finns i andra lagar.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:566.

kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

#### 21 §

Uppdraget som revisor gäller till slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet

Om samma revisor skall utses på nytt i anslutning till att tiden enligt första stycket löper ut, får den som utser revisorn bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet.

I de fall som avses i 24 § får styrelsen utse en ny revisor för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid.

Ett uppdrag som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I bolagsordningen får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. Uppdrags-tiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.

#### 35 §

Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 29–32 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

46 §<sup>4</sup>

Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

*Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.*

Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, landstinget eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i.

Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen.

## 25 kap.

## 33 §

När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, *skall* styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen *skall* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. denna lag. Redovisningen *och revisionsberättelsen skall* läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna i

När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, *ska* styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen *ska* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas *av bolagets revisor* enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. denna lag. Redovisningen *ska* läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna i

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2006:373.

7 kap. 11 § 3 och 25 § om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet och om tillhandahållande av handlingar inför stämman *skall* tillämpas.

Om den tid som redovisningen *skall* avse omfattar även föregående räkenskapsår, *skall* det upprättas en särskild redovisning för det året och, om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, en särskild koncernredovisning.

7 kap. 11 § 3 och 25 § om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet och om tillhandahållande av handlingar inför stämman *ska* tillämpas.

Om den tid som redovisningen *ska* avse omfattar även föregående räkenskapsår, *ska* det upprättas en särskild redovisning för det året och, om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, en särskild koncernredovisning.

## 29 kap.

### 2 §

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskar är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § denna lag och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningskyldig.

En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskar är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 26 a § revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

---

1. Denna lag träder i kraft, såvitt avser 9 kap. 21 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

2. I ett aktiebolag som inte enligt aktiebolagslagen är skyldigt att ha en revisor upphör bestämmelserna i bolagsordningen om revisorer att gälla vid ikraftträdandet. Detta gäller dock inte bestämmelser som har beslutats enligt 9 kap. 21 § i dess nya lydelse.

3. När ett bolag första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret enligt 9 kap. 48 § om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor valts, ska bolaget samtidigt ge in en kopia av bolagsordningen med markering som visar att bolagsordningens bestämmelser om revisor upphört att gälla enligt punkten 2 i dessa övergångsbestämmelser.

## 2 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:7138)

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen  
*dels* att 10 kap. 11 c § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 10 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 8 §<sup>5</sup>

Revisorerna *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska försäkringsbolagets årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*.

Om försäkringsbolaget är ett moderbolag, *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

Revisorerna *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska försäkringsbolagets årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om försäkringsbolaget är ett moderbolag, *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1991:1767.

### 3 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen dels att 4 a kap. 14 och 15 §§ ska upphöra att gälla, dels att 4 a kap. 1 och 9 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 4 a kap.

##### 1 §<sup>6</sup>

Sparbanker *skall* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *skall* ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Uppdraget* som revisor upphör vid slutet av den *ordinarie stämma* som hålls under det *fjärde räkenskapsåret* efter revisorsvalet.

Sparbanker *ska* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *ska* ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Ett uppdrag* som revisor upphör vid slutet av den *första årsstämma* som hålls efter det år då revisorn utsågs.

*I sparbankens stadgar* får föreskrivas att *uppdraget* som revisor *ska* gälla för en längre tid än som anges i *andra stycket*. *Uppdragstiden* ska dock upphöra senast vid slutet av den *årsstämma* som hålls under det *fjärde räkenskapsåret* efter det då *revisorn* valdes.

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter.

Bestämmelserna i denna lag och lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:304.

9 §<sup>7</sup>

Revisorerna i en sparbank *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens förvaltning*.

Om en sparbank är moderföretag (moderbank), *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, reglementet eller god revisionssed.

Revisorerna i en sparbank *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om en sparbank är moderföretag (moderbank), *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, reglementet eller god revisionssed.

---

Denna lag träder i kraft, såvitt avser 4 a kap. 1 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2004:304.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om ekonomiska föreningar

dels att 8 kap. 13 a § ska upphöra att gälla,

dels att 8 kap. 5, 10, 13 och 16 §§, 11 kap. 17 § samt 13 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 8 kap.

##### 5 §<sup>8</sup>

Minst en revisor *skall* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Minst en revisor *ska* vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2006:868.

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 *skall* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket *skall* en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval *skall* ske.

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 *ska* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket *ska* en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval *ska* ske.

*Ett uppdrag som revisor enligt första–tredje stycket upphör vid slutet av den första föreningsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.*

*I föreningens stadgar får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i sjätte stycket. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den föreningsstämma som hålls under det*

*fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.*

## 10 §

Revisorerna *skall* i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.*

Om föreningen är en moderförening, *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorerna *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionsredovisning.

Revisorerna *ska* i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om föreningen är en moderförening, *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorerna *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionsredovisning.

13 §<sup>9</sup>

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

Revisionsberättelsen *skall* innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag.

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

Revisionsberättelsen *ska* innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2002:389.

Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som *skall* lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, *skall* revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

*Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen.*

*Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.*

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

*1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),*

*2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,*

*3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller*

*4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av*

Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som *ska* lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, *ska* revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Revisorerna kan i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

1 kap. 1, 1 b och 2 §§ skattebetalningslagen.

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

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

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

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

I en moderförening *ska* revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid *ska* första- *fjärde* styckena tillämpas.

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

#### 16 §<sup>10</sup>

Revisorerna får inte obehörigen lämna upplysningar till enskilda medlemmar eller utomstående om sådana föreningens angelägenheter som de har fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag, om det kan vara till nackdel för föreningen.

Revisorerna är skyldiga att

1. till föreningsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle vara till väsentlig nackdel för föreningen,

2. till medrevisor, granskare som avses i 17 §, ny revisor och, om föreningen har försatts i konkurs, konkursförvaltare lämna erforderliga upplysningar om

Revisorerna är skyldiga att

1. till föreningsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle vara till väsentlig nackdel för föreningen, *samt*

2. till medrevisor, granskare som avses i 17 §, ny revisor och, om föreningen har försatts i konkurs, konkursförvaltare lämna erforderliga upplysningar om

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2004:1184.

föreningens angelägenheter, föreningens angelägenheter.  
samt

3. på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorerna i en förening som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldiga att på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

## 11 kap.

### 17 §<sup>11</sup>

Om en förening har trätt i likvidation på grund av föreningsstämmans beslut, kan stämman sedan *revisorerna* har avgett yttrande besluta att likvidationen *skall* upphöra och föreningens verksamhet återupptas. Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det finns anledning till likvidation på grund av denna lag eller stadgarna eller om utskiftning har ägt rum.

När beslut enligt första stycket fattas, *skall* en styrelse samtidigt väljas.

Föreningsstämmans beslut om likvidationens upphörande och val av styrelse *skall* likvidatorerna genast anmäla för registrering. Beslutet får inte verkställas förrän registrering har skett.

Om ett likvidationsbeslut har blivit upphävt genom en

Om en förening har trätt i likvidation på grund av föreningsstämmans beslut, kan stämman sedan *föreningens revisorer* har avgett yttrande besluta att likvidationen *ska* upphöra och föreningens verksamhet återupptas. Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det finns anledning till likvidation på grund av denna lag eller stadgarna eller om utskiftning har ägt rum.

När beslut enligt första stycket fattas, *ska* en styrelse samtidigt väljas.

Föreningsstämmans beslut om likvidationens upphörande och val av styrelse *ska* likvidatorerna genast anmäla för registrering. Beslutet får inte verkställas förrän registrering har skett.

Om ett likvidationsbeslut har blivit upphävt genom en

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2003:865.

dom eller ett beslut av domstol som har vunnit laga kraft, *skall* likvidatorerna genast anmäla detta för registrering samt, om det upphävda likvidationsbeslutet är sådant som avses i 1, 3, 4 eller 4 a §, kalla till föreningsstämma för val av styrelse.

När likvidationen har upphört enligt denna paragraf, *skall* 14 § tillämpas.

dom eller ett beslut av domstol som har vunnit laga kraft, *ska* likvidatorerna genast anmäla detta för registrering samt, om det upphävda likvidationsbeslutet är sådant som avses i 1, 3, 4 eller 4 a §, kalla till föreningsstämma för val av styrelse.

När likvidationen har upphört enligt denna paragraf, *ska* 14 § tillämpas.

### 13 kap.

#### 2 §<sup>12</sup>

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

En revisor är ersättningskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 26 a revisorslagen (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

---

Denna lag träder i kraft, såvitt avser 8 kap. 5 § sjätte och sjunde stycket, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2004:1184.

## 5 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om utländska filialer att 12 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

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

12 §<sup>13</sup>

Filialens räkenskaper ska granskas av auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt *revisorsexamen*, om verksamheten i Sverige uppfyller mer än ett av de villkor som anges i 2 § första stycket 3 eller 4 revisionslagen (1999:1079) eller är av sådan art som avses i punkten 2 i nämnda stycke eller 9 kap. 1 § första stycket 2 eller 3 aktiebolagslagen (2005:551). Till revisor kan även utses ett registrerat revisionsbolag. Dessutom kan revisorssuppleant utses.

Verkställande direktören ska se till att revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1995:538.

## 6 Förslag till lag om ändring av lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om medlemsbanker dels att 7 a kap. 14 och 15 §§ ska upphöra att gälla, dels att 7 a kap. 1 och 9 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 7 a kap.

#### 1 §<sup>14</sup>

Medlemsbanker *skall* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *skall* ha flera revisorer, får det i stadgarna föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *skall* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Uppdraget* som revisor upphör vid slutet av den *ordinarie stämma* som hålls *under det fjärde räkenskapsåret* efter *revisorsvalet*.

Medlemsbanker *ska* ha minst en revisor. Revisor väljs av stämman. Om banken *ska* ha flera revisorer, får det i stadgarna föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, *ska* utses på annat sätt än genom val på stämman.

*Ett uppdrag* som revisor upphör vid slutet av den *första årsstämma* som hålls *efter det då revisorn utsågs*.

*I medlemsbankens stadgar får föreskrivas att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i andra stycket. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn valdes.*

Stämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter.

Bestämmelserna i denna lag och lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse beträffande revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2004:318.

9 §<sup>15</sup>

Revisorerna i en medlemsbank *skall* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna *samt styrelsens förvaltning*.

Om en medlemsbank är moderföretag (moderbank), *skall* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *skall* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

Revisorerna i en medlemsbank *ska* i den omfattning som följer av god revisionssed granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna.

Om en medlemsbank är moderföretag (moderbank), *ska* revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorer som är utsedda av någon annan än Finansinspektionen *ska* följa de särskilda föreskrifter som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

---

Denna lag träder i kraft såvitt avser 7 a kap. 1 § den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2004:318.

## 7 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen dels att 29, 30 och 32 a §§ ska upphöra att gälla, dels att 2, 5, 12, 31, 36 och 37 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

Lagen är, med undantag för företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag, tillämplig på

1. handelsbolag i vilka samtliga bolagsmän är juridiska personer,

2. stiftelser som enligt 6 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta räkenskapsåret med en årsredovisning,

3. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

4. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i

*koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

*b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,*

*c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.*

*Vid tillämpningen av första stycket 4 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.*

## 5 §

Revisorn *skall* granska företagets årsredovisning och bokföring *samt företagsledningens förvaltning*. Granskningen *skall* vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om företaget är moderföretag, *skall* revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

Revisorn *ska* granska företagets årsredovisning och bokföring. Granskningen *ska* vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om företaget är moderföretag, *ska* revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

12 §<sup>16</sup>

En revisor *skall* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

En revisor *ska* ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2006:875.

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag *som en eller flera* juridiska personer är *delägare i*, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I företag som avses i 6 kap. 1 § första stycket 6 eller 7 bokföringslagen (1999:1078) skall minst en revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

1. ett handelsbolag *i vilket samtliga bolagsmän är* juridiska personer, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I företag som avses i 2 § 3 och 4 ska minst en revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

### 31 §

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 28 § får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

### 36 §

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

*Revisorn är dessutom skyldig*

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

att på begäran lämna upplysningar om företags angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett handelsbolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

37 §<sup>17</sup>

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget *skall* ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor *skall* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget *ska* ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor *ska* även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 26 a § *revisorslagen* (2001:883) och 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

---

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2004:1189.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 8 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om utgivning av elektroniska pengar att 6 kap. 7 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 6 kap.

#### 7 §<sup>18</sup>

En revisor *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett institut för elektroniska pengar får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar institutets verksamhet,

2. kan påverka institutets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktieföretagslagen (2005:551) eller 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

En revisor *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett institut för elektroniska pengar får kännedom om förhållanden som

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag i ett instituts moderföretag eller ett dotterföretag som har en likartad förbindelse med institutet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>18</sup> Senaste lydelse 2005:929.

## 9 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om investeringsfonder

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om investeringsfonder att 10 kap. 17 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 17 §<sup>19</sup>

En revisor *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett fondbolag får kännedom om förhållanden som kan

En revisor *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett fondbolag får kännedom om förhållanden som kan

1. utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar fondbolagets verksamhet,

2. påverka fondbolagets fortsatta drift negativt, eller

3. leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs *eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551).*

3. leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringsskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag som revisorn har i fondbolagets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med fondbolaget.

Rapporteringsskyldigheten gäller också en sådan särskild granskare i ett institut för elektroniska pengar som avses i 10 kap. 21 § aktiebolagslagen eller 8 kap. 17 § lagen om ekonomiska föreningar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2005:931.

## 10 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om bank- och finansieringsrörelse att 13 kap. 10 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 13 kap.

#### 10 §<sup>20</sup>

En revisor eller en särskild granskare *skall* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett kreditinstitut får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar institutets verksamhet,

2. kan påverka institutets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs *eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551), 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 14 och 15 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 7 a kap. 14 och 15 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.*

En revisor eller en särskild granskare *ska* omgående rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett kreditinstitut får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar institutets verksamhet,

2. kan påverka institutets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn och granskaren har en motsvarande rapporteringskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag i kreditinstitutets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med institutet.

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2005:932.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 11 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om värdepappersmarknaden att 23 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 23 kap.

#### 8 §

En revisor *skall* omedelbart rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett värdepappersbolag får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar bolagets verksamhet,

2. kan påverka bolagets fortsatta drift negativt, eller

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning enligt 9 kap. 33 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

En revisor *ska* omedelbart rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag i ett värdepappersbolag får kännedom om förhållanden som

3. kan leda till att revisorn avstyrker att balansräkningen eller resultaträkningen fastställs.

Revisorn har en motsvarande rapporteringsskyldighet om han eller hon får kännedom om förhållanden som avses i första stycket vid fullgörande av uppdrag som revisorn har i värdepappersbolagets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har en likartad förbindelse med värdepappersbolaget.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 12 Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

Härigenom föreskrivs att det i revisorslagen ska införas en ny paragraf, 26 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### *26 a §*

*En revisor med uppdrag som föreskrivs i lag eller annan författning är skyldig att på begäran lämna upplysningar om uppdragsgivarens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.*

*Om en revisor med uppdrag som föreskrivs i lag eller annan författning finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för uppdragsgivarens verksamhet har gjort sig skyldig till bestickning enligt 17 kap. 7 § brottsbalken eller mutbrott enligt 20 kap. 2 § samma balk av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning, är revisorn skyldig att omedelbart underrätta detta till uppdragsgivarens ledning och anmäla till åklagare. En underrättelse ska dock inte göras till företagets ledning, om det skulle försvåra brottsutredningen.*

*En revisor som gjort anmälan enligt andra stycket, ska genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

### 13 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska införas en ny paragraf, 3 kap. 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 3 kap.

##### *5 a §*

*Näringsidkare ska i självdeklaration lämna*

*1. a) uppgift om näringsidkarens årsbokslut upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare,*

*b) uppgift om näringsidkarens årsredovisning granskas eller granskats av en revisor i enlighet med 9 kap. aktieföretagslagen (2005:551), 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar eller revisionslagen (1999:1079) och*

*2. identifikationsuppgifter för uppdragstagare och revisor som avses i 1.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

## 14 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen att 3 kap. 5 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

#### 5 §<sup>21</sup>

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.

*Skatteverket får vidare förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringsskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Sådant föreläggande får dock inte meddelas ett dödsbo.*

*Skatteverket kan besluta att skyldighet som omfattas av föreläggande enligt andra stycket ska fullgöras vid ett möte mellan företrädare för verket och den förelagde.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

---

<sup>21</sup> Senaste lydelse 2003:655.

## 15 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen att 14 kap. 3 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 14 kap.

#### 3 §<sup>22</sup>

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller av annan uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Skatteverket får också förelägga den som *skall* utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen

Skatteverket får också förelägga den som *ska* utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen

Skatteverket får dessutom förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

*Skatteverket får vidare förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Sådant föreläggande får dock inte meddelas ett dödsbo.*

<sup>22</sup> Senaste lydelse 2003:664.

*Skatteverket kan besluta att skyldighet som omfattas av föreläggande enligt fjärde stycket ska fullgöras vid ett möte mellan företrädare för verket och den förelagde.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

# 1 Utredningens uppdrag och arbete

Genom beslut den 7 september 2006 tillkallade regeringen en särskild utredare för att se över frågor som rör revisorer och revision (dir. 2006:96), se *bilaga 1*. Utredningen har antagit namnet *Utredningen om revisorer och revision*.

Utredningsuppdraget består av tre delar. Utredaren har i september 2007 slutfört den första delen och lämnat förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU<sup>1</sup> ska genomföras i svensk rätt (SOU 2007:56).

I detta delbetänkande behandlas den andra delen av uppdraget, nämligen frågan om revisionsplikt för små företag. Enligt ett tilläggsdirektiv (dir. 2006:128), se *bilaga 2*, ska utredaren bl.a. föreslå de ändringar som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, ta ställning till vilka företag som ska omfattas av förändringen samt överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger överträdelser av t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs.

I den tredje och sista delen av uppdraget ingår att se över bl.a. behovet av skärpta regler om byråjäv i små företag, en begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet samt reglerna om disciplinära åtgärder i revisorslagen. Utredaren får även ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiserats under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt. Utredningen har i sitt första delbetänkande aviserat att bl.a. frågor om revisorers opartiskhet och självständighet samt utbildning kan komma att övervägas under uppdragets sista del. Ett slutbetänkande ska enligt direktiven lämnas i september 2008.

---

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

Utredningen inledde sitt arbete rörande revisorsplikten i små företag i september 2007. Sammanträden med sakkunniga och experter har ägt rum vid fem tillfällen samt med den parlamentariska referensgruppen vid tre tillfällen.

Den särskilde utredaren och sekreterarna har genomfört studieresor i Danmark, Finland, England och Nederländerna.

I Danmark besöktes Ehrvervs- och Selskabsstyrelsen samt Foreningen Registrerede Revisorer (FRR). Vid det först nämnda besöket deltog även företrädare för det danska skatteministeriet SKAT och vid besöket hos FRR deltog även företrädare för Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

I Finland besöktes Handels- och Industriministeriet.

I England besöktes Department of Business and Regulatory Reform (dBERR), Financial Reporting Council (FRC) och The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Dessutom ägde ett sammanträffande rum med Dr Jill Collis, Kingston University.

I Nederländerna arrangerades ett möte på Ministerie van Financiën med företrädare för det ministeriet, Ministerie van Justitie, Autoriteit Financiële Markten (tillsynsmyndighet för finansmarknaden och revisorer) och Verbond van Nederlandse Ondernemingen en het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond VNO-NCW (förening för nederländsk industri och arbetsgivare).

Den särskilde utredaren och sekreterarna har vidare i Stockholm träffat det norska Udvalget om revisjonsplikt for små foretak. Särskild utredare i udvalget är professorn vid Bergens universitet Rune Sæbø.

Samråd har ägt rum med NUTEK samt Utredningen om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna (Ju 2007:7) och Utredningen om ett enklare aktiebolag (Ju 2007:15).

Sekretariatet har besökt Ekobrottsmyndigheten i Stockholm, Skatteverket i region Södra och FAR SRS.

## 2 Frågornas tidigare behandling

### 2.1 Aktiebolag

Regler om revision infördes för första gången i svensk rätt genom 1895 års lag om aktiebolag. Samtliga aktiebolag ålades då att utse en lämplig person som granskade bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning. Några särskilda krav på granskningsmannens kompetens ställdes inte.

I 1910 års lag om aktiebolag infördes flera minoritetsskyddsregler. En aktieägarminoritet fick då möjlighet att kräva att en revisor utsågs för att tillsammans med övriga revisorer delta i granskningen av styrelsens förvaltning och bolagens räkenskaper.

Stockholms handelskammare beslöt år 1912 att auktorisera yrkesrevisorer och sju år senare auktoriserade även andra handelskamrar revisorer. År 1930 började handelskamrarna godkänna granskningsmän. De godkända granskningsmännen fick utföra revisionsuppdrag som bisyssla och det ställdes inte lika höga krav på dem som på auktoriserade revisorer.

I 1944 års lag om aktiebolag föreskrevs att revisorn bl.a. skulle granska bolagets räkenskaper samt tillse att bolagets organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen var tillfredsställande. I förarbetena (NJA II 1945 s. 596) uttalades att revisorerna hade till uppgift att kontrollera styrelsens och verkställande direktörs verksamhet i bolaget samt att de i första hand var aktieägarnas förtroendemän. Revisionen skulle utföras även med beaktande av en aktieägarminoritets samt av bolagsborgenärers, aktieköparens och det allmännas intressen. För bolag med aktiekapital eller maximikapital om minst 2 miljoner kronor och bolag vars aktier eller obligationer var noterade på fondbörs infördes krav på att minst en revisor skulle vara auktoriserad av en svensk handelskammare. Auktoriserad revisor skulle också utses om det var föreskrivet i bolagsordningen eller om det begärdes av

aktieägare med minst en tiondel av aktiekapitalet. För övriga bolag gällde att revisorn borde ha den erfarenhet rörande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordrades.

Uppgiften att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän överfördes år 1973 till Kammarkollegium.

Med 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) kom skyldigheten att ha kvalificerad revisor att omfatta alla aktiebolag med ett högre bundet eget kapital än en miljon kronor samt aktiebolag där ägare till en tiondel av aktierna begärt det vid bolagsstämma. Dessa bolag skulle ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Begreppet ”godkänd revisor” ersatte ”godkänd granskningsman”. Översteg tillgångarnas nettovärde 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda 200 skulle revisorn vara auktoriserad. Detsamma gällde vissa noterade aktiebolag.

I förarbetena (prop. 1975:103 s. 237 ff. och SOU 1971:15 s. 255 ff.) angavs att man ville trygga en sakkunnig och självständig revision i de större bolagen. Det ansågs inte nödvändigt att ha en auktoriserad eller godkänd revisor i mindre bolag. I små bolag med enkla affärsförhållanden ansågs revisionen kunna utföras tillfredsställande utan den teoretiska sakkunskap som auktoriserade och godkända revisorer hade. Ett krav på att ha sådana revisorer ansågs därför medföra en onödig kostnad för bolaget. Dessutom var antalet auktoriserade och godkända revisorer inte tillräckligt stort.

I 1975 års aktiebolagslag föreskrevs vidare att revisorn skulle i den omfattning som god revisionsredovisning, granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaper samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

I 1975 års lag angavs också att en aktieägare kunde väcka förslag om särskild granskning av bolagets förvaltning och räkenskaper under viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget. Om förslaget vid bolagsstämma biträdades av ägare till en tiondel av samtliga aktier, skulle länsstyrelsen efter anmälan förordna en eller flera granskare.

Under 1970-talet fördes en intensiv kriminalpolitisk debatt om ekonomisk brottslighet. Det hävdades att den ekonomiska brottsligheten omfattar mångdubbelt större belopp än traditionell brottslighet, att samhällets åtgärder i förebyggande syfte hade en delvis felaktig inriktning och framstod som otillräckliga samt att samhällets kontroll- och sanktionssystem inte var ändamålsenligt utformat för kampen mot ekonomisk brottslighet.

I en promemoria från en arbetsgrupp inom BRÅ (PM 1978:2 *Revisorers verksamhet*) tillbakavisades påståenden om att revisorer medverkade i ekonomisk brottslighet och i stället undersöktes om ekonomisk brottslighet kunde motverkas genom insatser av kunniga och seriösa revisorer. Några av de förslag som därvid presenterades ledde till lagstiftning år 1981, bl.a. att revisorn skulle ha upplysningsskyldighet i förhållande till medrevisor, särskild granskare, ny revisor och konkursförvaltare. I en annan promemoria från BRÅ föreslogs skärpt likvidationsplikt när aktiekapitalet helt eller delvis gått förlorat så att det inte längre fanns full täckning för aktiekapitalet.

I 1978 års BRÅ-promemoria lämnade arbetsgruppen en rekommendation om att samtliga aktiebolag skulle vara skyldiga att ha minst en kvalificerad revisor, men det konstaterades samtidigt att detta inte kunde genomföras omedelbart eftersom de kvalificerade revisorerna var för få. Eftersom lägsta tillåtna aktiekapital skulle höjas till 50 000 kronor år 1981 antogs att antalet aktiebolag inom några år skulle minska kraftigt. Det föreslogs därför att en skyldighet för samtliga aktiebolag att ha minst en kvalificerad revisor skulle inträda först den 1 januari 1982. Arbetsgruppen fann vidare angeläget att skyldigheten att ha kvalificerad revision på sikt skulle omfatta all ekonomisk verksamhet av betydelse.

Förslaget om en allmän skyldighet att ha kvalificerad revision behandlades i ett lagstiftningsärende år 1980 (prop. 1979/80:143, LU 1980/81:4 och LU 1980/81:28). I propositionen anfördes att mindre bolag är mer utsatta när det gäller ekonomisk brottslighet och att en effektiv och sakkunnig revision även i de mindre aktiebolagen är av värde för att förhindra och motverka ekonomisk brottslighet. Med hänsyn till att de kvalificerade revisorerna ansågs vara för få fick frågan anstå till dess att antalet aktiebolag gått ned väsentligt. Däremot utvidgades med verkan från den 1 juli 1981 skyldigheten att ha kvalificerad revision till att omfatta även aktiebolag, vars senast fastställda balansräkning visade att full täckning inte fanns för aktiekapitalet.

Ett par år senare föreslogs på basis av en av Kommerskollegium gjord uppskattning av tillgången på antalet revisorer, att samtliga aktiebolag skulle ha en kvalificerad revisor (prop. 1981/82:171). Som skäl för detta anfördes att det är uppenbart att en effektiv och sakkunnig revision har betydelse för att bekämpa ekonomisk brottslighet och annan oegentlighet som kan förekomma i samband med näringsverksamhet. I samband med riksdagens behandling av

lagförslaget (LU 1981/82:38 och LU 1981/82:42) bestämdes att reformen skulle träda i kraft för nybildade aktiebolag den 1 januari 1983 och för äldre aktiebolag från och med första ordinarie bolagsstämma som hölls efter utgången av år 1987. Vid riksdagsbehandlingen gav riksdagen till känna att revisorn borde ges en mer aktiv roll i kampen mot skattebrott och skatteflykt och att bl.a. frågan om ett från företaget fristående organ skulle utse revisor borde utredas.

Regeringen tillsatte en kommission mot ekonomisk brottslighet, som år 1983 presenterade ett delbetänkande om *Effektiva företagsrevision* (SOU 1983:36). Kommissionen anförde (s. 1):

Företagsrevisionen, som den utförs i dag, har ... 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.

För att göra revision till ett mer verksamt medel mot ekonomisk brottslighet föreslog kommissionen att revisorerna vid sin granskning ska kontrollera hur företagen uppfyller sina åligganden enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar samt anmärka på brister i dessa hänseenden i revisionsberättelsen. Vid eventuell anmärkning skulle en avskrift av berättelsen skickas till länsstyrelsen. En granskningsskyldighet ansågs kunna få betydande positiva effekter för bekämpningen av skattefuskar och annan ekonomisk brottslighet och av skatteflykt. Kommissionen ansåg att det inte fanns skäl att införa en ordning där samhället utser revisorer. De flesta företag ansågs fungera i stort sett bra och en ordning med offentliga revisorer skulle ta stora resurser i anspråk. I stället föreslogs att samhället, genom länsstyrelserna, under vissa omständigheter, t.ex. när företaget ej sköter sina löpande betalningar, skulle ha rätt att utse revisor. Kommissionen föreslog också att en revisor på begäran skulle vara skyldig att i vissa fall lämna uppgifter till polis och åklagare samt skattemyndigheten.

Kommissionens förslag om revisorsgranskning av bolagets skyldigheter i fråga om skatter och avgifter ledde under hösten 1984 till lagstiftning. Någon lagstadgad uppgiftsskyldighet till skattemyndigheterna infördes emellertid inte. I förarbetena (prop. 1984/85:30 s. 13 f.) uttalades bl.a. att förtroendeförhållandet mellan

företagsledningen och revisorn allvarligt kan rubbas, om revisorn åläggs en självständig upplysningsplikt gentemot skattemyndigheterna och att en minskad öppenhet kan resultera i en sämre revision. Kommissionens förslag om offentlig revisor begränsades, men länsstyrelserna gavs möjlighet att när det fanns skäl för det förordna en viss revisor eller låta bolaget välja en.

Antalet aktiebolag ökade kraftigt under 1980-talet, men det gjorde också antalet kvalificerade revisorer. Övergången till den nya ordningen med kvalificerad revision i samtliga aktiebolag förefaller därför inte ha vållat några problem (jfr LU 1987/88:35).

Under 1980-talet avklingade den kriminalpolitiska debatten om ekonomisk brottslighet. I vågsvallet efter finanskrisen i början av 1990-talet tog dock debatten ny fart och krav på en samordning av samhällets resurser gentemot ekonomisk brottslighet ställdes.

I en skrivelse till riksdagen från Riksdagens revisorer (1994/95: RR4) konstaterades att den ekonomiska brottsligheten – brott som utnyttjar företagsformen – ändrat karaktär och blivit ett stort och växande samhällsproblem. För att förebygga och förhindra brott ansåg Riksdagens revisorer att det var viktigt bl.a. att öka risken för upptäckt och samtidigt stärka det gemensamma ansvaret för regelbrottsligheten i samhället. Det konstaterades att bolagens revisorer inte har kunnat hindra de bokföringsbrott som ingår i ekonomisk brottslighet samt att kombinationen rådgivning och kontroll är komplicerad och kan påverka revisorns förtroendeställning i förhållande till företagsledning och externa intressenter. Vidare anfördes följande:

Många har påpekat att revisorerna har små möjligheter att upptäcka fel som görs medvetet. ... Det har hävdats att om en företagare (eller ekonomichef e. dyl.) vill lura en revisor så har han goda möjligheter att lyckas med det ... Det är i dessa sammanhang vanligt att man talar om ett förtroendegap mellan vad allmänheten väntar att revisorerna skall göra och vad revisorerna faktiskt har möjlighet att göra.

Riksdagens revisorer ansåg bl.a. att frågan om införande av sanktionsavgifter för bokföringsbrott borde utredas. Vidare sades att revisorerna hade en nyckelroll när det gäller att förebygga ekonomisk brottslighet. Samtidigt konstaterades att revisorernas uppdrag tidigare övervägts utan att ha den ekonomiska brottsligheten i fokus. Det borde därför göras en sådan översyn. Därvid borde behandlas om revisorernas roll i förhållande till företagen

borde stärkas och ett förslag från en arbetsgrupp hos Riksåklagaren om bl.a. skyldighet att anmäla brott borde genomföras.

Regeringen anförde i en skrivelse om samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten (skr. 1994/95:217) att en revisor ofta är den utomstående som har bäst insyn i ett företags interna förhållanden och att revisorerna därför är en viktig resurs för att motverka ekonomisk brottslighet också från ledande personer inom företagen. Inte minst kan revisorerna förebygga brottslighet genom att påpeka oegentligheter som de upptäckt vid granskningen.

Revisorsnämnden inrättades den 1 juli 1995 för prövning och tillsyn av kvalificerade revisorer enligt den nya revisorslag (1995:665) som trädde i kraft vid samma tidpunkt. Syftet med inrättandet av den nya myndigheten var bl.a. att markera verksamhetens betydelse för samhället och revisionens roll i kampen mot ekonomisk brottslighet.

Efter behandling av Aktiebolagskommittén (SOU 1995:44) och i en promemoria upprättad år 1997 inom Justitiedepartementet (*Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott i bolaget*) infördes den 1 januari 1999 skyldighet för revisorer att lämna sitt uppdrag och anmäla till åklagare, om en styrelseledamot eller den verkställande direktören gjort sig skyldig till vissa typer av brott.

Aktiebolagskommittén tog även upp frågan om revisionsplikten för små aktiebolag borde inskränkas. I lagstiftningsärendet (prop. 1997/98:99) fann regeringen inte skäl att föreslå någon inskränkning av revisionsplikten och uttalade bl.a. följande:

Regeringen anser för sin del att bestämmelserna om revision fyller en viktig funktion i det associationsrättsliga regelverket. För aktieägarna är det viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även för bolagets borgenärer, anställda och det allmänna finns ett intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt. Skälen för revision gör sig gällande även beträffande mindre bolag. Att undanta mindre aktiebolag från revisionsplikt skulle dessutom påtagligt öka risken för ekonomisk brottslighet i sådana bolag.

Som skäl för att inskränka revisionsplikten för mindre aktiebolag anförs ofta att revisionen innebär en kostnad för bolaget. Enligt regeringens uppfattning är detta – mot bakgrund av revisionens positiva betydelse i övrigt – inte något tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om revision. En annan sak är att revisionen i mindre bolag inte ska behöva göras mer omfattande och kostnads-

krävande än vad som verkligen är motiverat. Revisionen bör, liksom i dag, utföras enligt god revisionssed, något som ger utrymme för att låta den få växlande omfattning efter förhållandena i de bolag som ska granskas.

Ett annat argument för att inskränka revisionsplikten i mindre bolag är att behovet av kontroll i dessa bolag ur aktieägarnas synvinkel inte är så påtagligt, eftersom delägarna ofta själva är verksamma i bolaget. Som regeringen tidigare har varit inne på ska revisionen tillgodose även andra intressen än delägarnas.

Den nya aktiebolagslag (2005:551) som trädde i kraft den 1 januari 2006 medförde inte någon ändring i sak beträffande revisionsplikens omfattning, revisorns uppgifter eller minoritetsrevisor.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

Någon närmare utvärdering av revisorernas roll för skatteintäkter och skattekontroll samt kampen mot ekonomisk brottslighet har inte ägt rum. I en BRÅ-rapport från 2004 (*Revisorernas anmälningskyldighet*) behandlas dock skyldigheten att anmäla brott till polis och åklagare som infördes år 1999, se vidare avsnitt 5.

Som framgått av det anförda har med åren revisorernas skyldigheter vidgats och tillsynen över dem stärkts. För att anpassa svenska regler till bl.a. EG-rätten samt stärka revisorers opartiskhet och självständighet har det på senare tid också införts nya regler. En kort redogörelse om detta finns på s. 88–89 i Utredningens första delbetänkande (SOU 2007:56). I det betänkandet lämnas också förslag om skärpta regler vid revision av aktiebolag.

Beträffande aktiebolag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt noterade aktiebolag, se nedan under avsnitt 2.4–2.5.

## 2.2 Ekonomiska föreningar

I likhet med 1895 års aktiebolag infördes i lagen den 28 juni 1895 om registrering av föreningar för ekonomisk verksamhet en bestämmelse om att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skulle granskas av en eller flera revisorer. Dessa skulle

utses på föreningsstämma eller på annat i stadgarna angivet sätt. Några krav på att revisorn skulle ha särskild kompetens fanns inte.

På samma sätt som för aktiebolag infördes i 1911 års lag om ekonomiska föreningar bestämmelser om minoritetsrevisor. Däremot kom det att dröja innan regler med krav på revisorer med särskild kompetens infördes.

I förarbetena (prop. 1951:34 s. 152 ff.) till 1951 års lag om ekonomiska föreningar framhölls att det inte borde finnas något krav på kvalificerade revisorer i ekonomiska föreningar. Som skäl för detta anfördes att ett sådant krav skulle medföra en brytning av utvecklingen med revision av anställda hos centralorganisationer eller särskilda revisorsorgan som av formella skäl inte kunde kvalificeras som revisorer. Den kontroll som förekom ansågs tillfredsställande och det hänvisades till att krav på kvalificerade revisorer kunde uppställas i föreningens stadgar.

Först år 1980 infördes krav på auktoriserad revisor, dock endast om tillgångarnas nettovärde i föreningen översteg 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda var över 200. Kretsen av föreningar som var skyldiga att ha kvalificerad revision kom därmed att sammanfalla med den krets av föreningar som skulle upprätta årsredovisning. I andra föreningar skulle en auktoriserad eller godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begärde det vid en föreningsstämma. Skyldigheten för stora föreningar att ha auktoriserad revisor förenades med flera undantag. Reglerna om revision av ekonomiska föreningar utformades med aktiebolagens bestämmelser som förebild.

Enligt den nu gällande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska en ekonomisk förening alltid ha minst en revisor. Något krav på kvalificerad revisor finns inte, med undantag för de stora föreningarna. Det tidigare införda kravet på auktoriserad revisor för sådana föreningar överfördes nämligen oförändrat till den nya lagen.

I samband med införande av 2001 års revisorslag jämfördes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer och stora föreningar tilläts använda även sådana revisorer.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha en auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

Beträffande ekonomiska föreningar inom finans- och försäkringsmarknaderna, se avsnitt 2.4–2.5.

## 2.3 Handelsbolag och vissa andra företagsformer

Bestämmelser om handelsbolag och enkla bolag infördes samtidigt som för aktiebolag och ekonomiska föreningar, dvs. år 1895. Några bestämmelser om revision infördes dock inte för handelsbolagens och de enkla bolagens del. Inte heller i 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag infördes några sådana regler. I förarbetena uttalades att det inte är nödvändigt att ha särskilda regler om olika bolagsorgan i bolag som till sin karaktär har ett begränsat antal ägare.

I den samtidigt införda lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag infördes en generell bestämmelse om skyldighet att ha en eller flera revisorer för bokföringspliktiga företag som var skyldiga att upprätta årsredovisning. Det gällde bl.a. företag som hade minst tio anställda eller vars tillgångar uppgick till minst 1 000 gånger basbeloppet. I företag med tillgångar som översteg 1 000 gånger basbeloppet eller minst 200 anställda skulle minst en revisor vara auktoriserad. Bestämmelserna gällde även företag som var moderbolag i en koncern om gränsvärdena överskreds för hela koncernen.

Bestämmelserna om revisionsplikt i 1980 års årsredovisningslag fortsatte att gälla parallellt med den nya årsredovisningslagen som infördes år 1995. Genom 1995 års årsredovisningslag (1995:1554) utökades skyldigheten att upprätta årsredovisning – och därmed revisionsplikten – för handelsbolag, nämligen för dem i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare direkt eller indirekt är aktiebolag. Lagändringen var föranledd av Sveriges inträde i EG och innebar en anpassning till tillämpningsområdet för det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag om skyldighet att ha revisor överfördes i stort sett oförändrade i sak till revisionslagen (1999:1079). Revisionsplikten för handelsbolag ändrades på så sätt att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i. Den förenkling som ändringen innebar gjordes av främst lagtekniska skäl. Regleringen av revision anslöt i huvudsak till aktiebolagens regler om detta.

I samband med införande av 2001 års revisorslag jämställdes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer och större företag tilläts använda även sådana revisorer.

Den 1 januari 2007 togs kopplingen till basbeloppet bort och gränsvärdet för skyldigheten att ha kvalificerad revisor utformades i stället med hänsyn till omsättning, balansomslutning och antalet anställda.

## 2.4 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna

### Banker och hypoteksinstitut

Lagstiftningen för företag inom finans- och försäkringsmarknaderna har i alla år anpassats efter aktiebolagslagstiftningen och i viss mån även till de lagar som reglerat ekonomiska föreningar. Hänsyn har därvid tagits till att företag på dessa marknader bedrivit rörelse av speciell karaktär och att verksamheten ska vara understödd särskild offentlig tillsyn. Detta har haft betydelse vid utformningen av regler om revision.

Bank- och finansieringsverksamhet har traditionellt bedrivits i aktiebolagsform. Redan i 1910 års lag om bankrörelse fanns särskilda krav på revision i *bankaktiebolag* (affärsbanker). I bankaktiebolag skulle aktieägarna utse minst två revisorer och dessutom skulle en tillsynsmyndighet utse en eller flera revisorer i varje bank och ge revisorn en särskild instruktion. År 1933 infördes bestämmelser om att revisorerna skulle granska styrelsens förvaltning och i revisionsberättelsen skulle bl.a. redogöras för bankbolagets inre kontroll. Dessa regler överfördes i stort sett oförändrade till 1955 års lag om bankrörelse. Då infördes också, i enlighet med en redan etablerad praxis, krav på att minst en av de två stämмоvalda revisorerna skulle vara auktoriserad.

De nu redovisade reglerna har genom åren tjänat som förebild för revision av företag inom finansmarknaden. Det gäller t.ex. bankverksamhet som bedrivits i andra former än aktiebolag. Under 1800-talet och början av 1900-talet bildades föreningsbanker (*jordbrukskassor*), *lands- och stadshypotek samt skeppshypotekskassan* som gav krediter till jordbruket, fastighetsägare i städer respektive rederinäringen. Härutöver har det länge funnits sparbanker som en gång i tiden bildades för att befördra sparsamhet utan något enskilt vinstintresse.

Den 1 juli 1987 trädde nya lagar i kraft för bankaktiebolag, föreningsbanker respektive sparbanker. Samtidigt infördes gemen-

samma regler för revision i en ny lag om bankrörelse. Bestämmelserna innebar en anpassning till 1975 års aktiebolagslag. En minoritet av ägarna fick möjlighet att begära särskild granskning och utseende av medrevisor. Krav infördes på att sparbanker och centrala föreningsbanker skulle ha minst en auktoriserad revisor. Lokala föreningsbanker skulle ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

I början av 1990-talet ombildades, efter lagändringar, alla lands- och stadshypotek till aktiebolag<sup>1</sup> och de flesta föreningsbanker till bankaktiebolag. Riksdagen beslutade år 1996 att möjligheten att bedriva bankverksamhet i ekonomisk förening skulle vara kvar och utfärdade lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Även medlemsbankerna ansågs böra ha en auktoriserad revisor.

Den 1 januari 1999 avskaffades bankaktiebolagslagen och i stället skulle aktiebolagslagen reglera verksamheten i bankaktiebolag. Reglerna om revision i bankrörelselagen kom därmed inte längre att gälla för bankaktiebolag och kravet på att det ska finnas minst två revisorer togs bort. Däremot behölls kravet på att minst en revisor ska vara auktoriserad. Kravet på att det ska finnas två revisorer togs bort ett år senare även för spar- och medlemsbanker.

I samband med att den nya revisorslagen infördes den 1 januari 2002 jämfördes godkända revisorer som avlagt revisorsexamen med auktoriserade revisorer.

År 2004 sammanfördes bankrörelselagen och en lag om finansieringsrörelse i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Kravet på särskild kompetens hos revisorn i bankaktiebolag överfördes till den nya lagen. Bestämmelserna om revision i sparbanker och medlemsbanker flyttades i stort sett oförändrade över till nya kapitel i sparbankslagen och lagen om medlemsbanker. Tillsynsmyndighetens skyldighet att utse revisor i banker togs bort och i stället infördes en möjlighet för tillsynsmyndigheten att utse revisor i kreditinstitut.

Finansinspektionen utövar sedan 1911 tillsyn över banker och hypoteksinstitut.

---

<sup>1</sup> I lagen (1994:759) om Sveriges allmänna hypoteksbank ges hypoteksbanken i uppdrag att fullfölja ombildningen av landshypoteksinstitutionen. Svenska skeppshypotekskassan regleras i lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan. Båda dessa lagar innehåller särskilda regler om revision i hypoteksinstitutet. Reglerna innebär bl.a. att regeringen i skeppshypotekskassan och Finansinspektionen i hypoteksbanken ska utse två revisorer i varje institut. I förordningen (1970:68) om tillsyn över hypoteksinstitutet finns bestämmelser som ger Finansinspektionen rätt att vid behov utse medrevisor i båda hypoteksinstitutet. Efter ombildningen av Stadshypotek till aktiebolag, har bolaget sålts till Svenska Handelsbanken AB.

## Andra företag på finansmarknaden

Bankerna hade länge monopol på att inlåna pengar från allmänheten. Antalet aktörer i övrigt på finansmarknaden var begränsat till mellanhandsinstitut, kreditaktiebolag och finansbolag som tillhandahöll finansierings- och kreditjänster utan att inlåna pengar från allmänheten. Vidare förekom fondkommissionärer som medverkade vid handel med värdepapper.

Mot slutet av 1900-talet började emellertid en ökad konkurrens tillåtas på finansmarknaden. Kapitalmarknader avreglerades och valutarestriktionerna avskaffades. Nya finansiella instrument tillkom, data- och informationsteknologi utvecklades och internationaliseringen ökade. De omfattande och detaljerade regler för finansmarknaderna som utarbetats inom EU har vidare ställt krav på ändrad svensk lagstiftning. Allt detta har medfört ett omfattande och intensivt förändringsarbete som resulterat i bl.a. nya regelverk för finansmarknadens aktörer.

Bankernas inlåningsmonopol avskaffades den 1 juli 2004 och aktiebolag (kreditmarknadsbolag) och ekonomiska föreningar (kreditmarknadsföreningar) kan enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse få tillstånd att inlåna pengar från allmänheten. Även icke-finansiella aktiebolag och ekonomiska föreningar kan efter registrering få bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet. Lagen om bank- och finansieringsrörelse omfattar även kreditverksamhet och vissa finansiella institut.

Från den 1 november 2007 gäller enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden att aktiebolag (värdepappersbolag) kan få tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. I lagen regleras också börs- och clearingverksamhet och särskilda regler finns om regelbunden finansiell information för svenska företag som agerar på reglerade marknader utomlands och för utländska företag som agerar på en svensk reglerad marknad.

Lagen (2004:46) om investeringsfonder reglerar sedan den 1 april 2004 förvaltning av värdepappers- och specialfonder (investeringsfonder), försäljning och inlösen av andelar i fonden och därmed sammanhängande verksamhet. Aktiebolag (fondbolag) kan få tillstånd att bedriva sådan fondverksamhet. Även vissa kreditinstitut samt utländska företag kan få tillstånd för sådan verksamhet.

Regleringen av revision i nu nämnda lagar har följt samma mönster som banklagstiftningen. Det innebär i princip att revisionsplikten för aktiebolag inom finansmarknaden reglerats i aktiebolagslagen, som ju innehåller bestämmelser om att kvalificerad revisor ska finnas i alla aktiebolag. För ekonomiska föreningar finns inte något generellt krav på kvalificerad revisor i lagen om ekonomisk förening. Regler om att ekonomiska föreningar inom finansmarknaden ska ha kvalificerad revisor har därför införts i finanslagstiftningen.

Kravet på att minst en revisor i såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar inom finansmarknaden ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen har också reglerats i finanslagstiftningen. Samma sak gäller möjligheten för tillsynsmyndigheten att utse en eller flera medrevisorer med särskild instruktion och skyldighet för revisor att underrätta tillsynsmyndigheten om vissa förhållanden.

Finansinspektionen är tillsynsmyndighet även för dessa företag.

### Försäkringsföretag

Utvecklingen mot en öppnare finansmarknad har medfört att försäkringsföretag tillåtits att verka där. Gränsen mellan försäkrings- och finansmarknaderna har därmed suddats ut något.

Även för företag inom försäkringsmarknaden har det länge funnits särskilda regler om revision. Även om reglerna de senaste åren anpassats till EG-rättens krav, har de inte ändrats i samma utsträckning som lagarna på finansmarknaden. För försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag gäller försäkringsrörelselagen (1982:713), som innehåller en komplett associationsrättslig lagstiftning baserad på 1975 års aktiebolagslag. För bl.a. vissa begravnings-, sjuk- och pensionskassor gäller lagen (1972:262) om understödsföreningar, med hänvisningar till 1951 års lag om ekonomiska föreningar.

Bestämmelserna om revision i de två lagarna är inte helt i fas med den rättsliga utvecklingen på finansmarknaden. Sålunda är Finansinspektionen alltjämt skyldig att utse en eller flera revisorer i försäkringsbolagen. Inspektionen kan dock underlåta att utse revisor om det anses obehövt. Vidare gäller fortfarande att minst en av revisorerna i försäkringsbolag ska vara auktoriserad om tillgångarnas bruttovärde överstiger 1 000 gånger basbeloppet. I

understödsföreningar ska det väljas minst två revisorer. De behöver inte vara kvalificerade, om inte tillsynsmyndigheten bestämt det.

Försäkringsföretagsutredningen presenterade i maj 2006 (SOU 2006:55) förslag till en ny försäkringsrörelselag. I likhet med vad som gäller för företag inom finansmarknaden ska den associationsrättsliga lagstiftningen utgöra grunden för försäkringsföretag. Aktiebolagslagen föreslås bli tillämplig för försäkringsaktiebolag samt lagen om ekonomiska föreningar för ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Understödsföreningarna föreslås i fortsättningen benämnas försäkringsföreningar och vissa särregler föreslås för de små understödsföreningarna.

Den associationsrättsliga lagstiftningen föreslås kompletteras med särregler i den nya försäkringsrörelselagen. Samma reglering om revision som ovan redovisats för företag inom finansmarknaden föreslås gälla även för försäkringsföretagen. Dock ska tillsynsmyndigheten vara skyldig att förordna en eller flera revisorer, om det inte med hänsyn till rörelsens ringa omfattning eller andra skäl anses obehövligt. Förslagen bereds inom Finansdepartementet.

Finansinspektionen är tillsynsmyndighet också för företagen på försäkringsmarknaden.

## 2.5 Börsnoterade företag

Som redan nämnts infördes med 1944 års aktiebolag en regel om att aktiebolag vars aktier eller obligationer var noterade på en fondbörs skulle ha en auktoriserad revisor. Denna regel överfördes i stort sett oförändrad till 1975 års aktiebolagslag. När kravet på revisionsplikt för samtliga aktiebolag infördes på 1980-talet kvarstod skyldigheten att ha en auktoriserad revisor för bolag som är noterade vid Stockholms fondbörs.

Med lagen om värdepappersmarknaden kom kravet i 2005 års aktiebolagslag på ett börsnoterat bolag att ha minst en kvalificerad revisor att justeras något. Från den 1 november 2007 gäller krav på auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

## 3 Nuvarande förhållanden

### 3.1 Internationella åtaganden

#### 3.1.1 EG-rättsliga bestämmelser om revision

##### Räkenskapsrevision m.m.

I det fjärde bolagsdirektivet<sup>1</sup> finns bestämmelser om lagstadgad revision. De samordningsåtgärder som direktivet föreskriver ska vidtas genom bestämmelser i medlemsstaternas författningar rörande de associationsformer som uttryckligen anges i direktivet.

För svensk del gäller direktivet alla aktiebolag. Även handelsbolag omfattas om alla obegränsat ansvariga delägare är svenska aktiebolag, utländska företag som omfattas av direktivet eller jämförbara associationsformer som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning. Detsamma gäller om alla de obegränsat ansvariga delägarna själva är sådana bolag som nu nämnts, t.ex. om de obegränsat ansvariga delägarna i ett handelsbolag är två handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare.

I artikel 51 finns bestämmelser om revisionsplikt. Av artikeln framgår att bolagens årsbokslut ska granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt revisorsdirektivet. Revisorerna ska även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslut för samma räkenskapsår eller inte.

Det är värt att i detta sammanhang framhålla att artikel 51 innebär att lagstadgad revision bara får utföras av kvalificerade revisorer och att lekmanrevisorer alltså inte får utföra sådan revision. Som redovisas i det följande får medlemsstaterna befria vissa företag från revisionsplikten. De företag som på detta sätt befrias från revisionsplikt behöver inte ha någon revisor alls.

---

<sup>1</sup> Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG).

Ingenting hindrar emellertid ett företag som inte omfattas av revisionsplikt att frivilligt välja en kvalificerad revisor för att utföra lagstadgad revision. Ett sådant företag är också oförhindrat att välja en lekman till ”revisor”, men denne får i så fall inte uttala sig om den granskning han utfört på ett sådant sätt att det ger sken av att ha varit fråga om en lagstadgad revision.

Medlemsstaterna får enligt artikel 51 befria vissa företag från revisionsplikten. Det gäller små företag som på balansdagen inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutning: 3 650 000 euro,
- nettoomsättning: 7 300 000 euro,
- medelantalet under räkenskapsåret anställda: 50.

För de medlemsstater som inte har infört euro, gäller motsvarande belopp i nationell valuta med tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i EU:s officiella tidning på dagen för direktivets ikraftträdande. Rådet kommer vart femte år på förslag av kommissionen att se över och vid behov ändra beloppen.

Den nu aktuella bestämmelsen infördes genom rådets direktiv 2003/39/EEG av den 13 maj 2003 och offentliggjordes i tidningen den 15 maj 2003. I tidningen denna dag (EUT 2003/C115/02) angavs växelkursen för en euro till 9,1785 svenska kronor. Detta innebär att gränsvärdena uttryckta i svenska kronor blir 33 501 250 kronor för balansomslutning och 67 003 050 kronor för nettoomsättning. Vid omräkningen får beloppen ökas med högst 10 procent, vilket innebär att gränsvärdena maximalt får sättas till 36 851 375 kronor respektive 73 703 355 kronor.

Gränsvärdena höjs genom 2006 års ändringsdirektiv den 5 september 2008 till 4 400 000 euro (41 019 000 kronor) respektive 8 800 000 euro (82 038 000 kronor).<sup>2</sup>

Om ett företag på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida två av gränsvärdena inverkar tillämpningen av undantagsbestämmelsen på bedömningen endast om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

---

<sup>2</sup> Artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Direktivet trädde i kraft den 5 september 2006. Växelkursen för en euro var denna dag 9,3225 kronor. De inom parentes angivna beloppen får avrundas uppåt med högst 10 procent.

Undantag med stöd av artikel 51 får inte medges för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i MiFID<sup>3</sup>.

Enligt det fjärde bolagsdirektivet ska det i medlemsstaternas författningar finnas bestämmelser om berörda företags skyldigheter i fråga om årsbokslut och förvaltningsberättelse. Om en medlemsstat har medgivit undantag från revisionsplikten, är den staten skyldig att införa lämpliga påföljder i sin lagstiftning, om ett berört bolag underlåter att upprätta årsbokslut eller förvaltningsberättelse enligt kraven i direktivet. Det finns möjlighet för medlemsstaterna att tillåta företag under ovan angivna gränsvärden att upprätta årsbokslut i förkortad form och undanta dem från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

I artikel 51a första stycket anges vad den lagstadgade revisionsberättelsen ska innehålla:

- a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för det årsbokslut som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när årsbokslutet har utarbetats,
- b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
- c) ett revisorsuttalande i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas uppfattning om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts och, när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven. Det ska framgå om revisionsberättelsen lämnas utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller, om de lagstadgade revisorerna inte kunnat uttala sig, ett uttalande om att tillräckligt underlag för ett uttalande saknas,
- d) en hänvisning till varje förhållande som de lagstadgade revisorerna fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsberättelsen lämnats med reservation, och
- e) ett uttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet för samma räkenskapsår.

Revisionsberättelsen ska enligt artikel 51 a andra stycket dateras och undertecknas av de kvalificerade revisorerna.

---

<sup>3</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG.

Sverige har valt att inte införa något undantag från revisionsplikten enligt det fjärde bolagsdirektivet. Samtliga aktiebolag samt de handels- och kommanditbolag som nämnts ovan omfattas således av direktivets föreskrifter om lagstadgad revision.

I 2006 års ändringsdirektiv anges att företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska ta med en årsberättelse om företagsstyrningen i sin förvaltningsberättelse. I berättelsen ska beskrivas bl.a. de viktigaste inslagen i företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen. Vidare ska information om uppköpserbjudanden lämnas. Enligt artikel 1.7.2 i ändringsdirektivet ska artikel 51.1 andra stycket tillämpas för nämnda bestämmelse. Det innebär att bolagets revisorer ska granska berättelsen i nämnda delar. Revisorn ska också kontrollera att rapporten upprättats såvitt avser viss annan information.

Direktivets implementering i svensk rätt har behandlats i Ds 2008:5.

### Revision av koncernredovisning

Regler om lagstadgad revision av koncernredovisning finns i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.<sup>4</sup> Medlemsstaterna ska föreskriva att berörda företag ska upprätta koncernredovisning och ett koncernårsbokslut. Medlemsstaterna får också kräva att företagen lämnar en förvaltningsberättelse för koncernen.

Enligt artikel 37 ska berörda företags koncernredovisning granskas av en eller flera personer som godkänts av den medlemsstat vars lagstiftning moderbolaget lyder under för att utföra lagstadgad revision enligt 1984 års revisorsdirektiv. Den eller de som ansvarar för revisionen ska även lämna ett uttalande om förvaltningsberättelsen för koncernen överensstämmer med koncernredovisningen för samma räkenskapsår eller inte. I direktivet finns också bestämmelser om vad den lagstadgade revisionsberättelsen ska innehålla. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av de kvalificerade revisorerna.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivet är tillämpligt på koncerner där moderföretaget eller något av dess dotterföretag är ett bolag som omfattas av det fjärde bolagsdirektivet. Medlemsstaterna kan

---

<sup>4</sup> Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

dock medge undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och koncernårsbokslut, om moderföretaget inte är vare sig ett bolag som omfattas av fjärde bolagsdirektivet eller – under vissa förutsättningar – ett finansiellt holdingbolag.

Vidare får, enligt artikel 6, undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och koncernårsbokslut medges om på moderföretagets balansdag de företag som skulle omfattas av en koncernredovisning tillsammans, enligt sina senaste årsbokslut, inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutning: 14 600 000 euro,
- nettoomsättning: 29 200 000 euro,
- medelantalet under räkenskapsåret anställda: 250.

Omräknat till nationell valuta på motsvarande sätt som ovan redovisats, inklusive ökning av beloppen med högst 10 procent, blir gränsvärdena uttryckta i svenska kronor 147 406 710 kronor respektive 294 813 420 kronor. Gränsvärdena höjs den 5 september 2008 till 17 500 000 euro respektive 35 000 000 euro.<sup>5</sup>

Om ett bolag på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida två av de gränsvärdena, inverkar tillämpningen av undantagsbestämmelsen på bedömningen endast om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

En medlemsstat får tillåta eller fordra att viss avräkning av egna aktier och eliminering av transaktioner mellan koncernbolagen ska företas. I sådana fall höjs gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning med 20 procent.

Undantag får inte medges om ett av företagen är ett bolag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i MiFID.

Särskilda bestämmelser finns om undantag för moderföretag, som själva är dotterföretag med moderföretag lydande under ett annat lands lagstiftning. Vidare får företag undantas om koncernredovisningen ändå ger en rättvisande bild av koncernens tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

---

<sup>5</sup> Artikel 1.3 i 2006 års ändringsdirektiv.

## Revision i banker och andra finansiella institut

För de institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet<sup>6</sup> gäller reglerna om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll i det fjärde bolagsdirektivet (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet). Även reglerna om revision av koncernredovisning och koncernens förvaltningsberättelse i det sjunde bolagsdirektivet är tillämpliga på dessa institut (artikel 43 i bankredovisningsdirektivet). Däremot gäller inte de bestämmelser i fjärde och sjunde bolagsdirektivet som ger möjlighet att undanta vissa företag från revisionsplikt. De finansiella institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet kan således inte undantas från revisionsplikt.

De institut som omfattas av bankredovisningsdirektivet är:

- kreditinstitut; företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning (artikel 2.1. i det första banksamordningsdirektivet, 77/780/EG) och
- finansiella institut som driver verksamhet i någon av de bolagsformer som anges i det fjärde bolagsdirektivet (för svensk del aktiebolag och vissa handelsbolag).

Någon definition av begreppet finansiella institut ges inte. I det andra banksamordningsdirektivet (89/646/EEG av den 15 september 1989) avses därmed företag som inte är kreditinstitut men vars huvudsakliga verksamhet består i att förvärva aktier eller andelar eller att utföra en eller flera av de verksamheter som är upptagna i punkterna 2–12 i en bilaga till direktivet.<sup>7</sup>

Medlemsstaterna behöver inte tillämpa bankredovisningsdirektivet beträffande institut som är underställda en central företagsenhet i samma medlemsstat, om företagsenheten avger koncernredovisning. Vidare har medlemsstaterna möjlighet att i fråga om kreditinstitut avvika från direktivets redovisningsregler

<sup>6</sup> Rådets direktiv av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (86/635/EEG).

<sup>7</sup> Det gäller utlåning, finansiell leasing, betalningsförmedling, utställande och administration av betalningsmedel (t.ex. kreditkort, resecheckar och bankväxlar), medverkan i värdepappersemissioner och tillhandahållande av tjänster i samband därmed, rådgivning till företag angående kapitalstruktur, industriell strategi och liknande angelägenheter samt tjänster knutna till fusioner och företagsförvärv, penningmarknadsmäkling, portföljförvaltning och – rådgivning samt förvaring och förvaltning av värdepappersgarantiförbindelser och ställande av säkerhet. Vidare omfattas handel för egen eller kunders räkning med a) penningmarknadsinstrument (checkar, växlar, depåbevis m.m.) b) utländsk valuta c) finansiella terminer och optioner d) valuta- och ränteinstrument och e) överlåtbara värdepapper.

när det gäller andra företagsformer än, såvitt är av svenskt intresse, aktiebolag och vissa handelsbolag. En förutsättning för detta är dock att institutens företagsform gör sådana avvikelser nödvändiga. Avvikelser får också göras i fråga om specialiserade kreditinstitut, om den särskilda verksamhetsinriktningen gör det nödvändigt med sådana avvikelser.

Artikel 45 i bankredovisningsdirektivet gav vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande möjlighet att undanta sparbanker från kravet på att kvalificerad revisor ska utses. Sverige utnyttjade inte denna möjlighet (jfr. SOU 1994:17 del II s. 221 och prop. 1995/96:10 s. 167).

Enligt *UCIT-direktivet*<sup>8</sup> ska berörda fondföretags räkenskaper granskas av revisorer.

### Revision i försäkringsföretag

Även försäkringsföretag omfattas av reglerna i det fjärde bolagsdirektivet om revisionsplikt och revisionsberättelsens innehåll (artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet) samt i det sjunde bolagsdirektivet om revision av koncernredovisning och koncernens förvaltningsberättelse (artikel 1 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet<sup>9</sup>). I likhet med finansiella institut omfattas försäkringsföretagen inte av undantagsmöjligheten i fjärde och sjunde bolagsdirektiven.

Med försäkringsföretag förstås företag som omfattas av det första skadeförsäkringsdirektivet (73/239/EEG). Det gäller t.ex. företag som bedriver försäkringsverksamhet i följande försäkringsklasser; olycksfall, sjukdom, landfordon, spårbundna fordon, luftfartyg, fartyg, godstransport, brand och andra naturkrafter, annan egendomsskada, motorfordonsansvar, luftfartygsansvar, fartygsansvar, allmän ansvarighet, kredit, borgen, ekonomiska förluster och rättsskydd. Undantagna är vissa ömsesidiga institut och vissa namngivna utländska institut.

Vidare förstås med försäkringsföretag sådana företag som avses i artikel 1 i det första livförsäkringsdirektivet (79/267/EEG). Det gäller t.ex. företag som bedriver försäkringsverksamhet med följande

<sup>8</sup> Artikel 31 i Rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper.

<sup>9</sup> Rådets direktiv av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (91/674/EEG).

de avtalade försäkringsformer; livförsäkring (även sjukförsäkring som meddelas uteslutande eller huvudsakligen efter livförsäkrings-tekniska principer), livräntor, tilläggförsäkring som invaliditetsförsäkring meddelad av livförsäkringsbolag.

Även återförsäkringsföretag omfattas av begreppet försäkringsföretag.

### Sakkunnigutlåtanden

I det andra<sup>10</sup>, tredje<sup>11</sup> och sjätte<sup>12</sup> bolagsrättsliga direktivet finns bestämmelser om att oberoende sakkunniga ska avge vissa utlåtanden. Dessutom finns sådana bestämmelser i det nya direktivet om gränsöverskridande fusioner<sup>13</sup>. Sakkunnigutlåtandena kan avges av revisorer.

I det *andra bolagsrättsliga direktivet* finns regler om aktier som getts ut mot apportegendom vid ett företags bildande. Enligt artikel 10 ska en eller flera oberoende sakkunniga avge ett utlåtande om apportegendom innan ett aktiebolag bildas eller får tillstånd att börja sin verksamhet. Sakkunnigutlåtandet ska beskriva bl.a. apportegendomen, värderingsmetoder samt om beräknat värde motsvarar nominellt eller bokfört värde.

Bestämmelserna om sakkunnigutlåtande behöver inte implementeras i vissa särskilt angivna fall.<sup>14</sup>

Det *tredje bolagsrättsliga direktivet* föreskriver att det vid fusion av aktiebolag ska upprättas en fusionsplan. Enligt artikel 10 ska för varje fusionerande bolag en eller flera oberoende sakkunniga

<sup>10</sup> Rådets andra direktiv (77/91/EEG) av den 13 december 1976 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga.

<sup>11</sup> Rådets tredje direktiv (78/855/EEG) av den 9 oktober 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om fusioner av aktiebolag.

<sup>12</sup> Rådets sjätte direktiv (82/891/EEG) av den 17 december 1982 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om delning av aktiebolag.

<sup>13</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.

<sup>14</sup> Om samtliga aktier till 90 procent av sitt värde utges mot apportegendom från ett eller flera bolag och vissa andra villkor är uppfyllda behöver något sakkunnigutlåtande inte avges. Detsamma gäller om apportegendomen avser:

1. överlåtbara värdepapper eller penningmarknadsinstrument som är föremål för handel på en reglerad marknad och dessa värderas till det vägda genomsnittspris som de handlas för på den reglerade marknaden under en viss tidsperiod, eller
2. annan egendom som redan varit föremål för ett utlåtande från en erkänd oberoende sakkunnig, eller
3. annan egendom än värdepapper och penningmarknadsinstrument och vars verkliga värde erhålls från reviderad lagstadgad redovisning (årsredovisning).

granska fusionsplanen. Dock får en sakkunnig förordnas för alla fusionerande bolag. De sakkunniga ska lämna en redogörelse och ange om enligt deras uppfattning utbytesförhållandet är rimligt och sakligt grundat. Vidare ska anges vissa förhållanden rörande metoder och värderingsprinciper. Sakkunnigutlåtandet ska offentliggöras. Har ett bolag minst 90 procent av rösträtterna i det bolag som ska övertas behöver under vissa förutsättningar en fusionsplan inte upprättas.

Det *sjätte bolagsrättsliga direktivet* föreskriver att det vid delning av aktiebolag ska upprättas en delningsplan. Enligt artikel 8 ska för vart och ett av de bolag som deltar i delningen en eller flera oberoende sakkunniga granska delningsplanen och lämna ett skriftligt utlåtande till aktieägarna.

I samtliga direktiv anges att de sakkunniga, som kan vara fysiska eller juridiska personer, ska utses eller godkännas av en förvaltningsmyndighet eller domstol.

Bestämmelserna omfattar de associationsformer i medlemsstaterna som särskilt anges i direktiven. I de flesta medlemsstater omfattas endast publika företag med begränsat ansvar. Enligt direktivtexterna finns inte någon motsvarande inskränkning till svenska publika aktiebolag, utan direktiven ska gälla alla svenska aktiebolag.

Direktiven har i nu aktuella delar genomförts genom att det i 23 kap. 11 § och 24 kap. 13 § aktiebolagslagen anges att en eller flera auktoriserade eller godkända revisorer eller ett registrerat revisionsbolag ska granska en fusions- eller delningsplan och lämna ett yttrande över granskningen. Vad gäller apportegendom ska enligt 2 kap. 19 §, 13 kap. 8 och 23 §§, 14 kap. 10 § samma lag (jfr även 2 kap. 13 och 13 a §§ försäkringsrörelselagen) en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag avge yttrande över bl.a. betalning av aktier med apportegendom.

I ett nytt direktiv<sup>15</sup>, som ska vara genomfört senast den 31 december 2008, anges att en fusionsplan eller plan för delning inte behöver granskas och att det inte behöver lämnas en redogörelse av sakkunnig, om alla aktieägare i bolagen är eniga om detta.

---

<sup>15</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (2007/63/EG) av den 13 november 2007 om ändring av rådets direktiv 78/855/EEG och 82/89/EEG med avseende på kravet på ett utlåtande från en oberoende sakkunnig vid en fusion eller en delning av aktiebolag.

Det nya *direktivet om gränsöverskridande fusioner*<sup>16</sup> föreskriver att det ska upprättas en gemensam plan för en gränsöverskridande fusion. Enligt artikel 7 och 8 ska både styrelsen och oberoende sakkunniga utarbeta rapporter riktade till bolagsstämman. Bolagsstämman ska efter att ha tagit del av rapporterna besluta i fråga om godkännande av fusionsplanen.

Direktivet har den 15 februari 2008 anpassats till svensk lagstiftning genom nya bestämmelser i 23 kap. 36–52 §§ aktiebolagslagen och ett nytt kapitel 12 i lagen om ekonomiska föreningar. Reglerna innebär att revisorernas granskning vid fusion utsträcks att gälla även vid en gränsöverskridande fusion och omfatta även den rapport som styrelsen i sådana fall ska upprätta. Bestämmelserna om revisorsgranskning ska dock inte tillämpas, om samtliga aktieägare i deltagande bolag är ense. I stället ska en mer begränsad revisorsgranskning utföras.

### Anmälningsskyldighet

I 1995 års *BCCI-direktiv*<sup>17</sup> anges i artikel 5 att varje kvalificerad revisor, som i ett finansiellt företag utför lagstadgad revision enligt ovan nämnda EG-direktiv eller annat lagstadgat uppdrag, omgående ska rapportera till behörig myndighet, om han eller hon vid uppdragets utförande fått kännedom om vissa uppgifter eller beslut om företaget. Det gäller uppgifter eller beslut som är ägnade att

- utgöra en påtaglig överträdelse av lagar, förordningar eller bestämmelser som reglerar villkoren för auktorisation eller som särskilt reglerar finansiella företags verksamhet,
- påverka det finansiella företagets fortsatta drift, eller
- leda till att reservationer framställs.

Med finansiellt företag avses företag som omfattas av första banksamordningsdirektivet, första skadeförsäkringsdirektivet och första livförsäkringsdirektivet, se ovan under rubrikerna Revision i

---

<sup>16</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (2005//56/EG) av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.

<sup>17</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (95/26/EG) av den 29 juni 1995 om ändring av direktiv 77/780/EEG och 89/646/EEG om kreditinstitut, direktiv 73/239/EEG och 92/49/EEG om andra direkta försäkringar än livförsäkringar, direktiv 79/267/EEG och 92/96/EEG om direkta livförsäkringar, direktiv 93/22/EEG om tjänster inom värdepappersområdet och direktiv 85/611/EEG om företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) i syfte att stärka tillsynen på dessa områden.

banker och andra finansiella institut samt Revision i försäkringsföretag.

Bestämmelserna om rapporteringsskyldighet anpassades till svensk rätt den 1 juli 1996 genom införande av bestämmelser om rapporteringsskyldighet till Finansinspektionen i finans- och försäkringslagstiftningen.

I *bedrägerikonventionen*<sup>18</sup> och *korruptionskonventionen*<sup>19</sup> finns bestämmelser om åtgärder mot bl.a. bedrägeri och korruption. Några bestämmelser om skyldighet för revisorer att anmäla brott finns dock inte i dessa instrument. Däremot har bl.a. OECD lämnat riktlinjer om detta, se nästa avsnitt.

I *penningtvättsdirektiven* finns bestämmelser om anmälningskyldighet för revisorer. En närmare redogörelse för dessa direktiv och det internationella arbetet mot penningtvätt redovisas i nästa avsnitt.

### 3.1.2 Andra internationella åtaganden

#### Inledning

Olika internationella organisationer arbetar sedan länge med att bekämpa korruption av offentliganställda tjänstemän, penningtvätt, terroristbrott och annan gränsöverskridande allvarlig brottslighet. Denna brottslighet begås ofta inom ramen för ett företags verksamhet, något som emellertid kan förebyggas, upptäckas och beivras genom att företagen har sina räkenskaper i ordning och låter en kvalificerad revisor granska dem. Redovisning och revision samt bolagsledningens interna kontroll av företagets verksamhet anses vara viktiga inslag i det brottsförebyggande arbetet.

Internationellt pågår också ett arbete med att främja internationell handel och ekonomisk tillväxt i världen. De stora multinationella företagen på varu-, finans- och försäkringsmarknaderna spelar en viktig roll i världsekonomin. Olika internationella organisationer har därför utarbetat instrument som ställer krav på företagen bl.a. vad avser redovisning och revision samt bolagsledningens interna kontroll och ansvar.

---

<sup>18</sup> Rådets akt (95/C 316/03) av den 26 juli 1995 om utarbetandet av konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen.

<sup>19</sup> Rådets akt (97/C 195/01) av den 26 maj 1997 om utarbetande på grundval av artikel K 3.2c i Fördraget om Europeiska unionen av konvention om kamp mot korruption som tjänstemän i EG eller EU:s medlemsstater är delaktiga i.

## Bekämpande av korruption

Sverige är en av trettio medlemmar i *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Enligt OECD-konventionen av den 14 december 1960, ska organisationen arbeta bl.a. för att utveckla världsekonomin och öka världshandeln. I konventionen anges att OECD kan fatta för medlemsstaterna bindande beslut och lämna rekommendationer. Inom OECD finns en arbetsgrupp för bekämpning av korruption (The Working Group on Bribery – WGB).

OECD lämnade den 27 maj 1994 en rekommendation (C/94/75) om bekämpande av korruption inom internationell handel. Rekommendationen ändrades den 23 maj 1997. Av rekommendationen framgår att medlemsstaterna bör se över sina regler om extern och intern revision samt vidta konkreta åtgärder för att upptäcka, förebygga och bekämpa korruption av utländska offentliganställda tjänstemän i samband med internationella affärstransaktioner. I avsnitt V.B. anges

- att medlemsstaterna bör överväga om kraven för att tvingas ha extern revision är tillräckliga,
- att medlemsstater och professionella organisationer bör ha lämpliga regler för att säkra externa revisorers självständighet och ge dem möjlighet att erbjuda en objektiv bedömning av företagets redovisning, finansiella rapporter och interna kontroll,
- att medlemsstaterna bör kräva att revisorer som upptäcker förhållanden som ger anledning att misstänka korruption ska meddela detta till bolagets ledning och, när det är lämpligt, till bolagets övervakningsorgan (jfr revisionsutskott),
- att medlemsstaterna bör överväga krav på att revisorer ska underrätta behöriga myndigheter när det finns tecken på korruption.

Medlemsstaterna rekommenderas också att utarbeta riktlinjer för intern kontroll.

OECD antog den 21 november 1997 en konvention om bekämpande av bestickning av utländska offentliga tjänstemän i internationella affärsförhållanden. Enligt artikel 8 i konventionen ska varje konventionspart, bl.a. i regelverk om revision, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa korruption av

utländska tjänstemän. Sverige har tillträtt konventionen (se prop. 1998/99:32).

Enligt konventionen ska staterna regelbundet kontrolleras i fråga om vilka steg som har tagits för att genomföra konventionen. Sverige var föremål för kontroll av WGB i september 2005. I den rapport som utarbetades sägs bl.a. följande. Revisorer i Sverige har inte i något fall bidragit till att upptäcka korruption. Sverige rekommenderas att införa krav på att revisorer ska anmäla misstänkt korruption till det reviderade bolagets styrelse oavsett vem inom företaget som kan misstänkas för brottet. Samma anmälningsskyldighet bör föreligga gentemot behörig myndighet även om skadan har ersatts eller avhjälppts eller om brottet är av mindre allvarlig karaktär.

En uppföljning av 2005 års översyn ägde rum år 2007 och en rapport presenterades den 9 oktober samma år. I rapporten konstateras att Sverige inte har genomfört rekommendationerna, men att det har tillsatts en utredning som ska överväga revisorers skyldighet att anmäla korruptionsbrott.

I januari 2008 presenterade WGB en studie om konventionsparternas arbete med att bekämpa korruption (Consultation Paper, Review of the OECD Instruments on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions Ten Years after Adoption). I studien sägs bl.a. följande. De flesta konventionsparter uppmuntrar inte företagen att frivilligt ha interna kontrollmekanismer för att upptäcka korruption. Små och medelstora företag är som regel inte börsnoterade och omfattas därför inte av regler om interna kontrollmekanismer, t.ex. att ha revisionsutskott. Små och medelstora företag saknar ofta resurser för att hantera korruption och det finns därför särskild risk för korruption i sådana företag. Vidare sägs att internrevisionen inte är reglerad, men att internrevisorer kan vara skyldiga att ha viss kompetens till följd av yrkesetiska regler och att de har särskild möjlighet att stötta bolagsledningen i dess kamp mot korruption. Det sägs även att korruption i mycket få fall har upptäckts av externa revisorer. Få stater har följt rekommendationen att föreskriva skyldighet för revisorer att anmäla misstänkt korruption. Några har tillåtit anmälningsskyldighet, men i många stater är det förbjudet till följd av krav på tystnadsplikt. I praktiken anser sig de flesta revisorer förhindrade att göra anmälningar. Detta anses vara en följd av ISA 240, som innebär att en revisor är förhindrad att överväga om bedrägeri och andra felaktigheter har begåtts samt att

anmäla brott till externa parter om inte detta följer av nationell lag. Även om en sådan nationell regel finns förefaller inte revisorer, som är ansvariga inför aktieägarna, att agera som varningsklockor. Motviljan att anmäla brott förefaller påverka även andra varningsklockor, såsom rapportering till bolagsstämman och underlåtenhet att avgå i förtid. Detta sker genom att revisorn begränsar sin undersökning eller genom att ledningen begränsar revisorns tillgång till information.

*Förenta Nationerna (FN)* antog år 2003 en konvention mot korruption. Enligt artikel 12 ska staterna se till att privata företag – med beaktande av deras storlek och struktur – har tillräcklig intern kontroll för att förebygga och upptäcka korruption och att de låter sina redovisningshandlingar och finansiella rapporter bli föremål för lämpliga revisions- eller attesteringsförfaranden. I konventionen finns också bestämmelser om penningtvätt och regler om finansiella institutioners skyldighet att efterforska och anmäla misstänkta transaktioner. Sverige har tillträtt konventionen och svensk rätt anses uppfylla konventionens krav (se prop. 2006/07:74).

*Europarådet* har antagit ett flertal instrument om korruption. I 1999 års civilrättsliga konvention om korruption (Civil Law Convention on Corruption) anges i artikel 10 att varje stat i sin nationella rätt ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkra att företagets årsredovisning ger en riktig och rättvis bild av företagets ekonomiska ställning samt, för att förebygga korruption, att externa eller interna<sup>20</sup> revisorer intygar detta. Vid Sveriges tillträde till denna konvention ansågs artikeln inte kräva några lagstiftningsåtgärder (prop. 2003/04:70). Europarådet har också antagit bl.a. en straffrättslig konvention om korruption och dess ministerkommitté en resolution (97/24) med tjugo riktlinjer för kampen mot korruption.

### Bekämpande av penningtvätt och finansiering av terrorism

I samband med ett G-7 möte 1989 tillsattes en arbetsgrupp för finansiella åtgärder mot penningtvätt, *FATF – Financial Action Task Force on Money Laundering*. Arbetsgruppen bestod till en början av 15 medlemsstater och Europeiska kommissionen, men har under åren utökats och består år 2008 av 32 medlemsstater, bl.a.

---

<sup>20</sup> Se punkten 76 i Explanatory Report.

Sverige, jämte EU-kommissionen och GULF-staternas samarbetsråd. Arbetsgruppen är inte permanent, utan har fått sin mandattid förlängd vid flera tillfällen. Den löper nu till utgången av år 2012.

I april 1990 presenterade FATF 40 rekommendationer för att motverka penningtvätt. Under år 2001 fick FATF i uppdrag att även motverka terrorismfinansiering och år 2001 presenterades åtta särskilda rekommendationer om terrorismfinansiering. En översyn av de 40 rekommendationerna gjordes år 2003 och de är nu tillämpliga även beträffande terrorismfinansiering. Ytterligare en särskild regel om terrorismfinansiering tillkom år 2004. IMF och Världsbanken har erkänt rekommendationerna som internationella regler för att bekämpa penningtvätt och finansiering av terrorism.

Enligt rekommendation 12 d) och 16 a) ska "accountants" vara skyldiga att bl.a. bevara vissa uppgifter och anmäla misstänkta transaktioner till "the financial intelligence unit" (i Sverige Finanspolisen). Alla länder uppmanas att utvidga anmälningsskyldigheten till alla områden inom redovisning och revision. Revisorer ska dock inte vara skyldiga att göra en anmälan, om informationen erhöles under förhållanden då de omfattas av sekretess eller rättsligt skydd enligt yrkesetiska regler.

Enligt den fjärde särskilda rekommendation om terrorismfinansiering ska alla företag som är skyldiga att agera mot penningtvätt omedelbart göra en anmälan till behörig myndighet, om det finns misstanke eller skäligen grund att misstänka att medel har anknytning till eller kan komma att användas för terrorism, terroristdåd eller av terroristorganisationer.

Det arbete som FATF:s medlemmar lägger ner på att motverka penningtvätt och terrorismfinansiering utvärderas regelbundet. Sverige har utvärderats vid tre tillfällen. Den senaste utvärderingen utfördes av FATF och MONEYVAL (en enhet inom Europarådet) år 2005 och redovisades i en omfattande rapport som presenterades den 17 februari 2006. I rapporten anges bl.a. att skyldigheten att agera mot penningtvätt bör utvidgas till att gälla även redovisningskonsulter och företagsrådgivare samt att den nuvarande möjligheten att efter 24 timmar avgå och röja informationen för sin klient slopas. Vidare anges att det i Sverige inte finns någon anmälningsskyldighet alls vid misstanke om finansiering av terrorism.

Inom FN pågår sedan länge ett omfattande arbete mot terrorism. I en konvention från år 1999 om bekämpning av finansiering av terrorism (International Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism) anges i artikel 18.1 b att stater ska

vidta åtgärder för att yrkesgrupper som är involverade i finansiella transaktioner använder effektiva metoder för att identifiera sina kunder samt uppdaga och anmäla ovanliga eller misstänkta transaktioner som kan härledas till brott.

Inom *EU* antog Europaparlamentet och rådet den 10 juni 1991 ett direktiv (91/308/EEG) om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för tvättning av pengar. I direktivet ålades kreditinstitut och finansiella institut bl.a. att kontrollera kunders identitet, anmäla förhållanden som kunde tyda på penningtvätt, bevara vissa handlingar och uppgifter samt att införa rutiner för att hindra att den egna verksamheten utnyttjas för penningtvätt. Genom det andra penningtvättsdirektivet (2001/97/EG) av den 4 december 2001 utvidgades tillämpningsområdet till att gälla revisorer och vissa andra yrkesgrupper. Det tredje penningtvättsdirektivet (2005/60/EG) av den 26 oktober 2005 bygger på FATF:s 40 rekommendationer och gäller även åtgärder mot finansiering av terrorism. Direktivet skulle ha varit genomfört den 15 december 2007.

I svensk rätt är penningtvätt kriminaliserat som penninghäleri eller penninghäleriförseelse enligt 9 kap. 6 a och 7 a §§ brottsbalken. Reglerna i EG:s två första penningtvättsdirektiv om åtgärder som ska vidtas av vissa verksamhetsutövare, är genomförda i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt. Bestämmelserna gäller fysiska och juridiska personer som bl.a. driver verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor eller som skatterådgivare. Dessa personer ska företa identitetskontroll och ha kundkännedom samt bevara vissa handlingar. De ska vidare granska transaktioner som kan utgöra penningtvätt och lämna uppgifter till Rikspolisstyrelsen eller Finanspolisen beträffande omständigheter som kan tyda på penningtvätt. Uppgifter om granskning eller lämnade uppgifter får inte röjas för utomstående. Röjandeförbudet gäller i 24 timmar för advokater och biträdande jurister på advokatbyrå och dessutom för godkända och auktoriserade revisorer, när de har vidtagit åtgärder som har anknytning till revisionsverksamhet.

Finansiering av terrorism är kriminaliserat genom lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet. Det är genom denna lag som den ovan nämnda FN-konventionen genomförts.

Utredningen om åtgärder mot penningtvätt och terrorismfinansiering har i ett betänkande (SOU 2007:23) föreslagit att lagen

om åtgärder mot penningtvätt ändras i flera avseenden och att lagens rubrik ändras till lag om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Lagen föreslås omfatta även yrkesmässig revisionsverksamhet, verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla bokföringstjänster och yrkesmässig verksamhet som består i bildande av bolag eller andra juridiska personer eller försäljning av nybildade aktiebolag. Kraven på rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt lyfts fram och en särskild regel om att det ska finnas rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt samt information och utbildning till anställda föreslås. Vidare föreslås en regel om att utövaren ska avstå från att utföra transaktioner i vissa fall. Godkända och auktoriserade revisorer samt skatterådgivare ska, i likhet med advokater och biträdande jurister på advokatbyrå, inte vara skyldiga att lämna uppgifter när det gäller information som avser en klient och som de har fått medan de bedömer klientens rättsliga situation. Den nu gällande 24-timmarsfristen för bl.a. revisorer föreslås upphävd.

Utredningen föreslår också en ny lag om vissa verksamhetsutövare som omfattas av penningtvättslagen. Lagen ska gälla bl.a. den som yrkesmässigt driver revisionsverksamhet, tillhandahåller bokföringstjänster och yrkesmässig verksamhet som består i bildande av bolag eller andra juridiska personer eller försäljning av nybildade aktiebolag. Godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag omfattas inte av den föreslagna lagen. Bestämmelserna i den nya lagen innebär anmälningsskyldighet till Finansinspektionen, som ska föra ett särskilt register över dem som omfattas av lagen och utöva tillsyn i syfte att kontrollera att verksamheten drivs i enlighet med penningtvättslagen. Finansinspektionen ska kunna förelägga den som inte är registrerad att upphöra med verksamhet som omfattas av lagen. Särskilda krav på ägare och ledning föreslås i vissa fall.

Utredningen föreslår vidare ändringar i 9 kap. 42 och 43 §§ aktiebolagslagen. Om revisorn finner att en anmälan bör göras enligt penningtvättslagen till följd av misstanke om att styrelseledamot eller verkställande direktören har gjort sig skyldig till brott, ska han eller hon inte underrätta styrelsen och inte heller avgå från sitt uppdrag.

Utredningens förslag bereds för närvarande inom Finansdepartementet.

## Företagsstyrning

Inom OECD finns en beredningsgrupp för bolagsstyrning (Steering Group on Corporate Governance – SGCG). OECD organiserade år 2006 ett expertmöte om bolagsstyrning i noterade företag och ett globalt nätverk bildades (The Global Network for Corporate Governance of Non-Listed Companies).

OECD:s ministrar utfärdade år 2004 Principer om bolagsstyrning (OECD Principles of Corporate Governance). Enligt preambeln tar principerna sikte på publika bolag, men kan tjäna som vägledning även för privata och statsägda företag. I avsnitt V.C-D anges att en självständig, kompetent och kvalificerad revisor ska utföra en årlig revision i syfte att tillhandahålla en extern och objektiv försäkran till styrelsen och aktieägare om att finansiella rapporter ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat i alla materiella delar. Revisorn bör vara ansvarig inför aktieägarna och gentemot bolaget vara skyldig att utföra revisionen enligt vederbörlig professionell omsorg. Enligt avsnitt VI.D7 bör styrelsen ansvara för att det finns lämpliga kontrollsystem, i synnerhet vad gäller riskhantering, finansiell kontroll, styrning samt efterlevnad av lagar och andra regler.

I EU:s ändringsdirektiv från 2006 finns bestämmelser om att finansiella företag ska upprätta en av revisor i viss mån granskad företagsstyrningsrapport, se avsnitt 3.1.1.

## Internationella regler på finans- och försäkringsområdet

Det finns flera organisationer som utarbetar internationella regler av betydelse för företag inom finans- och försäkringsmarknaderna. Dessa regler behandlar bl.a. revision och internkontroll.

Baselkommittén (The Basel Committee on Banking Supervision) bildades år 1974 av riksbankscheferna i G10-länderna (där Sverige är medlem) och består i dag av företrädare för dessa länders samt Luxemburgs och Spaniens banktillsynsmyndigheter. Kommittén utarbetar ej några för medlemsstaterna bindande regler men det är tänkt att kommitténs riktlinjer och rekommendationer ska genomföras i medlemsstaterna för att skapa enhetliga regler över gränserna. Även om riktlinjerna och rekommendationerna inte är bindande är de normgivande för de flesta tillsynsmyndigheter.

Inom Baselkommittén finns the Accounting Task Force (ATF), som ska se till att internationella redovisnings- och revisionsregler främjar finansiella företags riskhantering och öppenhet samt stärker säkerhet och sundhet i banksystemet. År 2004 presenterades Basel II, ett omfattande regelverk för att varje banks kapitaltäckning bättre ska styras av risknivån i bankens utlåning. I regelverket betonas ledningens ansvar för intern kontroll, bl.a. genom oberoende intern och extern granskning av systemet för intern kontroll. Baselkommittén har presenterat andra dokument om intern och extern granskning av bankernas system för intern kontroll. I ett dokument från år 2001, "Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors", anges att det bör finnas en oberoende internrevision och att extern revision av den interna kontrollen kan vila på lag eller avtal. Vidare klargörs förhållandet mellan intern- och externrevisionen.

Internationella organisationen för försäkringstillsynsmyndigheter (International Association of Insurance Supervisors, IAIS) och Internationella Organisationen för värdepapperstillsyn (International Organisation of Securities Commissions, IOSCO) är motsvarande organisationer inom försäkrings- och värdepappersområdena.

## 3.2 Det svenska regelverket

### 3.2.1 Grundläggande bestämmelser om revision

De grundläggande bestämmelserna om revision återfinns i associationsrättsliga regelverk. Sålunda finns bestämmelser om revisionsplikt beträffande

aktiebolag	i 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551),
ekonomiska föreningar	i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
europabolag	i EU:s stadga om europabolag,
europakooperativ	i EU:s stadga om europakooperativ,
stiftelser	i 4 a kap. stiftelselagen (1994:1220), och
andra företagsformer	i revisionslagen (1999:1079)

På vissa områden finns grundläggande bestämmelser i särskilda lagar. Sålunda finns bestämmelser om revisionsplikt beträffande:

sparbanker	i 4 a kap. sparbankslagen (1987:619) ,
medlemsbanker	i 7 a kap. lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
Svenska skeppshypotekskassan	i lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan,
Sveriges allmänna hypoteksbank	i lagen (1994:759) om Sveriges allmänna hypoteksbank,
försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag	i 10 kap. försäkringsrörelselagen (1982:713), och
understödsföreningar	i lagen (1972:262) om understödsföreningar

Särskilda bestämmelser som rör revisionsplikten finns för:

pensions- och personalstiftelser	i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
utländska filialer	i lagen (1992:160) om utländska filialer,
utländska försäkringsgivare	i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige,
centrala värdepappersförvarare	i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument,
utgivare av elektroniska pengar	i lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,
förvaltningsbolag och fondföretag	i lagen (2004:46) om investeringsfonder,
kreditinstitut och finansiella institut	i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
företag som driver inlåningsverksamhet	i lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet,
försäkringsförmedlare	i lagen (2005:405) om försäkringsförmedling, och
värdepappersbolag, börser och clearingorganisationer	i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

För bostadsrätter, kooperativa hyresrätter och sambruksföreningar finns hänvisningar i bostadsrättslagen (1991:614), lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt och lagen (1975:417) om sambruksföreningar till åttonde kapitlet lagen om ekonomiska föreningar.

### 3.2.2 Revisorsskyldigheten

Samtliga aktiebolag<sup>21</sup>, europabolag med säte i Sverige<sup>22</sup>, ekonomiska föreningar<sup>23</sup>, europakooperativ med säte i Sverige<sup>24</sup>, sparbanks<sup>25</sup>, medlemsbanker<sup>26</sup>, försäkringsföretag<sup>27</sup>, pensions- och personalstiftelser<sup>28</sup> samt andra stiftelser<sup>29</sup> är skyldiga att ha minst en revisor. Vidare är handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare<sup>30</sup> skyldiga att ha minst en revisor. Detsamma gäller handelsbolag, enkla bolag, ideella föreningar samt enskilda näringsidkare som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor.
- den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Svenska skeppshypotekskassan och Sveriges allmänna hypoteksbank ska ha minst två revisorer.<sup>32</sup>

Utländska företag kan bedriva näringsverksamhet här i riket genom en filial. En sådan filial ska ha en revisor.<sup>33</sup> Utredningen har i sitt tidigare delbetänkande (SOU 2007:56) föreslagit att emittenter från ett land utanför EES och vars värdepapper är upptagna till

<sup>21</sup> 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

<sup>22</sup> Artikel 61–62 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag jämförd med 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

<sup>23</sup> 8 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar.

<sup>24</sup> Artikel 68 rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar.

<sup>25</sup> 4 a kap. 1 § sparbankslagen.

<sup>26</sup> 7 a kap. 1 § lagen om medlemsbanker.

<sup>27</sup> 10 kap. 1 § försäkringsrörelselagen och 31 § lagen om understödsföreningar.

<sup>28</sup> 17 b och 30 §§ lagen om tryggnad av pensionsutfästelse.

<sup>29</sup> 1 kap. 1 §, 4 kap. 9 § och 11 kap. 2 § stiftelselagen Det övergripande syftet bakom redovisning och revision av stiftelserna är ett annat än för företag som driver näringsverksamhet, nämligen att säkerställa att stiftelserna verkar för det ändamål som angetts i stiftelseförordnandet. Revisionsplikten, som sammanfaller med skyldighet att lämna årsredovisning, baseras också som regel på en helt annan grund än den för näringsdrivande företag, nämligen om värdet på tillgångarna överstiger tio basbelopp.

<sup>30</sup> 2–3 §§ revisionslagen jämförd med 6 kap. 1 § första stycket 3 bokföringslagen.

<sup>31</sup> 2–3 §§ revisionslagen jämförd med 6 kap. 1 § första stycket bokföringslagen.

<sup>32</sup> 26 § lagen om Svenska skeppshypotekskassan och 4 § lagen om Sveriges allmänna hypoteksbank.

<sup>33</sup> 12 § lagen om utländska filialer.

handel på en reglerad marknad i Sverige ska ha sin årsredovisning och koncernredovisning granskad av en hos Revisorsnämnden registrerad revisor.<sup>34</sup>

I koncernförhållanden gäller särskilda bestämmelser.

### 3.2.3 Särskilda kompetenskrav

#### Särskilda krav på alla revisorer

För många associationsformer gäller att alla revisorer i bolaget måste ha en särskild kompetens.

En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets eller föreningens verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

I aktiebolag gäller att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.<sup>35</sup> Ett motsvarande krav finns för kreditmarknadsföreningar<sup>36</sup>, sparbanker<sup>37</sup>, medlemsbanker<sup>38</sup>, försäkringsbolag<sup>39</sup>, företag som bedriver inlåningsverksamhet<sup>40</sup> och utländska filialer<sup>41</sup>. Detsamma gäller handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i samt Svenska skeppshypotekskassan.<sup>42</sup> Även i europakooperativ ska revisorn vara auktoriserad eller godkänd.<sup>43</sup> I Sveriges allmänna hypoteksbank ska revisorn vara auktoriserad.<sup>44</sup>

Till revisor kan som regel utses ett registrerat revisionsbolag.<sup>45</sup> Bestämmelserna om särskilda kompetenskrav gäller då den fysiska person som utsetts till huvudansvarig revisor.

---

<sup>34</sup> Se SOU 2007:56 s. 73, förslag till ändring av 16 kap. 11 § i lagen om värdepappersmarknaden.

<sup>35</sup> 9 kap. 12 § aktiebolagslagen.

<sup>36</sup> 12 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>37</sup> 4 a kap. 3 § sparbankslagen.

<sup>38</sup> 7 a kap. 3 § lagen om medlemsbanker.

<sup>39</sup> 10 kap. 3 § försäkringsrörelselagen.

<sup>40</sup> 12 § lagen om inlåningsverksamhet.

<sup>41</sup> 12 § lagen om utländska filialer.

<sup>42</sup> 12 § revisionslagen.

<sup>43</sup> Artikel 71 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar.

<sup>44</sup> 4 § lagen om Sveriges allmänna hypoteksbank. Jfr 2 § och 12 § andra stycket 2 revisionslagen.

<sup>45</sup> Se t.ex. 9 kap. 19 § aktiebolagslagen och 19 § revisionslagen.

## Särskilda krav på minst en av de stämموvalda revisorerna

Utöver krav på att alla revisorer ska vara kvalificerade på visst sätt gäller för vissa företag att minst en av dem ska ha särskilt hög kompetens.

I såväl aktiebolag som handelsbolag, ekonomiska föreningar och stiftelser ska minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen om bolaget eller föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:<sup>46</sup>

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Detsamma gäller aktiebolag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.<sup>47</sup> Bolagsverket kan tillåta att en godkänd revisor utses i ett aktiebolag i stället för en auktoriserad revisor eller godkänd revisor med avlagd revisorsexamen. Samma sak gäller för ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Länsstyrelsen får fatta beslut om att bl.a. andra handelsbolag än som nämnts i föregående stycke, enkla bolag, ideella föreningar och enskilda näringsidkare ska ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

Vissa företag inom finansmarknaden är skyldiga att ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen. Det gäller bankaktiebolag<sup>48</sup>, kreditmarknadsföreningar<sup>49</sup>, sparbanker<sup>50</sup> och medlemsbanker<sup>51</sup>. Samma sak gäller företag som bedriver inlåningsverksamhet.<sup>52</sup>

I försäkringsbolag ska minst en av revisorerna vara auktoriserad, om tillgångarnas bruttovärde (balansomslutningen) enligt fast-

<sup>46</sup> 9 kap. 13 § aktiebolagslagen, 12 § tredje stycket revisionslagen och 6 kap. 1 § bokföringslagen samt 4 kap. 4 § stiftelselagen.

<sup>47</sup> 9 kap. 13 § aktiebolagslagen.

<sup>48</sup> 10 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>49</sup> 12 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

<sup>50</sup> 4 a kap. 4 § sparbankslagen.

<sup>51</sup> 7 a kap. 4 § lagen om medlemsbanker.

<sup>52</sup> 12 § lagen om inlåningsverksamhet.

ställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp som gällde under sista månaden av respektive räkenskapsår.<sup>53</sup> Finansinspektionen, eller i principiella fall regeringen, får besluta att viss godkänd revisor utses i stället för en auktoriserad. Finansinspektionen kan föreskriva att minst en av revisorerna i en understödsförening ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, om föreningens verksamhet är av stor omfattning eller särskilda skäl föreligger.

Stiftelser som enligt bokföringslagen är skyldiga att upprätta årsredovisning är skyldiga att ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.<sup>54</sup> Minst en av de revisorer i institut för elektroniska pengar som utses av stämma ska vara auktoriserad revisor.<sup>55</sup>

### 3.2.4 Hur revisor utses

Revisorer i aktiebolag ska väljas av bolagsstämma. I aktiebolag ska det i bolagsordningen anges antalet revisorer eller lägsta eller högsta antalet revisorer. Om ett aktiebolag har flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera, men inte alla, utses på annat sätt än genom stämмоval. I ekonomiska föreningar väljer föreningsstämman revisorer, om inte annat anges i stadgarna. För sparbanker och medlemsbanker gäller att om banken ska ha flera revisorer, får det i reglementet föreskrivas att en eller flera, men inte alla, utses på annat sätt än genom stämмоval.

I företag som bedriver inlåningsverksamhet och kreditmarknadsföreningar ska minst en revisor väljas av bolagsstämman eller föreningsstämman. Regeringen utser revisorer i Sveriges allmänna hypoteksbank och Finansinspektionen i Svenska skeppshypotekskassan.

I försäkringsbolag ska bolagsstämman välja minst en revisor. Dessutom ska Finansinspektionen förordna en eller flera revisorer, om inte inspektionen med hänsyn till rörelsens ringa omfattning eller av andra skäl finner det obehövligt.<sup>56</sup> I understödsföreningar

---

<sup>53</sup> 10 kap. 4 § försäkringsrörelselagen.

<sup>54</sup> 4 kap. 4 § stiftelselagen.

<sup>55</sup> 2 kap. 10 § lagen om utgivning av elektroniska pengar.

<sup>56</sup> 10 kap. 2 § försäkringsrörelselagen.

ska det finnas minst två revisorer.<sup>57</sup> För utländska filialer ska den verkställande direktören se till att revisor utses.

Om någon revisor inte är utsedd eller om kompetenskraven inte är uppfyllda, ska länsstyrelsen som regel utse revisor. I vissa fall kan länsstyrelsen utse en minoritetsrevisor som ska delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Finansinspektionen kan inom ramen för sin tillsynsverksamhet utse en s.k. inspektionsrevisor<sup>58</sup> som deltar i revisionen tillsammans med andra revisorer. Finansinspektionen har utfärdat allmänna råd för förordnade inspektionsrevisorer och lämnar även särskilda instruktioner. Av råden och instruktionerna följer som regel att den interna kontrollen och koncerninterna transaktioner ska granskas. Inspektionsrevisorerna avger rapport skriftligen minst en gång per år. Av rapporten ska även framgå om företagets finansiella rapportering till externa intressenter och Finansinspektionen varit korrekt.

### 3.2.5 Revisionsuppdraget

#### Grundläggande uppgifter

Revisorns uppgifter omfattar granskning av företagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision) samt företagsledningens förvaltning (förvaltningsrevision). Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Om företaget är moderföretag ska revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

Revisorn i ett aktiebolag ska följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget eller, såvitt avser aktiebolag, bolagsstämman. Revisionsberättelsen ska innehålla uppgift om bl.a.:

- vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget tillämpat (gäller inte ekonomiska föreningar),

---

<sup>57</sup> 31 § lagen om understödsföreningar.

<sup>58</sup> 13 kap. 9 § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 23 kap. 7 § lagen om värdepappersmarknaden, 7 kap 6 § lagen om försäkringsförmedling, 10 kap. 16 § lagen om investeringsfonder, 9 kap. 1 § lagen om kontoföring av finansiella instrument, samt 6 kap. 5 § lagen om utgivande av elektroniska pengar.

- vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn tillämpat (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från företagsledningens (i aktiebolag styrelsen) eller annan revisors (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning,
- om någon i företagsledningen (i aktiebolag och ekonomiska föreningar styrelseledamöter eller verkställande direktör) har vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra ersättningskyldighet,
- om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att uttala sig om årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att uttala sig om någon i företagsledningen har vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra ersättningskyldighet (gäller inte ekonomiska föreningar),
- om företaget inte fullgjort vissa skyldigheter enligt skattelagstiftningen.

En revisor får också i revisionsberättelsen lämna uppgifter om omständigheter som tredje man eller såvitt avser aktiebolag, aktieägarna, bör få kännedom om. Om en tidigare revisor har gjort en anmälan om förtida avgång, ska den bifogas revisionsberättelsen.

I aktiebolag ska revisionsberättelsen innehålla uttalande om bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkningen och besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt om styrelsen och den verkställande direktören har upprättat en förteckning över vissa lån och säkerheter. Revisionsberättelsen ska också innehålla uppgift om styrelseledamöter handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Vidare ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Om revisorn anser sig sakna underlag för att göra sådana uttalanden som nu sagts, ska detta anges i revisionsberättelsen.

I försäkringsföretag ska revisionsberättelsen innehålla motsvarande uppgifter som för aktieföretag. Detsamma gäller ekonomiska föreningar, sparbanker och medlemsbanker, med den skillnaden att uppgift inte ska lämnas om huruvida en förteckning över lån och säkerheter upprättats. I fråga om ansvarsfrihet gäller uppgifterna enbart styrelseledamöter.

I aktieföretag med särskild vinstutdelningsbegränsning ska revisorn granska vissa värdeöverföringar från företaget och överföringar till ett annat företag inom samma koncern samt anmärka i revisionsberättelsen om företaget överträtt bestämmelser om detta.<sup>59</sup>

I stiftelser ska revisionsberättelsen innehålla uttalande i fråga om årsredovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen. Det ska anmärkas om revisorn har funnit att stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att förmögenheten är placerad i strid med bl.a. stiftelseförordnandet. Vidare ska anmärkas om någon åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i stiftelselagen eller årsredovisningslagen inte har följts. Det ska också anmärkas om styrelseledamot eller förvaltare enligt särskilda bestämmelser i stiftelselagen kan vara ersättningsskyldig eller bör entledigas. Om revisorerna finner att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig bör detta antecknas.

### Upplysnings- och rapporteringsskyldighet

En revisor i ett aktieföretag är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för företaget. En liknande upplysningsplikt gäller vid revision av ekonomiska föreningar och försäkringsbolag. När det gäller bankaktieföretag, kreditmarknadsföretag, sparbanker och medlemsbanker får uppgifter lämnas endast om det kan göras utan nämnvärd olägenhet för enskild person.

Oavsett företagsform gäller att revisor ska lämna behövliga upplysningar om företagets angelägenheter till medrevisor och ny revisor samt, om företaget gått i konkurs, till konkursförvaltaren.

I de associationsrättsliga lagarna finns också bestämmelser om uppgiftslämnande till myndigheter.

---

<sup>59</sup> 32 kap. 3, 5 och 8 §§ aktieföretagslagen.

En revisor ska på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.<sup>60</sup>

För att få bedriva finansiell verksamhet och försäkringsrörelse krävs som regel tillstånd från Finansinspektionen. Finansinspektionen är tillsynsmyndighet för sådana företag och revisorn har en skyldighet att ex officio rapportera till inspektionen, om han eller hon vid fullgörande av sitt uppdrag får kännedom om vissa förhållanden.<sup>61</sup> Det gäller förhållanden som kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar företagets verksamhet, påverka institutets fortsatta drift negativt eller leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller gör vissa anmärkningar i revisionsberättelsen. En sådan anmärkning kan exempelvis gälla om huruvida företagets ledning vidtagit åtgärd eller varit försumlig på ett sätt som kan medföra skadeståndsskyldighet eller att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen. Beträffande revision av företag som kan bedriva ej registrerad inlåningsverksamhet gäller att sådana uppgifter som nu nämnts ska lämnas om Finansinspektionen begär det.<sup>62</sup>

Finansinspektionen har i en skrivelse den 4 december 2006 till FAR SRS konstaterat att de stämموvalda revisorerna inte har rapporterat till inspektionen i någon nämnvärd omfattning.

Vid misstanke om vissa brott<sup>63</sup> inom ramen för ett aktiebolags verksamhet ska revisorn underrätta styrelsen samt anmäla till Bolagsverket och åklagare att han eller hon avgår i förtid. Vid sin anmälan till Bolagsverket ska revisorn lämna en redogörelse för vad han eller hon funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av räkenskapsåret som granskningen omfattat. Vid anmälan till åklagare ska revisorn normalt redogöra för brottsmisstanken och de omständigheter som den grundar sig på.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> 9 kap. 46 § aktiebolagslagen, 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar, 36 § revisionslagen, 4 kap. 15 § stiftelselagen, 21 § sparbankslagen och 21 § lagen om medlemsbanker. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i försäkringsrörelselagen.

<sup>61</sup> 13 kap. 10 § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 10 kap. 17 § lagen om investeringsfonder, 23 kap. 8 § lagen om värdepappersmarknaden, 13 § lagen om inlåningsverksamhet och 6 kap. 7 § lagen om utgivande av elektroniska pengar.

<sup>62</sup> 15 § lagen om inlåningsverksamhet.

<sup>63</sup> Bedrägeri, grovt bedrägeri, penninghäleri, svindleri, förskingring, grov förskingring, olovligt förfogande, trolöshet mot huvudman, oredlighet mot borgenärer, grov oredlighet mot borgenärer, mannamån mot borgenärer, bokföringsbrott, bestickning, mutbrott, skattebrott, grovt skattebrott, vårdslös skatteuppgift och försvårande av skattekontroll.

<sup>64</sup> 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och 9 § lagen om åtgärder mot penningtvätt.

Enligt lagen om åtgärder mot penningtvätt ska fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor bl.a. lämna uppgifter om misstanke om brott till Finanspolisen, se avsnitt 3.1.2 under rubriken Bekämpande av penningtvätt och finansiering av terrorism.

En anmälan till Bolagsverket ska under alla förhållanden göras om revisorn avgår i förtid. Bolagsverket ska skicka en kopia av anmälan till Skatteverket. Skatteverket ska få underrättelser också i andra fall. En revisor är nämligen skyldig att skicka en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om den innehåller vissa anmärkningar eller uttalanden.

För europabolag gäller att revisorn ska underrätta europabolagets tillsynsorgan om erinringar och påpekanden som revisorn framställer till ledningsorganet och den verkställande direktören enligt 9 kap. 6 § aktiebolagslagen.<sup>65</sup> Beträffande europakooperativ ska på motsvarande sätt revisorn underrätta kooperativets tillsynsorgan om erinringar som revisorn framställer till ledningsorganet och den verkställande direktören enligt 8 kap. 14 § lagen om ekonomiska föreningar.<sup>66</sup>

### Lagstadgade tilläggsuppdrag

Den revisor som utsetts i ett företag kan ha en lagstadgad skyldighet att förutom räkenskaps- och förvaltningsrevision utföra vissa andra uppdrag.

I aktiebolag är styrelsen och den verkställande direktören skyldiga att vid bolagsstämma, på aktieägares begäran, lämna upplysningar om förhållanden som kan inverka på bedömningen av ett ärende på dagordningen och förhållanden som kan inverka på bolagets ekonomiska ställning. Finner styrelsen att detta inte kan ske utan väsentlig skada för bolaget, ska aktieägaren underrättas om detta. Om aktieägaren begär det ska upplysningen lämnas till bolagets revisor. Revisorn ska till styrelsen lämna ett skriftligt yttrande. Av yttrandet ska framgå om upplysningen borde ha föranlett ändring i revisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran. Detta ska i så fall anges i yttrandet.

---

<sup>65</sup> 21 § lagen om europabolagen.

<sup>66</sup> 25 § lagen om europakooperativ.

Revisorsyttrandet ska hålla tillgängligt för aktieägarna och skickas till den aktieägare som begärt upplysningen.<sup>67</sup>

I ett aktiebolag ska årsredovisningen fastställas på en årlig ordinarie bolagsstämma (årsstämman). Mellan årsstämmorna kan en eller flera ordinarie eller extra bolagsstämmor hållas. Om dessa stämmor ska fatta beslut som rör bolagets kapital, ska styrelsen lämna en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senaste årsredovisningen fastställdes. Det ankommer på bolagets revisor att lämna ett yttrande över redogörelsen. Detta gäller vid förslag om<sup>68</sup>

- fond- och nyemission av aktier,
- emission av teckningsoptioner,
- emission av konvertibler,
- vinstutdelning,
- förvärv av egna aktier,
- minskning av aktiekapitalet och
- likvidation.

Om årsredovisningen inte ska behandlas på stämman, ska vid förslag om vinstutdelning, förvärv av egna aktier och minskning av aktiekapitalet styrelsen även lämna uppgift om beslutade värdeöverföringar och förändringar i bolagets bundna kapital. Aktiebolagets revisor ska i dessa fall uttala sig om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med lämnat förslag.

Teckning av nya aktier med utnyttjande av optionsrätt ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. Till teckningslistan ska bifogas en redogörelse av styrelsen för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat sedan den senaste årsredovisningen fastställdes samt ett yttrande över redogörelsen av bolagets revisor.<sup>69</sup>

Styrelsen är skyldig att genast upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade kapitalet eller om bolaget vid utmätning visat sig sakna utmättningsbara tillgångar. Bolagets revisor ska granska kontrollbalansräkningen och lämna yttranden som ska läggas fram vid kontrollstämmor. Om det egna kapitalet inte uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet eller om

<sup>67</sup> 7 kap. 35 § aktiebolagslagen och 9 kap. 12 § försäkringsrörelselagen.

<sup>68</sup> 12 kap. 7 §, 13 kap. 6 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 8 §, 18 kap. 6 §, 19 kap. 24 §, 20 kap. 12 § och 25 kap. 4 § aktiebolagslagen.

<sup>69</sup> 14 kap. 32 § aktiebolagslagen.

kontrollstämmor inte hålls, ska allmän domstol på styrelsens begäran besluta att bolaget ska gå i likvidation. Om styrelsen underlåter att upprätta och låta revisor granska en kontrollbalansräkning, att hålla kontrollstämmor inom föreskriven tid eller begära bolaget i likvidation, svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid underlåtenheten består.<sup>70</sup>

Om ett bolag är försatt i likvidation, ska bolagets revisor yttra sig över styrelsens och verkställande direktörens redovisning över sin förvaltning och likvidatorns slutredovisning.<sup>71</sup> I vissa fall kan stämman, efter yttrande från bolagets revisor, besluta att likvidationen ska upphöra och bolagets verksamhet fortsätta.<sup>72</sup>

I aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen varje år upprätta förslag till riktlinjer för bestämmande av lön m.m. till personer i företags ledning. Beslut om detta ska fattas på ordinarie bolagsstämma. Bolagets revisor ska före bolagsstämman lämna yttrande om gällande riktlinjer har följts och, om så inte varit fallet, skälen för revisorns bedömning.<sup>73</sup>

Särskilda bestämmelser om lagstadgade tilläggsuppdrag finns för bl.a. försäkringsföretag och banker.

### Andra lagstadgade uppdrag till revisorer

Det finns ett flertal bestämmelser om att kvalificerade revisorer ska utföra granskning och lämna yttranden vid olika företagsförfaranden, utan att revisorn är anknuten till företaget. I dessa fall kan alltså vilken kvalificerad revisor som helst utföra uppdraget. Om någon särskild revisor inte utses av bolagsstämman, kan i vissa fall bolagets revisor utföra uppdraget.

I aktiebolag ska en eller flera auktoriserade eller godkända revisorer eller ett registrerat revisionsbolag granska fusions- eller delningsplan och lämna ett yttrande över granskningen.<sup>74</sup> Om revisorerna i fusions- eller delningsplanen uttalat att de inte har funnit att fusionen eller delningen medför någon fara för det övertagande bolagets borgenärer, behöver kända borgenärer i det

---

<sup>70</sup> 25 kap. 13 § samt 15–18 och 20 §§ aktiebolagslagen.

<sup>71</sup> 25 kap. 33 och 40 §§ aktiebolagslagen.

<sup>72</sup> 25 kap. 45 § aktiebolagslagen.

<sup>73</sup> 8 kap. 51–54 §§ aktiebolagslagen.

<sup>74</sup> 23 kap. 11 och 29 §§ samt 24 kap. 13 § aktiebolagslagen.

övertagande bolaget inte underrättas och Bolagsverket inte kalla bolagets borgenärer.<sup>75</sup>

En godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska vidare utföra en granskning av styrelsens redogörelse för omständigheter av betydelse vid förslag om betalning av aktier, teckningsrätter, konvertibler och publika bolags förvärv av egna aktier med apportegendom samt minskning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier med apportegendom. Revisorn ska avge ett yttrande över granskningen.<sup>76</sup>

Vid aktieteckning med utnyttjande av optionsrätt ska styrelsen inom viss tid för registrering i aktiebolagsregistret bl.a. anmäla hur många aktier som tecknats och betalats till fullo genom insättning på ett särskilt konto som bolaget öppnat. För registrering krävs att ett intyg från bank eller kreditinstitut visas upp om att full och godtagbar betalning har erlagts för de nya aktierna. I publika aktiebolag gäller i stället att en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska utfärda intyg om betalningen för samtliga tecknade och tilldelade aktier.<sup>77</sup> Motsvarande gäller för beslut om emission av konvertibler.<sup>78</sup>

Styrelsen ska, för registrering i aktiebolagsregistret, anmäla hur många aktier som tillkommit genom konvertering. För registrering krävs ett yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsföretag. Av yttrandet ska framgå att bolaget för varje aktie som har lämnats i utbyte har tillförts ett vederlag som motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.<sup>79</sup> Detta gäller såväl publika som privata bolag.

Motsvarande krav på revisorsyttrande finns vid registrering av fusion och delning av aktiebolag.<sup>80</sup> Av yttrandet ska framgå att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget i enlighet med fusions- respektive delningsplanen.

Vid delning krävs tillstånd av Bolagsverket för att verkställa delningsplanen. För tillstånd krävs att revisorsintyget utvisar att ett överlåtande bolag som ska övertas av ett nybildat bolag har ett verkligt värde för detta bolag som uppgår till minst dess

---

<sup>75</sup> 23 kap. 19 och 22 §§ samt 24 kap. 21 och 24 §§ aktiebolagslagen.

<sup>76</sup> 2 kap. 19 och 23 §§, 13 kap. 8 och 23 §§, 14 kap. 10 §, 15 kap. 10 och 24 §§, 19 kap. 35 § samt 20 kap. 14 § aktiebolagslagen.

<sup>77</sup> 14 kap. 49 § aktiebolagslagen.

<sup>78</sup> 15 kap. 44 § aktiebolagslagen.

<sup>79</sup> 15 kap. 39 § aktiebolagslagen.

<sup>80</sup> 23 kap. 25 § aktiebolagslagen och 15 a kap. 15 § försäkringsrörelselagen samt 24 kap. 27 § aktiebolagslagen.

aktiekapital eller att det överlåtande bolaget har full täckning för det bundna egna kapitalet.<sup>81</sup>

Vid byte från privat till publikt aktiebolag krävs ett motsvarande revisorsyttrande, som utvisar att det finns täckning för det registrerade aktiekapitalet.<sup>82</sup>

Särskilda bestämmelser om granskning och yttrande från en särskild revisor finns för bl.a. försäkringsföretag och banker.

---

<sup>81</sup> 24 kap 23 § aktiebolagslagen.

<sup>82</sup> 26 kap. 3 § aktiebolagslagen och 2 kap. 13 § försäkringsrörelselagen.

## 4 Företagen, revisorer och redovisningskonsulter

### 4.1 Företagen

#### 4.1.1 Antal företag i Sverige och företagens storlek

I början av december 2007 fanns det 1 489 927 företag i Statistiska centralbyråns (SCB) företagsregister. Företagsregistret omfattar nära nog alla svenska företag, men många av företagen är inte aktiva. Av alla företag har 306 046 aldrig varit verksamma och 235 338 är inte verksamma till följd av särskilda regler.

Antalet aktiva företag i SCB:s företagsregister år 2006 uppgick till 917 568. Som aktiva räknas juridiska personer samt fysiska personer som antingen är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare, eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt.<sup>1</sup>

De flesta av de aktiva företagen – 520 000 (57 procent) – bedrevs av fysiska personer inom ramen för enskild näringsverksamhet. Vid sidan av enskilda näringsidkare intar aktiebolag en dominerande ställning med omkring 260 000 aktiva aktiebolag (28 procent). Antalet aktiva handelsbolag var omkring 72 500 (8 procent), ideella föreningar 25 000 (2,7 procent), ekonomiska föreningar 20 000 (2 procent), enkla bolag 6 500 (0,7 procent), stiftelser och fonder 4 200 (0,5 procent) samt utländska företag 1 500 (0,2 procent).

Många av de aktiva företagen redovisar inte mervärdesskatt. Det finns ett stort antal verksamheter som är befriade från mervärdesskatteplikt, t.ex. bank- och finansieringstjänster. Antalet företag

---

<sup>1</sup> Företagsregistret omfattar fysiska personer som har en inregistrerad firma och därmed bl.a. fysiska personer som utövar någon bisyssla. Bland aktiva företag finns också ett antal offentliga organ, dotterbolag i koncerner samt företag där den juridiska formen inte är utredd.

som redovisade mervärdesskatt någon gång under 2006 – *moms-företag* – uppgick till 840 008.

**Tabell 4.1 Totalt antal registrerade företag samt antal aktiva företag och moms-företag efter associationsform**

	Totalt dec 2007	Aktiva 2006	Moms-företag 2006
Fysiska personer	791 845	519 963	436 715
Enkla bolag	19 239	6 602	6 055
Partrederier	184	42	36
Värdepappersfonder	890	52	
Handelsbolag, kommanditbolag	122 356	72 550	76 587
Bankaktiebolag	45	42	41
Försäkringsaktiebolag	143	99	79
Europabolag	5	1	1
Övriga aktiebolag	331 375	259 856	245 595
Ekonomiska föreningar	13 285	6 487	3 866
Bostadsrättsföreningar	26 548	14 070	2 572
Kooperativa hyresrättsföreningar	60	10	3
Ideella föreningar	116 410	24 540	3 086
Samfälligheter	24 518	2 521	404
Registrerade trossamfund	2 385	986	269
Familjestiftelser	810	113	19
Övriga stiftelser och fonder	24 426	4 131	1 138
Statliga enheter	257	245	217
Kommuner	290	290	290
Kommunalförbund	174	126	91
Landsting	20	20	20
Allmänna försäkringskassor	6		
Off. korporationer o anstalter	51	41	36
Hypoteksföreningar	2	2	
Regionala statliga myndigheter	14	6	10
Oskiftade dödsbon	3 033	2 875	1 020
Ömsesidiga försäkringsbolag	257	164	109
Sparbanker	75	70	132
Understödsföreningar	100	72	7
Arbetslöshetskassor	38	35	
Utländska juridiska personer	10 325	1 460	5 340
Övr sv jur pers, enl särsk lag	557	65	31
Juridisk form ej utredd	104	32	11
Okänt			56 228
<b>Summa</b>	<b>1 489 827</b>	<b>917 568</b>	<b>840 008</b>

Källa: SCB:s företagsregister

Antalet enskilda näringsidkare, aktiebolag, ekonomiska föreningar och enkla bolag i Bolagsverkets register har de senaste åren ökat något, medan antalet handelsbolag minskat. Den största procentuella ökningen bland traditionella associationsformer står utländska filialer för. Utvecklingen de senaste åren framgår av tabell 2.

**Tabell 4.2** Antal objekt i Bolagsverkets register vid de senaste årens utgång

	2003	2004	2005	2006	Förändring
Enskilda näringsidkare	506 416	524 734	541 748	556 025	2,6%
Aktiebolag	295 352	301 584	309 012	318 341	3,0%
Handelsbolag	97 676	96 158	94 573	92 524	-2,2%
Kommanditbolag	29 051	29 190	29 294	28 868	-1,5%
Bostadsrättsföreningar	21 984	22 755	23 683	24 984	5,5%
Ekonomiska föreningar	12 498	12 797	13 129	13 522	3,0%
Utländska filialer	893	990	1 145	1 346	17,6%
Ideella föreningar	1 046	1 083	1 113	1 125	1,1%
Enkla bolag	359	389	440	483	9,8%
Bostadsföreningar	452	439	427	418	-2,1%
Ömsesidiga försäkringsbolag	158	147	146	137	-6,2%
Försäkringsaktiebolag	121	124	126	129	2,4%
Sparbanker	77	76	71	71	0,0%
Försäkringsförmedlare	0	0	45	2 439	5 320,0%
Kooperativa hyresrättsföreningar	13	19	36	56	55,6%
Bankaktiebolag	31	31	30	31	3,3%
EEIG	19	24	26	29	11,5%
Utländska bankers filialer	23	19	24	25	4,2%
Sambruksföreningar	10	10	10	10	0,0%
Europabolag	0	3	4	4	0,0%
Medlemsbanker	2	2	2	2	0,0%
Summa	966 181	990 574	1 015 084	1 040 569	

*Källa:* Bolagsverkets årsredovisning 2006

De flesta moms företag i SCB:s företagsregister har en mycket begränsad omsättning och saknar anställda. Sålunda hade cirka 251 000 moms företag en omsättning som var mindre än 1 000 kronor och 396 214 hade en omsättning mellan 1 000–999 999 kronor, dvs. 647 214 (77 procent) av de företag som redovisade mervärdesskatt år 2006 hade lägre än en miljon kronor i omsättning. Av företagen i registret saknade också 680 850 (81 procent)

anställda. Fördelningen i fråga om omsättning och anställda vid olika gränser framgår av tabell 3–4.<sup>2</sup>

**Tabell 4.3** Antal momsföretag efter omsättning (tkr)

	0–3 000	3 001–10 000	10 001–50 000	50 001–73 700	73 701–83 000	83 001–
Antal	727 339	64 260	35 627	3 802	880	8 100

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.4** Antal momsföretag efter antal anställda

	0–3	4–10	11–50	51–
Antal företag	758 294	51 088	24 250	6 112

Källa: SCB:s företagsregister

#### 4.1.2 Antal företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor

Skyldigheten att ha en kvalificerad revisor omfattar i dag samtliga aktiebolag, inklusive aktiebolag som inte bedriver någon verksamhet. Detta innebär att ca 330 000 aktiebolag är skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

Vidare är samtliga utländska filialer skyldiga att låta sina räkenskaper granskas av en kvalificerad revisor. Antalet utländska filialer i Bolagsverkets register uppgick den 1 september 2007 till 1 522 (en ökning med 176 stycken eller 11,56 procent från den 31 december 2006, då det fanns 1 346 utländska filialer registrerade).

Handelsbolag med juridiska personer som delägare är skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Den 15 oktober 2007 fanns det i Bolagsverkets register 21 145 sådana handelsbolag (6 943 handelsbolag och 14 202 kommanditbolag). Större handelsbolag är också revisionspliktiga, se nedan.

<sup>2</sup> I det följande kommer i möjlig mån att användas gränsvärden som kan vara aktuella i frågor om revisionsplikt:

1. Mikroföretag enligt svensk modell (nanoföretag): ej över 3 miljoner kronor i omsättning, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och 3 anställda
2. Mikroföretag enligt förslag från kommissionen: 10 miljoner kronor, 5 miljoner kronor och 10 anställda
3. Små företag enligt svensk modell: 50 miljoner kronor, 25 miljoner kronor och 50 anställda
4. Små företag enligt EU-modell 2007: 73,7 miljoner kronor, 36,8 miljoner kronor och 50 anställda
5. Små företag enligt EU-modell 2008: 83 miljoner kronor, 41,5 miljoner kronor och 50 anställda.

Vidare föreligger skyldighet för vissa stiftelser att ha en kvalificerad revisor. Det gäller insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser samt pensions- och personalstiftelser. Vanliga stiftelser är också revisionspliktiga, om värdet på tillgångarna från viss tidpunkt överstiger tio basbelopp. Revisionsplikt föreligger dock inte, om tillgångarna får användas uteslutande till förmån för medlemmar av en viss släkt. En vanlig stiftelse som bedriver näringsverksamhet eller som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting samt moderstiftelser och större stiftelser är inte heller revisionspliktiga. I SCB:s företagsregister finns det omkring 25 000 stiftelser. Av dessa är cirka 15 000 revisionspliktiga.<sup>3</sup> Endast en mindre del av dessa, 1 760, är att betrakta som näringsdrivande och 1 158 redovisade mervärdesskatt år 2006.

De flesta företag inom finans- och försäkringsmarknaden bedrivs i aktiebolagsform och ingår således i den ovan redovisade statistiken för aktiebolag. Beträffande försäkringsföretag finns det i Bolagsverkets och Finansinspektionens register cirka 130 försäkringsaktiebolag samt 140 ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar.<sup>4</sup> Även landets 71 sparbanker, 2 medlemsbanker och 2 hypoteksinstitut är skyldiga att ha kvalificerad revisor.

Vidare är 4 europabolag som är registrerade hos Bolagsverket skyldiga att ha kvalificerad revisor. Även europakooperativ är revisionspliktiga, men några sådana föreningar finns inte registrerade i Sverige.

I övrigt föreligger skyldighet att ha kvalificerad revisor beträffande större företag (dock ej konkursbon samt vissa offentliga organ, stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsföreningar och fiskevårdsföreningar). Ett företag anses som större endast om det under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppfyller mer än två villkor i fråga om omsättning (mer än 50 miljoner kronor), balansomslutning (tillgångar eller skulder och eget kapital om mer än 25 miljoner kronor) och medelantalet anställda (50). Några uppgifter om hur många av de ifrågavarande företagen som uppfyller två av

<sup>3</sup> Se Ds 2007:7 *Vissa frågor i stiftelselagen, m.m.* Gränsvärdena för skyldighet att upprätta årsredovisning är desamma som för revisionsplikt. I departementspromemorian har föreslagits ändrade gränsvärden, som medför att ett färre antal stiftelser, cirka 10 000, kommer att bli skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

<sup>4</sup> Försäkringsföretagsutredningen (SOU 2006:55) har föreslagit att allmän associationsrättslig lagstiftning ska gälla för försäkringsföretagen. För försäkringsaktiebolag ska aktiebolagslagen gälla, medan lagen om ekonomiska föreningar ska gälla för ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Många små ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar kommer sannolikt inte att omfattas av skyldighet att ha en kvalificerad revisor.

villkoren finns inte. Det bör dock inte röra sig om mer än 500 företag och sannolikt är siffran betydligt lägre, kanske till och med så låg som 150 företag.<sup>5</sup>

Uppskattningsvis är i dag 330 000 aktiebolag, 21 200 handelsbolag (21 145 med juridiska personer som delägare och därutöver 55 större), 15 000 stiftelser (1 760 näringsdrivande), 1 530 utländska filialer, 270 försäkringsföretag, 75 spar- och medlemsbanker samt hypoteksinstitut, 70 ekonomiska föreningar, 15 ideella föreningar, 5 enskilda näringsidkare och 4 europabolag skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Vid sidan av de 330 000 aktiebolagen är det således mindre än 40 000 företag som är skyldiga att ha en kvalificerad revisor.

**Tabell 4.5** Antalet moms företag per associationsform som överstiger olika gränsvärden rörande omsättning (tkr) och visst antal anställda (siffror i fet stil indikerar hur många som minst är revisionspliktiga)

	Totalt	>3mkr	>3ne	>10	>10	>50	>50	>73,7	>50	>83	>50
Fysiska personer	436 715		7 057	75		1		1		1	
Enkla bolag och partrederier	6 091		54	7		0		0		0	
HB (inkl. KB)	76 587		1425	209		41		37		35	
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	6441		452	202		64		58		53	
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	3 759		452	118		14		10		9	
Stiftelser	1 157		219	106		16		12		11	
Oskiftade dödsbon	1020		2								
Ömsesidiga förs.bolag	109		5	4		3		3		3	
Sparbanker	132		44	23		0		0		0	
Understödsföreningar	7		3	2		1		1		1	
<b>Summa</b>						<b>162</b>		<b>142</b>		<b>131</b>	

Källa: SCB:s företagsregister

<sup>5</sup> Av tabell 4.5–7 framgår hur många företag som dels överstiger vissa gränsvärden gällande omsättning och anställda, dels har en viss omsättning och dels har ett visst antal anställda. Även om det inte går att dra några säkra slutsatser av siffrorna, framgår att det inte är många företag som kan antas uppfylla minst två av kriterierna, inte minst med hänsyn till att kriterierna ska vara uppfyllda minst två år i rad.

**Tabell 4.6** Antal moms företag per associationsform efter omsättning (siffror i fet stil indikerar hur många företag som uppfyller ett av kriterierna för revisionsplikt)

	0– 3 000 000	3 000 001– 10 000 000	10 000 001– 50 000 000	50 000 001– 73 700 000	73 700 001– 83 000 000	83 000 001– 50 000 001–	50 000 001–
Fysiska personer	429 655	6 544	506	5	0	5	<b>10</b>
Enkla bolag och partrederier	5 447	557	77	4	3	3	<b>10</b>
HB (inkl. KB)	71363	4 001	1 046	69	9	99	<b>177</b>
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	5 546	522	225	32	10	106	<b>142</b>
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	3 294	311	126	11	1	16	<b>28</b>
Stiftelser	868	149	114	9	2	15	<b>26</b>
Oskiftade dödsbon	1 006	9	5	0	0	0	<b>0</b>
Ömsesidiga förs.bolag	104	1	1	0	0	3	<b>3</b>
Sparbanker	75	34	23	0	0	0	<b>0</b>
Understödsföreningar	4	0	2	0	0	1	<b>1</b>
<b>Summa</b>				<b>245</b>	<b>25</b>	<b>280</b>	<b>540</b>

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.7** Antal moms företag per associationsform efter antal anställda (siffror i fet stil indikerar hur många företag som uppfyller ett av kriterierna för revisionsplikt)

	0–3	4–10	11–50	51–
Fysiska personer	434 288	2 258	166	<b>3</b>
Enkla bolag och partrederier	6 027	56	8	<b>0</b>
HB (inkl. KB)	74 569	1 644	323	<b>51</b>
Ekon. föreningar (inkl. bostadsrättsföreningar och hyreskooperativ)	5 641	503	215	<b>82</b>
Ideella föreningar, samfälligheter och reg. trossamfund	2 734	474	424	<b>127</b>
Stiftelser	784	159	139	<b>75</b>
Oskiftade dödsbon	1 017	3	0	<b>27</b>
Ömsesidiga förs.bolag	44	30	8	<b>27</b>
Sparbanker	5	16	33	<b>30</b>
Understödsföreningar	4	0	3	<b>0</b>
<b>Summa</b>				<b>452</b>

Källa: SCB:s företagsregister

#### 4.1.3 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag

Uppskattningsvis finns det 1 000 företag som agerar på finans- och försäkringsmarknaderna, varav 63 kreditinstitut, 480 värdepappersbolag, 110 banker, 130 försäkringsföretag, 140 ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar samt några få hypoteksinstitut och institut för elektroniska pengar. Av tabell 8 framgår antalet företag inom respektive kategori samt även antalet publika aktiebolag.

Privata aktiebolag får inte sprida sina aktier eller andra värdepapper som bolaget gett ut. Det är således endast publika aktiebolag som får emittera värdepapper till allmänheten. Antalet publika aktiebolag uppgick i december 2007 till 1 589. Om ett aktiebolags aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES, ska bolaget ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

I Sverige finns i dag två reglerade marknader; OMX Nordiska Börs Stockholm och Nordic Growth Market. I december 2007 fanns det 282 noterade företag på OMX Nordiska Börs Stockholm, varav 25 utländska, och 54 på Nordic Growth Market. OMX Nordiska Börs Stockholm tillhandahåller också en ej reglerad marknadsplats för handel med värdepapper (Multilateral Trading Facility – MTF), First North. Där fanns vid samma tidpunkt 98 noterade företag, varav två utländska. Andra MTF är Nordic MTF och Aktietorget. Det finns även andra ej reglerade marknadsplatser där värdepapper handlas.

Tabell 4.8 Antal företag inom finans- och försäkringsmarknaderna

	Bolagsverket <sup>6</sup>	FI <sup>7</sup>
Aktiebolag		
Bankaktiebolag	31	31
Institut för elektroniska pengar	–	3
Kreditmarknadsbolag	–	62
Värdepappersbolag	–	480
Försäkringsaktiebolag	129	134
Publika	1 589	
Ekonomiska föreningar		
Medlemsbanker	2	2
Kreditmarknadsföreningar	–	1
Institut för elektroniska pengar	–	–
Sparbanker	71	67
Hypoteksinstitut	–	2
Ömsesidiga försäkringsföretag	137	–
Understödsföreningar	–	137

#### 4.1.4 Särskilt om aktiebolag

De flesta aktiebolag är mycket små. Antalet registrerade aktiebolag hos Bolagsverket den 31 december 2006 uppgick till 318 341 och den 30 september 2007 till 328 616. Under år 2006 var 259 997 aktiebolag aktiva och 245 716 redovisade särskilt mervärdesskatt. Endast en tredjedel av samtliga aktiebolag (94 736 – 32 procent) har en omsättning över 3 000 000 kronor och en femtedel av dem har fler än tre anställda (68 449 – 21 procent). Det är endast en bråkdel, uppskattningsvis 10 000 (3 procent av samtliga), som behöver använda auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen. I tabell 9–13 finns närmare uppgifter om aktiebolagens omsättning, antal anställda och balansomslutning.

<sup>6</sup> Företag som den 31 december 2006 var registrerade i Bolagsverkets register. Uppgiften om publika aktiebolag avser dock antalet den 6 december 2007.

<sup>7</sup> Företag som enligt uppgift på Finansinspektionens (FI) webbplats står under myndighetens tillsyn eller är registrerade där.

**Tabell 4.9** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss omsättning (mkr=miljoner kronor) och antal anställda (ne=genomsnittligt antal anställda)

	>3mkr >3ne	>10 >10	>50 >50	>73,7 >50	>83 >50
Antal aktiebolag	64 484	24 029	<b>4 486</b>	4 006	3 851
% av momsbolag (245 595)	26	10	<b>1,8</b>	1,6	1,6
% av aktiva (259 997)	25	9	<b>1,7</b>	1,5	1,5
% av samtliga (318 341)	20	8	<b>1,4</b>	1,3	1,2

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.10** Antal företag som överstiger viss omsättning och balansomslutning

	>3mkr >1,5 mkr	>10 >5	>50 >25	>73,7 >36,8	>83 >41,3
Antal företag	i.u.	i.u.	<b>11 057</b>	8 128	7 436

Källa: www.largestcompanies.com<sup>8</sup>

**Tabell 4.11** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss omsättning

	Vilande etc	0– 3 000 000	3 000 001– 10 000 000	10 000 001– 50 000 000	50 000 001– 73 700 000	73 700 001– 83 000 000	83 000 001 –	50 000 001 –
Aktiebolag	72 746	150 980	50 807	32 240	3 497	801	7 391	<b>11 689</b>
% av momsbolag			21	12	1,4	0,3	3,0	<b>4,8</b>
% av aktiva		64	20	12	1,4	0,3	2,8	<b>4,5</b>
% av registrerade	18	52	16	10	1,1	0,2	2,3	<b>3,6</b>

Källa: SCB:s företagsregister

<sup>8</sup> Statistiken på webbplatsen är baserad på uppgifter från Upplysningscentralen och årsredovisningar från företag med över 20 miljoner kronor i omsättning. I uppgifterna ingår även ett mindre antal andra företag än aktiebolag samt några koncerner. Siffrorna indikerar att många företag som uppfyller kriterier på omsättning, även uppfyller kraven på balansomslutning.

**Tabell 4.12** Antal och andel momsbolag som överstiger visst antal anställda

	0-3	4-10	11-50	51-
Aktiebolag	172 107	45 709	22 740	5 160
% av momsbolag	70	19	9	2,1
% av aktiva bolag	66	18	9	2,0
% av samtliga bolag	54	14	7	1,6

Källa: SCB:s företagsregister

**Tabell 4.13** Antal och andel aktiebolag som överstiger viss balansomslutning (mkr)

	0-0,999	1-4,499	4,5-24,499	25-36,799	36,8-43,999	44-	25-
Aktiebolag	171 272	87 450	48 679	4 691	1 679	12 535	18 905
% av moms- bolag		36	20	1,9	0,7	5,1	7,7
% av aktiva bolag		34	19	1,8	0,6	4,8	7,3
% av alla bolag (326 306)	52	27	15	1,4	0,5	3,8	5,8

Källa: Skatteverket

#### 4.1.5 Företagens kostnader för revision

Enligt 2006 års revisorsdirektiv får arvoden för lagstadgad revision inte påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten eller baseras på någon form av villkorlighet. Kommissionen har också i sin oberoenderekommendation<sup>9</sup> slagit fast att en revisor måste kunna visa att arvodet för utfört arbete är skäligt och inte äventyrar revisorns självständighet. I förarbetena till revisorslagen anges att resultatrelaterade arvoden kan utgöra ett egenintressehot enligt 21 § revisorslagen och äventyra revisorns opartiskhet och självständighet. Av FAR SRS yrkesetiska regler följer att provisionsliknande arvoden inte får förekomma vid revisionsuppdrag och inte heller vid bestyrkandeuppdrag.

Det sagda innebär att revisionsarvodet i princip är styrt av vilken tid som revisorn har nedlagt och inte av t.ex. företagets vinst eller omsättning. En revisor i ett litet aktiebolag kan alltså inte betinga sig ett större vederlag när företaget går med vinst och ett mindre arvode när det går med förlust.

<sup>9</sup> Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002, *Revisorer oberoende i EU: Grundläggande principer* (2002/590/EG).

Frågan om arvodenas storlek för utfört revisionsarbete har ställts i ett stort antal enkätundersökningar vid universitet och högskola. I tabell 14–15 framgår resultaten från en studie av Tobias Svanström (Umeå universitet)<sup>10</sup> samt en studie av Samuel Bjälkemo, Tobias Brodin och Daniel Larsson (Handelshögskolan vid Göteborgs universitet)<sup>11</sup>.

Av undersökningarna framgår att kostnaderna för revision stiger i takt med aktiebolagens storlek. Uppskattningsvis uppgår genomsnittligt revisionsarvode för aktiva företag med omsättning mellan 0–3 000 000 kronor och högst 3 anställda till 15 000 kronor. För företag med omsättning mellan 3 000 000–10 000 000 kronor och högst 10 anställda kan arvodet uppskattas till 30 000 kronor. Arvodet för företag med en omsättning mellan 10 000 000–50 000 000 kronor och högst 50 anställda kan uppskattas till 50 000 kronor. Antalet bolag med högre omsättning än 50 000 000 kronor är få och kostnaden för dessa bolag torde variera kraftigt. För vilande bolag finns inte några säkra uppgifter, men genomsnittskostnaden kan uppskattas till 5 000 kr.

**Tabell 4.14 Årsarvode (kr) efter antal anställda, genomsnittligt och median**

	0–5	5,5–9	10–49	50–
Genomsnittsarvode	18 244	59 044	73 071	110 832
Medianarvode	12 000	16 600	40 200	44 000

*Källa:* Tobias Svanström, Umeå universitet, 2006

**Tabell 4.15 Årsarvode, andel (%) inom olika kostnadsintervaller (kr)**

	oms. <3mkr anst. 0–5	oms. 3–24mkr anst. 6–9	oms. 24–50 mkr anst. 10–50
0–10 000	26	2	5
10 001–20 000	48	19	3
20 001–30 000	21	31	15
30 001–40 000	2	22	15
40 001–50 000	2	13	15
50 001–	–	13	47

*Källa:* Bjälkemo m.fl., Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, 2005

Företagen har andra kostnader för revision än själva arvodet till revisorn, t.ex. kostnader för att ta fram underlag till revisorer, kopiering och möten. Det är oklart hur stora dessa kostnader är.

<sup>10</sup> Utförd 2006 med 429 respondenter.

<sup>11</sup> Utförd 2005 med 284 respondenter. Frågan som ställdes var ”Hur stor är Er årskostnad för revision?”.

Nutek och revisionsbolaget Öhrlings PricewaterhouseCoopers har på uppdrag av Nutek i februari 2008 presenterat en studie av 33 aktiebolag och kommit fram till bl.a. att den interna kostnaden uppgår till 1 814 kronor för företag med mindre än nio anställda, 7 894 kronor för företag med 10–50 anställda och 10 481 kronor för företag med fler än 50 anställda.<sup>12</sup>

#### 4.1.6 Frivillig revision

Före 1988 fanns det inte någon lagstadgad skyldighet för mindre aktiebolag att ha kvalificerad revisor. I en studie av 465 bolag år 1978 hade 47 procent av de mindre aktiebolagen (aktiekapital under 50 miljoner kronor, färre än tio anställda eller omsättning under 5 miljoner kronor) en kvalificerad revisor.<sup>13</sup>

Frågan om företagets vilja att ha kvar revisor om revisionsplikten slopas har ställts i ett stort antal enkätundersökningar vid universitet och högskolor.

I Tobias Svanströms studie svarade 60 procent av företagen med omsättning upp till 5 miljoner kronor ja på frågan ”Skulle Ni välja revision av Ert företag, även utan lagstadgad skyldighet?”. Av företag med en omsättning mellan 5–50 miljoner kronor var motsvarande andel 73–81 procent.

I studien av Samuel Bjälkemo m.fl. ställdes frågan ”Om den lagstadgade revisionsplikten skulle avskaffas skulle ni ändå föredra att Ert bolag revideras på samma sätt som tidigare?”. Resultaten låg nära de i Tobias Svanströms studie. Av de allra minsta företagen (omsättning lägre än 3 miljoner kronor och 0–5 anställda) svarade 60 procent ja. I övriga mindre företag (upp till 50 miljoner kronor i omsättning och 50 anställda) svarade 80 procent ja.

---

<sup>12</sup> Nutek, *Mätning av administrativa kostnader* (R 2008:2). I studien undersöktes också revisionsarvodena. Genomsnittskostnaden uppgick enligt samma segment till 13 154 kronor, 97 665 kronor respektive 1 972 425 kronor. Detta baserades på de revisionsarvoden som angavs i de 33 intervjuade bolagens årsredovisningar samt Öhrlings PricewaterhouseCoopers klientstock.

<sup>13</sup> Prop. 1981/82:171.

## 4.2 Revisorer och redovisningskonsulter

Den svenska revisorskåren består av godkända revisorer och auktoriserade revisorer.

För att bli *godkänd revisor* måste sökanden ha avlagt revisorsexamen. Revisorsexamen får avläggas om sökanden har en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat. Sökanden ska dessutom ha genomgått en praktisk utbildning under minst tre år som särskilt omfattar revision av årsbokslut och liknande koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar. Praktiken ska ha fullgjorts under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor.

För att bli *auktoriserad revisor* krävs att sökanden har avlagt högre revisorsexamen. Förutsättningarna för detta är att sökanden har avlagt en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen samt genomgått ytterligare utbildning om minst 90 högskolepoäng (60 poäng enligt gamla systemet), eller avlagt magisterexamen med ekonomisk inriktning, eller med godkänt resultat genomgått annan motsvarande utbildning. Därutöver ska sökanden ha genomgått en praktisk utbildning under minst fem år som särskilt omfattar revision av årsbokslut och liknande koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar. Praktiken ska även innefatta medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera. Praktiken ska ha fullgjorts under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor.

Det är Revisorsnämnden som prövar frågor om godkännande och auktorisation av revisorer.

Revisorskåren har nästan fördubblats sedan början av 1980-talet. År 1981 bestod kåren av 2 010 revisorer, varav 880 var auktoriserade och 1 130 godkända. Under 1980-talet och första hälften av 1990-talet ökade antalet revisorer kraftigt. En anledning till detta kan ha varit det krav på kvalificerad revision för samtliga aktiebolag som infördes under 1980-talet.

Antalet kvalificerade revisorer var som högst den 1 juli 1997 då det fanns 4 539. Av dessa var 2 350 auktoriserade och 2 189 godkända. Sedan dess har antalet revisorer minskat något. Den 1 januari 2008 fanns det 4 108 revisorer i Sverige. Av dessa var 2 321 auktoriserade och 1 787 godkända.

**Tabell 4.16 Antal kvalificerade revisorer 1981–2008**

År	Godkända <sup>14</sup>	Auktoriserade	Summa
1981	880	1 130	2 010
1983	1 060	1 270	2 330
1989	1 720	1 720	3 440
1994	2 208	2 148	4 356
1999	2 306	2 029	4 335
2000	2 293	1 930	4 223
2001	2 294	1 818	4 112
2002	2 317	1 730	4 047
2003	2 447	1 699	4 146
2004	2 471	1 774	4 245
2005	2 442	1 778	4 220
2006	2 400	1 782	4 182
2007	2 367	1 768	4 135
2008	2 321	1 787	4 108

*Källa:* Revisorsnämnden

**Tabell 4.17 Antalet godkända revisorer utan revisorsexamen (Godk. –), med revisorsexamen (Godk. +) samt auktoriserade revisorer (Aukt.) den 15 februari 2008 efter ålder**

Födelseår	Godk. –	Godk. +	Aukt.	Summa
1920–24	1	0	1	2
1925–29	1	0	2	3
1930–34	14	0	4	18
1935–39	40	0	20	60
1940–44	140	1	125	266
1945–49	287	0	334	621
1950–54	244	9	395	648
1955–59	162	15	383	560
1960–64	159	31	396	586
1965–69	105	67	320	492

<sup>14</sup> Gruppen godkända revisorer omfattar både godkända revisorer som har och som inte har avlagt revisorsexamen.

1970–74	20	263	280	563
1975–79	0	204	53	257
1980–84	0	4	0	4
Summa	1173	594	2313	4080

*Källa:* Revisorsnämnden

Den 1 januari 2008 fanns det 106 registrerade revisionsbolag. Registrering av ett revisionsbolag medför att själva bolaget, till skillnad från ett icke registrerat revisionsföretag, kan väljas till revisor. För varje revisionsuppdrag ska en i bolaget verksam godkänd eller auktoriserad revisor utses som huvudansvarig revisor. I de fall där det skulle ha krävts en auktoriserad revisor eller en examinerad godkänd revisor, om en fysisk person hade utsetts, måste den huvudansvarige revisorn vara auktoriserad eller examinerad godkänd revisor.

Ett registrerat revisionsbolag kan vara ett handelsbolag eller ett aktiebolag. För att kunna registrera ett handelsbolag eller ett aktiebolag måste vissa särskilda villkor vara uppfyllda.

Det finns i Sverige ett fåtal stora revisionsbyråer som dominerar marknaden. Dessa byråer ingår i stora internationella organisationer och har i Sverige organiserat sig med lokalkontor runt om i landet.

Marknadsdominansen beror på att revision i stordrift ger bättre lönsamhet. Det finns flera skäl till detta. För det första fordras ett stort kundunderlag för att kunna ha kvalificerad skatte- och dataexpertis. Det är också lättare för större byråer att rekrytera de duktigaste nyutexaminerade ekonomerna. Vidare har under senare tid bruket med offertgivning ökat i omfattning, vilket lett till att revisorsbytena ökat. Det är tidskrävande och dyrt för byråerna att räkna på offerterna. Större byråer klarar detta lättare. Till detta kommer att stora kunder kräver att revisionsbyråerna har stora resurser som möjliggör snabba insatser runt om i landet och utomlands. De svenska storbolagens internationalisering har dessutom tvingat fram en motsvarande internationalisering på revisionssidan. Ett väl fungerande samarbete med någon av de internationella revisionskedjorna har blivit nödvändigt för den revisionsbyrå som vill ha de internationella bolagen som revisionsklienter.

Till skillnad från revisorer är redovisningskonsulter inte någon lagreglerad yrkesgrupp. Det finns således inga bestämmelser i lag

eller annan författning om att vissa redovisnings- och bokföringsuppgifter måste utföras av en person med särskild behörighet.

Det finns drygt 4 000 auktoriserade redovisningskonsulter i Sverige. Det finns inte någon statlig myndighet som beviljar auktorisation.

**Tabell 4.18 Medelantalet anställda och omsättning (miljoner kronor) i de största revisionsbyråerna under räkenskapsåret 2006/2007**

Namn	Antal anst.	Oms.
Öhrlings Pricewaterhouse Coopers	2 862	3 756
Ernst & Young	1 834	2 448
KPMG	1 436	1 900
Deloitte	907	1 267
Grant Thornton	648	693
BDO	430	435
SET	160	272

*Källa: Revisionsbyråernas årsredovisningar 2006/2007*

FAR SRS bildades den 1 september 2006 genom att Sveriges två revisorsföreningar FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS gick samman.

Den 30 september 2007 beslutade FAR SRS att bredda branschorganisationen och öppna för redovisningskonsulter att bli medlemmar. FAR SRS introducerade samtidigt en auktorisation för redovisningskonsulter. Efter utbildning erhålls titeln auktoriserad redovisningskonsult FAR SRS.

Antalet medlemmar i FAR SRS uppgår till ca 4 100, varav 2 169 är auktoriserade revisorer, 1 490 godkända revisorer och 111 auktoriserade redovisningskonsulter FAR SRS.<sup>15</sup> Cirka 60 procent av alla medlemmar finns i lokalföreningar i storstadsområdena – Storstockholm (32,5 procent), Syd (14,5 procent) och Västra Sverige (13,7 procent).

Majoriteten (63 procent) av FAR SRS medlemmar arbetar på någon av de sju stora byråerna i landet:

- Öhrlings PricewaterhouseCoopers 20,8 %
- Ernst & Young 14,1 %
- KPMG 12,3 %
- Grant Thornton 5,6 %

<sup>15</sup> Uppgifterna om antalet revisorer är per den 31 december 2007 och om redovisningskonsulter per den 20 februari 2008.

- Deloitte 4,5 %
- BDO<sup>16</sup> 3,4 %
- SET 2,4 %

FAR SRS verkar både nationellt och internationellt och utvecklar revisions- och redovisningsbranschen genom rekommendationer, utbildning, remissverksamhet och genom deltagande i det internationella samarbetet bland annat inom IFAC (International Federation of Accountants), FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), samt EFAA (The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs). I Norden deltar FAR SRS i NRF:s (Nordiska Revisorsförbundet) arbete.

FAR SRS arbete sker i bl.a. kansliet, styrelsen, sektioner, kommittéer, referensgrupper och tillfälliga arbetsgrupper. En särskild disciplinnämnd bevakar att ledamöterna följer god revisorssed. Disciplinnämnden får besluta om uteslutning ur organisationen, varning och erinran. Beslut om uteslutning får överklagas till styrelsen av den ledamot som beslutet avser.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF bildades 1936 och är den ledande branschorganisationen för redovisnings- och ekonomikonsulter i Sverige. SRF har i dag ca 4 300 medlemmar verksamma över hela landet. Den som har viss utbildning och uppfyller andra inträdeskrav blir i och med medlemskapet auktoriserad redovisningskonsult.

Om en medlem bryter mot förbundets stadgar eller normer eller i övrigt brister i sin yrkesutövning eller skadar förbundet eller dess enskilda medlemmar kan förbundets disciplinnämnd tilldela honom eller henne en erinran eller en varning. Om omständigheterna är försvårande eller om medlemmen straffas för brott som har samband med yrkesutövningen, kan disciplinnämnden utesluta honom eller henne ur förbundet.

Förbundets ändamål är att arbeta för en sund branschutveckling. SRF bevakar vad som händer inom redovisnings- och ekonomiområdet och påverkar lagstiftningen genom samarbete med myndigheter och organisationer. SRF har också en omfattande utbildningsverksamhet för sina medlemmar.

---

<sup>16</sup> BDO är en "federation", med ett antal självständiga revisionsbyråer som tillsammans äger ett paraplybolag med ansvar för gemensam verksamhet som PR, utbildning, teknikutveckling och internationella kontakter.

## 5 Skattekontroll och ekonomisk brottslighet

### 5.1 Skattekontroll

#### 5.1.1 Företagens skatter

Det allmännas totala intäkter uppgick år 2005 till 1 514 miljarder kronor. Av intäkterna utgjorde skatter inklusive socialförsäkringsavgifter 1 360 miljarder kronor. År 2004, som är det senaste året med uppgift om samtliga fastställda skatter, uppgick skatteintäkterna till 1 296 miljarder kronor.

Företagsbeskattningen (bolagsskatten) beräknas på företagens bokföringsmässiga resultat efter justeringar på visst i skatteförfattningarna föreskrivet sätt.<sup>1</sup> Den totala bolagsskatten år 2004 uppgick till 71 miljarder kronor, motsvarande 5,5 procent av skatteintäkterna. Av detta belopp svarade banker och försäkringsbolag för 19 procent (13,8 miljarder kronor) och övriga aktiebolag för 76 procent (54,4 miljarder kronor). Aktiebolagen samt banker och försäkringsbolag svarade alltså för 95 procent av den totala bolagsskatten. Av det sammanlagda beloppet, 68,2 miljarder kronor, svarade aktiebolag med ett resultat (taxerat överskott) på över 50 miljarder kronor för 63 procent.

Företagen svarar för hanteringen av mervärdesskatt (238 miljarder kronor år 2004) och vissa punktskatter (697 miljarder kronor år 2004) samt ser till att överskjutande belopp inbetalas till staten. Vidare svarar företagen för inbetalning av arbetsgivaravgifter (321 miljarder kronor år 2004), löntagarnas källskatter (466 miljarder kronor år 2004) och särskild löneskatt på pensionskostnader (21 miljarder kronor år 2004).

---

<sup>1</sup> Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (Ju 2004:19) ser dock över denna fråga och beräknas presentera ett betänkande senast den 30 juni 2008.

### 5.1.2 Skatteverkets granskning

Skatteverket ansvarar för handläggningen av bl.a. företagens skatter. Verket är organiserat med sju skatteregioner, ett storföretagsskattekontor och ett huvudkontor i Solna. Antalet årsarbetskrafter inom Skatteverket uppgick år 2006 till 9 577.

Omkring 2/3 av den samlade arbetstiden läggs ned på operativ verksamhet som omfattar bl.a. hantering av deklARATIONER och kontroll. År 2006 uppgick antalet årsarbetskrafter för grundhantering till 1 474, för skrivbordskontroll till 1 867 och för revision till 992.

Sedan 1998 finns det i skatteregionerna särskilda skattebrottsenheter, som arbetar med skattebrottsutredningar under åklagares ledning. Från och med år 2007 kan utredarna vid skattebrottsenheterna medverka vid husrannsakan och efter åklagarbeslut ta handlingar i beslag. De kan också få direktåtkomst till uppgifter i skattedatabasen. År 2006 uppgick antalet årsarbetskrafter vid skattebrottsenheterna till 167 och antalet ärenden till 2 118.

Grundläggande bestämmelser om skattekontroll såvitt avser bl.a. inkomstskatt finns i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter samt 3 kap. taxeringslagen (1990:324). I 14 kap. skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om skattekontroll såvitt avser mervärdesskatt, arbetsgivaravgift, avdragen källskatt, F-skatt och punktskatt.

Företagen är skyldiga att lämna självdeklARATIONER, kontrolluppgifter och skattedeklARATIONER enligt fastställda formulär. När det gäller företag som upprättar årsbokslut finns standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) som utgör en del av deklARATIONEN. Dessa utdrag kan lämnas till Skatteverket elektroniskt genom filöverföring eller på papper. För det fall uppgifterna lämnas på papper, finns en särskild inskanningscentral som ser till att uppgifterna lagras elektroniskt i Skatteverkets databas.

Resultatposterna i räkenskapsschemat är indelade efter intäkt- och kostnadsslag på samma sätt som i företagets bokföring. Räkenskapsschemat bygger i princip på BAS-kontoplanen. BAS-intressenternas Förening har arbetat fram ett kopplingschema som visar SRU-kodernas kontoinnehåll vid taxeringen.

Genom den elektroniska lagringen av olika poster ur företagets redovisning har Skatteverket möjlighet att göra avancerade bearbetningar och analyser av företagets redovisning i syfte att kartlägga skatteundandraganden.

För att tvinga de skattskyldiga att fullgöra sin skyldighet att lämna deklaration eller kontrolluppgift, får Skatteverket förelägga dem vite. Skatteverket har en utredningsskyldighet i varje ärende och kan förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgifter eller visa upp handlingar. Föreläggande kan dock endast utfärdas för kontroll av att uppgifter i självdeklarationen är riktiga eller annars för taxeringen. Ett föreläggande kan kombineras med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vidare kan Skatteverket efter överenskommelse göra besök hos den skattskyldige (taxeringsbesök) och besluta om taxeringsrevision.

Skattekontrollen brukar delas in i grundkontroll och utökad kontroll. Grundkontrollen syftar till att säkerställa att lämnade deklarationer fyllts i och om uppgifter saknas så efterfrågas dem.

Den utvidgade kontrollen sker i form av skrivbordsgranskning och taxerings- eller skatterevision. Revision får beslutas för att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt eller fullständigt. Revision får också beslutas för att kontrollera att det finns förutsättningar för den skattskyldige att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, t.ex. att den skattskyldige har sin bokföring i ordning. Revision får också beslutas för att inhämta uppgifter av betydelse för kontrollen hos någon annan än den reviderade. Ett beslut om revision ska bl.a. innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och denna är även i övrigt förenad med vissa rättssäkerhetsgarantier.

Antalet revisioner uppgick år 1979 till cirka 12 000. Mot slutet av 1980-talet ökade antalet till nästan 19 000, vilket berodde på att revisionerna fick begränsad omfattning. Sedan inriktningen ändrats mot mer integrerade revisioner av flera skatteslag och större revisionsobjekt minskade antalet i början på 1990-talet. Skatteverket tilldelades ökade resurser åren 1992–1994 för att öka kontrollen, men antalet revisioner minskade ytterligare de följande åren. Under 2000-talet har antalet revisioner uppgått till omkring 7 000 per år, varav de allra flesta gällt små och medelstora företag.

Revision och annan kontroll bygger på att den skattskyldige vill samarbeta. Om så inte sker finns särskilda regler om tvångsåtgärder och betalningssäkring. Exempelvis kan taxeringsrevision genomföras i ett företags lokaler utan dess medgivande och utan förvarning. Skatteverket får eftersöka och omhändertaga handlingar samt förseglade lokal eller annat utrymme där handlingar förvaras.

Under senare år har Skatteverket fått ytterligare kontrollbefogenheter. Tidigare har nämnts att Skatteverkets skattebrottsenheter numera får medverka vid husrannsakan och efter åklagarbeslut kan ta handlingar i beslag. För att minska inslaget av svart arbetskraft inom restaurang- och frisörbranschen ska, enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll, företagen fr.o.m. den 1 januari 2007 föra personalliggare. Skatteverket får göra oanmälda besök för att kontrollera dessa liggare. Vid eventuella brister får Skatteverket ta ut en kontrollavgift på 10 000 kronor.

Vidare ska, enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., alla företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning fr.o.m. den 1 januari 2010 ha certifierade kassaregister. Skatteverket blir tillsynsmyndighet och kan göra oanmälda besök och ta ut kontrollavgift på samma sätt som vid kontroll av personalliggare.

Skatteverket arbetar med riskhantering som metod. Detta innebär bl.a. att kontrollverksamheten ska styras mot områden där risken för skatteundandraganden är som störst. Sedan mitten av 1990-talet har Skatteverket arbetat med maskinella urval genom olika slags databearbetningar. De personer eller företag som ska vara föremål för kontroll eller annan åtgärd har valts ut ur en databas genom en regelstyrd urvalsprocess, vilket innebär att de motsvarat vissa förutbestämda villkor eller regler.

Till en början gjorde varje kontor egna urval. Så småningom bildades regionala grupper med uppdrag att utveckla urvalsfrågorna. Arbetet i de regionala urvalsgrupperna strukturerades och styrdes på ett tydligare sätt men basen för urvalet bestod fortfarande av kunskap från erfarna handläggare.

I februari 2005 beslutade Skatteverket om gemensamma urval i syfte att utjämna omotiverade skillnader i kontrollnivå inom och mellan regioner och därmed få en gemensam basnivå för kontroll i landet. Särskilda arbetsgrupper med regionrepresentanter tillsattes för respektive urvalssystem. De fick i uppdrag att ta fram förslag till gemensamma urval för såväl grundkontroll som utökad kontroll. Grundkontrollen gjordes helt gemensam från år 2006 medan andelen gemensamt urval för den utökade kontrollen har ökat successivt för att år 2008 vara helt gemensam.

Parallellt med de senaste årens arbete med gemensamma urval har Skatteverket arbetat med att utveckla och beskriva metoder för riskanalys och behov av IT-stöd. En arbetsgrupp, riskvärderingsgruppen, lämnade under år 2005 en slutrapport (SKV 2005:8) med flera förslag för att förstärka Skatteverkets riskvärdering. Risk-

värderingsgruppen föreslog bl.a. att träffsäkerheten skulle förbättras genom användning av s.k. datamining. Datamining är ett statistikverktyg med vars hjälp det är möjligt att göra avancerade analyser. Med datamining kan man finna samband eller mönster i stora mängder av data. Riskvärderingsgruppen förde vidare fram förslag om att ett centraliserat informationslager skulle användas för riskanalys och att riskvärdering på skattebetalarnivå används för att vid urvalet generera mer träffsäkra urvalsfrågor.

Uppgifter från SRU används som grund för urval inom verkets kontrollverksamhet avseende bl.a. inkomsttaxering, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.

### 5.1.3 Skattefel

Skatteverket har under hösten 2007 presenterat en s.k. skattefelskarta<sup>2</sup> som visar hur stort skattebortfallet beräknas vara inom olika sektorer.

Enligt Skattefelskartan borde den totala skattesumman år 2005 teoretiskt beräknad vara ca 1 450 miljarder kronor. De fastställda skatterna beräknades samma år till ca 1 300 miljarder kronor (år 2004 uppgick enligt Skattestatistisk årsbok de fastställda skatterna till 1 360 miljarder kronor). Mellanskillnaden, det s.k. skattefelet, beräknas till ca 133 miljarder kronor per år, vilket motsvarar ca 5 procent av BNP eller ca 10 procent av den fastställda skatten (2005 års nivå).

Med skattefel avses skillnaden mellan på ena sidan den skatt som skulle ha blivit fastställd, om alla skattebetalare redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt, och på den andra sidan den skatt som i praktiken fastställs. I skattefelet inkluderas allt från uppsåtligt skattebedrägeri till rena misstag. Skatteverket klargör att beräkningarna är osäkra i samtliga delar och skattefelskartan bör därför användas med försiktighet.

Skattefelskartan innehåller en jämförelse mellan fem grupper av skattebetalare. Jämförelsen ger en uppfattning om var de största troliga skattefelen finns. De grupper som jämförs är:

- privatpersoner (fysiska personer exklusive deras näringsverksamhet),
- mikroföretag (företag med lönesumma under 1 miljon kronor),

---

<sup>2</sup> SKV 234 utgåva 1.

- små och medelstora företag (företag med lönesumma 1–50 miljoner kronor),
- stora företag (samtliga företag i koncerner där något företag har en lönesumma som överstiger 50 miljoner kronor),
- offentlig sektor, föreningar m.fl.

Det totala skattefelet har delats upp i tre kategorier, nämligen internationellt, svartarbete och annat nationellt.

*Mikroföretagen* anses svara för drygt en tredjedel av det totala skattefelet. Stora företag respektive små och medelstora företag har de närmast största andelarna skattefel av den fastställda skatten per grupp. De största skattefelen finns i skattelagen moms, sociala avgifter och inkomstskatt på näringsverksamhet.

För mikroföretag rör det sig enligt Skatteverket till största delen om dolda arbetsinkomster. Andra exempel på fel är svarta utbetalningar av löner och för höga avdrag för ingående moms.

Den största delen av felet hos *små och medelstora företag* ligger på det internationella området. Det handlar om skatteplanering i form av bl.a. transaktioner med skatteparadis, incitamentsprogram och momsfel vid export/import och EG-handel. De beräkningar som gjorts om detta är mycket osäkra och försiktigt beräknade. I de små och medelstora företagen förekommer, liksom i mikroföretagen, svart försäljning av varor och tjänster samt utbetalning av svarta löner.

Skattefelet med anknytning till svartarbete har beräknats bl.a. på basis av en kartläggning av svartarbete som Skatteverket genomförde år 2006 (Rapport 2006:4). Det bör uppmärksammas att i den rapporten hänförs till egenföretagare även anställda som utför arbete vid sidan av sitt ordinarie arbete.<sup>3</sup>

I rapporten presenteras en kalkyl som bygger på drygt 20 000 skatterevisorer företagna under åren 1995–2003. Kalkylen indikerar att de dolda arbetsinkomsterna förekommer framför allt i företag med lönesumma under 1 miljon kronor. Egenföretagare och bolag med en lönesumma under 1 miljon kronor svarar för 9 procent av de vitt redovisade arbetsinkomsterna och för hela 85 procent av de beräknade dolda arbetsinkomsterna.

---

<sup>3</sup> På s. 19 sägs: "För våra bedömningar spelar det ingen större roll om den arbetsinkomst som inte inkomstdeklarerats är hänförlig till inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Vårt synsätt är att om en person, som har en normal anställning, vid sidan om den anställningen utför arbeten åt personer som han själv fått kontakt och slutit avtal med är det inte fråga om svart lön från den vanliga arbetsgivaren utan det är fråga om ett egenföretagande, vanligen registrerat."

Aktiebolag med lönesumma 1–5 miljoner kronor svarar för 10 procent av de vitt redovisade arbetsinkomsterna och för 11 procent av de beräknade dolda inkomsterna.<sup>4</sup>

Separata skattningar av underrapporteringen har gjorts för företag som bedriver verksamheten som enskild firma respektive i bolagsform. Resultaten antyder att enskilda näringsidkare har större underrapportering än företag som driver verksamhet i bolagsform.<sup>5</sup>

Enligt Skatteverket<sup>6</sup> kan inte alla inkomster som undandragits från beskattning framtvingas genom en utökad granskning. Om det var möjligt att beskatta alla undanhållna inkomster, skulle varorna och tjänsterna nämligen i stor utsträckning inte produceras. Det leder till slutsatsen att om Skatteverket gavs obegränsade resurser att finna alla fel i skattedeklarationerna, så skulle antalet medvetna skatteundandraganden bli försumbart, men en så omfattande granskning skulle inte vara en kostnadseffektiv användning av samhällets resurser. Ett visst mått av ”skattefel” måste därför enligt Skatteverket accepteras. Skatteverkets mål är att halvera skattefelet genom att rikta kontrollen mot det mest samhällsskadliga fusket utan att för den skull lämna några kontrollfria zoner.

I samband med presentationen av skattefelskartan uppgav Skatteverkets generaldirektör att den visar inom vilka områden skattesystemet måste förbättras för att skattefelet ska kunna minska. Bland annat måste de minsta företagen få enklare skatte regler och bättre service från Skatteverket. Han angav vidare att det svenska skattefelet internationellt sett är litet.<sup>7</sup>

Den rapport om svartarbete som ligger till grund för skattefelskartan har utsatts för kritik.<sup>8</sup> Det har påpekats bl.a. att osäkerheten i beräkningarna är mycket stor, att hänsyn inte har tagits till den slutgiltiga höjningen av skatten och att urvalet för beräkningarna inte är slumpmässigt. Detta har medfört att skattefelet över-skattats.

---

<sup>4</sup> Skatteverkets rapport 2006:4 s. 46 f.

<sup>5</sup> a a s. 53.

<sup>6</sup> *Skatter i Sverige, skattestatistisk årsbok 2007* s. 241.

<sup>7</sup> Skatteverkets pressmeddelande den 16 oktober 2007 ”Skattefelet i Sverige uppgår till 130 miljarder kronor”.

<sup>8</sup> Se t.ex. *Svensk skattetidning 2006* s. 271 ff.

#### 5.1.4 Revisionens betydelse för skattekontrollen

Inledningsvis kan det vara värt att notera att revisorer inte får befatta sig med företagets grund- och huvudbokföring och de får inte heller upprätta årsbokslut och andra finansiella rapporter eller hjälpa till med detta.

Det bör här också klargöras att företagen upprättar och lämnar in sina löpande skattedeclarationer för mervärdesskatt, uppörd av källskatt och arbetsgivaravgifter utan medverkan av revisor. Dessa skattedeclarationer är alltså som regel inte granskade av revisor. Bolag med kalenderår som räkenskapsår ska lämna in den årliga självdeklarationen för bolagsskatt till Skatteverket inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Ett aktiebolag har dock sex månader på sig att fastställa årsredovisningen och ytterligare en månad för att offentliggöra den genom ingivande till Bolagsverket. Detta innebär att den redovisning som ligger till grund för självdeklarationen normalt inte är granskad av revisor när deklARATIONEN ska ges in. I samband med att självdeklarationen ges in till Skatteverket brukar den skattskyldige begära anstånd för komplettering om den årsredovisning som fastställs inte överensstämmer med den inlämnade självdeklarationen.

Arbetet med bokföring samt upprättande av årsbokslut och skattedeclarationer görs ofta av anställda inom företaget eller av redovisningskonsulter.

Bolagets revisor har således inte något direkt inflytande över företagets skattedeclarationer och självdeklarationer. Även om revisorn löpande ska granska företaget har han eller hon begränsade resurser att upptäcka om bolaget har redovisat alla inkomster i bokföringen eller om redovisade utgifter inte utgör faktiska kostnader för bolaget. Revisorn har betydligt större möjlighet att vid granskningen konstatera bl.a. om bokföringen är bristfällig eller saknas, utgifter redovisats fel eller om företaget underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid.

Att det skatterättsliga sambandet mellan reviderade årsredovisningar och bolagens självdeklarationer är svagt hänger delvis samman med att revisionen inte haft till främsta syfte att tillgodose statens intressen. Revisionens primära syfte har i stället varit att tillvarata ägarnas intresse, dvs. att tillgodose ägarnas behov av kontroll över bolagsledningens förvaltning av bolagets verksamhet. Med tiden har dock revisionen kommit att utföras även för att tillgodose andra intressenter, exempelvis bolagets borgenärer,

anställda samt staten. Framför allt är det statens intresse av att företagen betalar sina skatter som har medfört att revisorerna har fått nya uppgifter.

Under lång tid gällde att aktiebolag, ekonomiska föreningar och ömsesidiga försäkringsbolag till självdeklarationen skulle bifoga revisionsberättelsen. I samband med införandet av standardiserat räkenskapsutdrag (SRU) slopades detta krav och i stället gällde fr.o.m. taxeringsåret 1992 att revisionsberättelsen, med vissa undantag, skulle bifogas självdeklarationen om den innehöll någon anmärkning (oren revisionsberättelse). Då det uppmärksammades att det var ytterst ovanligt att företagen bifogade orena revisionsberättelser slopades detta krav år 2002 och samtidigt infördes en utökad skyldighet för revisorer att skicka in orena revisionsberättelser till Skatteverket (prop. 2001/02:25). Revisorer hade sedan år 1985 varit skyldiga att skicka in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller anmärkning om vissa brister av företagets hantering av skatter och avgifter. Anmälningsskyldigheten har nu följande utformning.

Enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen ska en revisor genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om revisionsberättelsen innehåller anmärkning att en styrelseledamot eller den verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet. Detsamma gäller om en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Vidare ska kopia av revisionsberättelsen sändas till Skatteverket om den innehåller uttalande om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, att obligatoriska upplysningar enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats, att styrelseledamot eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget eller att bolaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 9 kap. 34 § 1–3 aktiebolagslagen.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska i revisionsberättelsen anmärkas om revisorn har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att

1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen,
2. anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,

3. lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Syftet med gransknings- och rapporteringsskyldigheten enligt 9 kap. 34 § och 37 § är att se till att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt sätt och att de skattskyldiga inte skaffar sig obehöriga skattekrediter på det allmännas bekostnad genom att dröja med betalningen eller underlåta att betala skatter och avgifter.<sup>9</sup> Kravet på att sända in orena revisionsberättelser till Skatteverket motiveras också med att Skatteverket har ett berättigat intresse av att få kännedom om att en revisor har avlämnat en oren revisionsberättelse. I förarbetena sägs att de orena revisionsberättelserna fyller en funktion i den meningen att de riktar uppmärksamhet mot företag med bristfällig redovisning, men att det krävs en djupare granskning för att avgöra om revisionsanmärkningen har någon skattemässig betydelse. En oren berättelse kan i sig eller tillsammans med andra signaler utgöra skäl för Skatteverket att granska företaget närmare.<sup>10</sup>

Under år 2007 inkom, enligt uppgifter från Skatteverket, 12 921 anmälningar om ”företags interna förhållanden och revisorsavsägelser”, de allra flesta från revisorer och Bolagsverket.

Det finns inte någon samlad statistik om hur revisorerna fullgör sin anmälningsskyldighet och sänder in orena revisionsberättelser till Skatteverket. Med ledning av uppgifter från Skatteverkets region Södra kan dock följande sägas.

Nära 40 procent av de anmälningar som inkommer till Skatteverket torde avse revisorers förtida avgång. Dessa har normalt en naturlig förklaring och granskas inte vidare.

Antalet insända orena revisionsberättelser uppgår till omkring 8 000 per år. Av dessa innehåller en mycket stor andel uppgift om att årsredovisningen lämnats för sent eller att skatt inte har inbetalats i rätt tid. Omkring 75 procent av de orena revisionsberättelserna kan antas hänföra sig till aktiebolag med en omsättning på mindre än 3 miljoner kronor. Antalet orena revisionsberättelser som rör medelstora företag är få och de som rör stora företag är sällsynta.

---

<sup>9</sup> Prop. 1984/85:30 s. 10.

<sup>10</sup> Prop. 2001/02:25 s. 95 f.

Skatteverkets södra region har arbetat fram rutiner för att främja en enhetlig handläggning och ta tillvara den information som finns i orena revisionsberättelser samt meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag. Till regionen inkom år 2007 2 221 anmälningar, varav 1 447 avsåg orena revisionsberättelser och övriga revisorsavsägelser. Antalet anmälningar om misstanke om brott uppgår till endast 10–100 per år. Utöver att de orena revisionsberättelserna och meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag diarieförs antecknas de även i ett särskilt register där informationen i handlingarna klassificeras och en initial bedömning görs också av informationens värde. Beroende på omständigheterna görs en bedömning av om Skatteverket bör revidera bolaget, skicka ut en förfrågan eller skicka ärendet vidare till en borgenärsavdelning eller någon annan avdelning. Av den sammanställning som södra regionen har gjort för år 2006 framgår att de orena revisionsberättelserna innehöll följande anmärkningar (en revisionsberättelse kan innehålla mer än en anmärkning):

• Årsredovisningen har inte lämnats i rätt tid	508
• Bristfälliga räkenskaper m.m.	283
• Anmärkningar avseende det egna kapitalet	627
• Hög kassabehållning, förbjudet lån m.m.	190
• Värderings- eller periodiseringsfrågor	252
• Tillstyrker inte ansvarsfrihet m.m.	174
• Ej gjorda skatteavdrag m.m.	25
• Skatt m.m. ej betalats i rätt tid <sup>11</sup>	587
• Övrigt (t.ex. anm. på förvaltningsberättelsen)	68

Det kan vara lättare för Skatteverket att utreda frågor som revisorn redan granskat och anmärkt på. Skattemässiga ändringar som är föranledda av revisorsgranskning kan vidare innebära att företagen i högre grad accepterar ändringarna utan att föra saken vidare i skattedomstol.

Revisorer kan förutom de skattefel som uppmärksammas genom orena revisionsberättelser och anmälan till Skatteverket påverka skatteinkomsterna på annat sätt. Vid sin granskning kan de upptäcka och påtala felaktigheter utan att detta anmäls eller på annat sätt kommer till kännedom för externa parter, dvs. revisorer- nas arbete kan innebära att det blir mera rätt från början. Hur stor denna inverkan är finns inte möjlighet att närmare beräkna.

<sup>11</sup> Inget lagfäst krav på insändande av revisionsberättelsen till Skatteverket.

Vidare kan bolagets revisorer påverka beskattningen genom att under räkenskapsåret komma med synpunkter på skattemässiga dispositioner och upplägg som kan bidra till lägre skatt för bolaget. Inte heller denna inverkan är möjlig att närmare beräkna. Lagstadgad revision och revisorers anmälningsskyldighet kan – tillsammans med regler om ansvar för bokföringsbrott, skattebrott och vårdslös skatterådgivning samt om personligt betalningsansvar och skadeståndsansvar – indirekt främja att riktiga uppgifter lämnas i bokföringen och i skattedeclarationer och på så vis påverka beskattningsunderlaget.

## 5.2 Ekonomisk brottslighet

Bestämmelser om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott finns i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och lagen om penningtvätt, se ovan under avsnitt 3.1.2 och 3.2.5. Anmälningsskyldigheten avser i huvudsak ekonomisk brottslighet. Revisorer kan också ha en allmänt brottsförebyggande funktion. Mindre allvarlig ekonomisk brottslighet som beror på slarv och okunskap kan t.ex. förhindras genom att revisorn påtalar sådana brister för revisionsklienten som sedan åtgärdar dessa.

Det övergripande ansvaret för att bekämpa ekonomisk brottslighet ligger hos polis- och åklagarväsendet. Ekobrottsmyndigheten svarar för ekobrottsbekämpningen i de tre storstadslänen samt i Hallands, Blekinge och Gotlands län samt nationellt för brottslighet enligt lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument och brottslighet som gäller EU-bedrägerier.

I övrigt har Åklagarmyndigheten och landets polismyndigheter ansvaret för att handlägga mål som rör ekonomisk brottslighet. Ekobrottsmyndigheten handlägger dock mål som lämpligen bör handläggas vid Ekobrottsmyndigheten med hänsyn främst till att målet rör kvalificerad ekonomisk brottslighet som har nationell utbredning eller internationell anknytning eller är av principiell natur eller av stor omfattning.

Utöver ansvaret för ekobrottsbekämpning svarar Ekobrottsmyndigheten för samordning och andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. I myndighetens årsredovisning för år 2006 framhålls bl.a. kontakter med revisionsbyråer, bokföringskonsulter och FAR SRS.

Det antal brott som varje år anmäls till Ekobrottsmyndigheten är relativt stabilt. Det rör sig om ca 15 000 brottsmisstankar per år. De anmälda brottstyperna fördelar sig på följande sätt:<sup>12</sup>

• Bedrägerier	3 %
• Aktiebolagslagen	2 %
• Skattebrott	37 %
• Bokföringsbrott	45 %
• Marknadsmisbruksbrott och näringsförbud	3 %
• Borgenärsbrott	3 %
• Övrigt	7 %

Drygt 80 procent av de inkommande ärendena avser således bokförings- eller skattebrott. Skatteverket och konkursförvaltare står bakom de flesta av dessa brottsanmälningar.

Anmälningar som rör insider- och andra marknadsmisbruksbrott vid handel med finansiella instrument ökar och beräknas uppgå till omkring 160 anmälningar under 2007. Ekobrottsmyndighetens kriminalunderrättelse- och spaningsverksamhet tillsammans med internationella kontakter har lett till ett ökat antal anmälningar angående pågående grov brottslighet. Kategorin övriga anmälningar ökar. Här ingår anmälningar från revisorer, Finanspolisen och från enskilda personer.

Ungefär hälften av de inkommande anmälningarna till Ekobrottsmyndigheten avser mer avancerad och kvalificerad kriminalitet, dvs. sådan brottslighet som myndigheten i första hand inriktar sin verksamhet mot. Andra hälften av anmälningarna avser brott som inte är komplicerade och som kan handläggas med snabba och rättssäkra rutiner. Till denna kategori av brott hänförs enklare bokföringsbrott och enklare skattebrott. Brottet upptäcks oftast i samband med konkurser.

De anmälningar som rör mindre komplicerade brott handläggs som mängdärenden av sammanlagt fyra åklagare i Stockholm, Göteborg och Malmö. Det rör sig framför allt om anmälningar från konkursförvaltare, revisorer, Skatteverket och allmänheten. Nästan alla mängdbrott avser aktiebolag. En snabb och rationell handläggning av de anmälningar som görs till Ekobrottsmyndigheten leder till att den som anmäls för brott snabbt får en reaktion från samhället. Förenklingar i regelsystemet för företagare och andra

---

<sup>12</sup> *Omvärlds- och hotbildsanalys 2007. Strategisk inriktning av ekobrottsbekämpningen*, s. 10.

politiska reformer som underlättar för småföretagare kan på sikt leda till att den konkursrelaterade brottsligheten sjunker.<sup>13</sup>

Ekobrottsmyndigheten väckte i Stockholm 105 åtal i mängdärenden under år 2006. Av dessa avsåg 20 försenad årsredovisning och 28 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen. Övriga åtal avsåg andra typer av bokföringsbrott än försenad årsredovisning, skattebrott, brott mot aktiebolagslagen samt oredlighet mot borgenärer.

Från den 1 januari till den 7 december 2007 har sammanlagt 121 åtal väckts i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 12 försenad årsredovisning och 33 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen.

Under samma tid meddelades 111 strafförelägganden i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 32 försenad årsredovisning och 26 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen.

Under år 2006 inkom till Ekobrottsmyndigheten i Stockholm 321 anmälningar från revisorer, jämfört med 229 nya anmälningar under året dessförinnan. Anmälningarna avsåg främst avsaknad eller för sent upprättad årsredovisning i mindre aktiebolag. Ekobrottsmyndigheten kan inhämta uppgifter om årsredovisningar som inte i rätt tid inkommit till Bolagsverket.

Ekobrottsmyndigheten samråder regelbundet med FAR SRS. Vid utredning om allvarlig brottslighet hörs ofta revisorer och revisionsakterna inhämtas.

BRÅ har belyst revisorernas anmälningsskyldighet i en rapport från år 2004 (*Revisorernas anmälningsskyldighet*, 2004:4). I rapporten tas invändningar mot anmälningsskyldigheten upp. Anmälningsskyldigheten innebär ett avkall på tystnadsplikten och bryter med revisorns roll som oberoende part. Detta kan ge en uppfattning om revisorn som "myndighetsperson", "polis" eller "motpart" snarare än som en samtalspartner. Anmälningsskyldigheten kan därför motverka sitt syfte. Revisorernas brottsförebyggande insats genom att ge råd och uppmärksamma företag på felaktigheter riskerar att undergrävas av ett försämrat klientförtroende och en minskad vilja att hålla revisorn informerad. Därtill finns en risk att företagare väljer andra företagsformer för att undvika revision. Anmälningsskyldigheten ligger utanför revisorernas "naturliga" kompetensområde, eftersom den tvingar

---

<sup>13</sup> *Omvärlds- och hotbildsanalys 2007*, s. 17.

revisorerna att göra straffrättsliga bedömningar. Anmälningsskyldigheten kan dessutom undergräva svenskt näringslivs internationella trovärdighet och lägga hinder i vägen för den internationella harmoniseringen av revisionen.<sup>14</sup>

I rapporten konstateras att revisorernas kritik mot anmälningsskyldighet mildrats något sedan den infördes år 1999. Ett skäl till detta är att anmälningsskyldigheten haft mindre konsekvenser för klientrelationen än befarat. Många revisorer anser att den brottsförebyggande effekten av anmälningsskyldigheten är liten. Som skäl för detta sägs att en del klienter inte känner till att revisorerna har en anmälningsskyldighet. Oseriösa företagare finner sätt att undgå kontrollen, bl.a. genom att använda sig av associationsformer för vilka revisor inte krävs eller att gå till "källarrevisorer". Några revisorer anser att lagen har en viss, om än liten, betydelse och i några fall sägs den ha gett revisorn ett påtryckningsmedel.<sup>15</sup>

Tröskeln för revisorernas anmälningsskyldighet är mycket låg, men i praktiken anmäler inte revisorer förrän de är säkra på sin sak. Fyra av fem revisorer vill vara säkra till minst 75 procent på att ett brott har begåtts innan de anmäler. Så mycket som en tredjedel av respondenterna vill vara säkra till 95 procent eller mer för att en anmälan ska komma i fråga.<sup>16</sup>

I rapporten dras slutsatsen att med tiden kommer uppmärksamheten kring anmälningsskyldigheten att ha en förebyggande effekt. Den största preventiva effekten består i att revisorernas maktposition stärks. Det finns dock flera hinder för att anmälningsskyldigheten skulle kunna slå igenom. Anmälningsskyldigheten är en pålagd uppgift för revisorerna som ligger utanför deras kärnverksamhet. Uppgiften kommer lätt i andra hand. Motståndet mot anmälningsskyldigheten har minskat bland revisorer som inte påverkats av reformen. Revisorer, för vilka anmälningsskyldigheten har en faktisk innebörd, är i många fall kritiska till reformen; det är revisorer i storstäder och revisorer som har många klienter.

Lagstiftaren sägs inte få hysa alltför stora förhoppningar på anmälningsskyldigheten. Det är mer realistiskt att se den som ett värdefullt komplement till andra förebyggande åtgärder. Mot bakgrund av att brotten är svåra att upptäcka och att revisorernas förstahandsintresse aldrig kommer att vara att upptäcka och anmäla brott är det inte troligt att anmälningsskyldigheten kommer att ha

---

<sup>14</sup> BRÅ:s rapport s. 23 f.

<sup>15</sup> a a s. 18, 21 och 32.

<sup>16</sup> a a s. 12 och 21.

en viktig roll för antalet brottsanmälningar eller vilken typ av brott som anmäls. Om revisorerna i framtiden blir bättre på att upptäcka brott kommer detta att balanseras av att de får mindre information från sina klienter och att brotten görs svårare att upptäcka.

Liknande slutsatser dras i OECD:s rapport från januari 2008 (se avsnitt 3.1.2 under rubriken Bekämpande av korruption).

## 6 Utländska förhållanden

### 6.1 Allmänt

Artikel 51 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv föreskriver obligatorisk revision av företagets årsbokslut och en granskning av förvaltningsberättelsen. Direktivet är tillämpligt på sådana företagsformer i vilka delägaransvaret är begränsat, dvs. aktiebolag eller motsvarande utländska associationer samt handels- och kommanditbolag vilkas samtliga obegränsat ansvariga delägare är antingen aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar.

Medlemsstaterna har dock enligt samma artikel rätt att undanta små företag från revisionsplikt. På redovisnings- och revisionsområdet är EU:s definition av små företag ett företag med färre än 50 anställda och med en omsättning understigande 7,3 miljoner euro eller en balansomslutning understigande 3,65 miljoner euro. För att ett företag ska undantas måste två av tre gränsvärden understiga gränsvärdena i direktivet (artikel 11 i direktivet).<sup>1</sup>

Samtliga ”gamla” medlemsländer inom EU utom Sverige och Malta utnyttjar – i större eller mindre utsträckning – rätten enligt EG-direktivet att undanta små företag från revisionsplikt. Med ”gamla” medlemsländer menas de som var medlemmar före utvidgningen av EU år 2004. Beträffande de nya medlemsländerna saknas uppgift.

Danska Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i en rapport uppskattat att omkring 90 procent av samtliga små företag inom EU är undantagna från kravet på lagstadgad revision.<sup>2</sup> De länder som har valt att tillåta undantag från revisionsplikten har gjort det enligt den modell som anges i EG-direktivet, dvs. att om företaget

---

<sup>1</sup> Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG kommer gränsvärdena den 5 september 2008 att höjas till 8,8 miljoner euro i årlig omsättning, 4,4 miljoner euro i balansomslutning och 50 anställda.

<sup>2</sup> Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, *Rapport om revisionsplikten for B-virksomheder (små selskaber)*, marts 2005, s. 5.

understiger två av tre gränsvärden avseende nettoomsättning, balansomslutning och antal anställda, kan de undantas från revisionsplikt.

De flesta länder som har valt att nyttja undantagsmöjligheten har valt att använda sig av maxgränsen om 50 anställda. England, Nederländerna, Tyskland och Österrike har dessutom valt att använda de maximalt tillåtna gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning som anges i EG-direktivet. I Frankrike tillämpas maxgränsen för antalet anställda, men när det gäller övriga värden har gränsen satts vid en nettoomsättning på 3,1 miljoner euro och en balansomslutning på 1,55 miljoner euro. Undantaget från revisionsplikt kan i Frankrike enbart tillämpas på privata aktiebolag och handelsbolag.

I några av de länder som har begränsad revisionsplikt bistås företagen ofta i samband med rapportering till skattemyndigheterna av skatterådgivare med särskild utbildning. Skatterådgivare är i många länder ett lagskyddat yrke på samma sätt som revisorer och advokater.<sup>3</sup>

Nedan följer korta redogörelser för några olika länders lagstiftning och motiven bakom dessa.

## 6.2 Danmark

### 6.2.1 Inledning

Liksom i Sverige har den danska regeringen förklarat att de administrativa bördorna för små företag ska ha minskat med 25 procent till år 2010. Revisionsplikten har därvid ansetts vara den enskilt största administrativa bördan som den danska lagen ålägger småföretagarna.

Det danska Folketinget antog den 21 mars 2006 lag L 50, som föreskriver att små företag inte längre är skyldiga att ha revision. Lagregleringen föregicks av en lång process. Det främsta underlaget för beslutet att avskaffa revisionsplikten utgjordes av den tidigare nämnda rapporten från Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

---

<sup>3</sup> *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. Framtagen på uppdrag av FAR SRS. ECON-rapport nr 2007-092, Projekt nr. 51901, s. 8.

## 6.2.2 Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport om revisionspligten for B-virksomheder

Rapporten innehåller en analys av revisionspliktens betydelse för att upprätthålla årsredovisningens kvalitet och trovärdighet, bekämpa den ekonomiska kriminaliteten, effektivisera skattekontrollen, samt skydda ägare och investerare, kreditgivare och företagen själva. På basis av denna analys föreslås att revisionsplikten avskaffas. Rapporten innehåller alternativa förslag i detta hänseende. Slutligen behandlar rapporten lagstiftningen i andra EU-länder. Nedan följer en kort sammanfattning av rapporten.

I Danmark finns s.k. B-selskaber. B-selskaber omfattas av den danska årsregnskabslovens räkenskapsklass B och utgörs primärt av små aktiebolag som två år i följd inte överskrider två av följande tre gränsvärden:

- en balansomslutning på 29 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 58 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 50 personer.

Nämnda gränsvärden baseras på och överensstämmer med de gränsvärden som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som förutsättningar för att kunna välja bort revision.

Danska aktiebolag består till 93 procent av B-selskaber. Majoriteten av dessa företag är små och har få eller inga anställda. Typiskt sett är ägare och företagsledning samma person.

Revisionskostnaderna för dessa företag uppskattades till 1,7 miljarder danska kronor, vilket betyder att kostnaden för revision och interna omkostnader hänförliga till själva revisionen uppgår till ca 10 000 danska kronor per bolag. Härutöver förväntas revisionsarvodena öka med 20–30 procent till följd av nya internationella revisionsstandarder. För mindre företag kan det bli fråga om betydligt större ökningar.

En väsentlig utgångspunkt vid utvärderingen av revisionens betydelse för olika intressenter är det faktum att danska små företag typiskt sett köper en paketlösning hos revisorn, där revisionen endast är en del av detta paket. Någon motsvarighet till det svenska bokföringsjävet finns inte i Danmark. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport anges följande:<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport, s. 38.

”Samtidig skal man dog være opmærksom på, at 83 pct. af selskaberne får revisor til at opstille regnskabet og typisk køber en samlet pakke hos revisor, der integrerer ydelser som regnskabsmæssig assistance, regnskabsopstilling, revision og skattemæssig assistance.”

Om revisionen lyfts bort från detta paket, anses det påverka antalet väsentliga fel i årsredovisningen endast i begränsad omfattning.<sup>5</sup>

Enligt rapporten synes lagstadgad revision inte vara någon effektiv metod när det gäller att förebygga och avslöja *ekonomisk kriminalitet*. Av en dansk undersökning framgår att revisorn står för endast två procent av anmälningarna avseende ekonomiska brott i små företag. Speciellt när det gäller brott som begås av företagsledningen är revisorns möjligheter att upptäcka brott små. Många företag som sysslar med ekonomisk brottslighet har dessutom så kort livstid att de aldrig hinner revideras.

Danska revisorer har ingen rapporteringsskyldighet till *skattemyndigheten*. Däremot använder små företag ofta sin revisor för att upprätta årsredovisningen och göra skatteberäkningar. Ett avskaffande av revisionsplikten synes därför endast påverka kvaliteten i företagets skatteunderlag i begränsad omfattning. Däremot är det

---

<sup>5</sup> Den danska regleringen av revisorers oberoende skiljer sig något från den svenska – både vad gäller struktur och innehåll. Reglerna om revisorns oberoende finns i 11 § lov 302 av den 30 april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer. I paragrafens andra stycke anges ett antal omständigheter som alltid medför att revisorns oberoende är hotat i sådan mån att han eller hon måste avsäga sig uppdraget. I 11 § andra stycket 8 finns ett särskilt förbud som avser företag av allmänt intresse. Härmed avses börsnoterade företag, statliga aktiebolag, verksamheter som står under Finansinspektionens tillsyn samt verksamheter som under två på varandra följande räkenskapsår uppfyller två eller flera av följande kriterier; 2 500 anställda, en balansomsättning på 5 miljarder danska kronor eller en nettoomsättning på 5 miljarder kronor. För att få revidera sådana bolag får revisorn eller andra personer i den relevanta kretsen inte ha deltagit i upprättandet av de delar av klientens bokföring eller andra ”registreringar” som utgör underlag för granskningen eller ha utarbetat dokument som omfattas av granskningen. Inte heller får revisorn under de två senaste åren ha biträtt klienten med personalrekrytering till klientens finansiella eller administrativa ledningsfunktioner.

Utöver nämnda jävsbestämmelse finns i 11 § tredje stycket principbaserade bestämmelser om självgranskning, som bygger på EG:s oberoenderekommendation. När det gäller revisorns deltagande i bokföringen till andra klienter än företag av allmänt intresse finns det således inget absolut hinder mot detta. Revisorns opartiskhet och självständighet ska däremot prövas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet där vikt bör tillmätas graden av biträde och klientens storlek. När det gäller det senare anges i förarbetena att ”er der således alene tale om mindre kundvirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medføre, at revisor afskæres fra at afgive en erklæring”. Till detta kommer att revisorns deltagande i bokföringen begränsas av det allmänna förbudet i 11 § andra stycket 3 som anger att revisorn inte får fatta beslut på klientens vägnar. (Se även Diamant, s. 223 ff. och 314 f.)

troligt att skattemyndigheternas kontroller kommer att beslutas med hänsyn till om företagen är reviderade eller ej. Ett avskaffande av revisionsplikten kommer att medföra att danska tull- och skattestyrelsens nya service- och kontrollstrategi kommer att inriktas mot problemverksamheter.

Den ursprungliga tanken bakom revisionsplikten var att företagets *ägare* skulle kunna ha tilltro till den räkenskapsinformation som företagsledningen presenterar. Eftersom ägarna och företagsledningen ofta är samma personer har den ursprungliga avsikten med revisionsplikt förlorat i betydelse. I dessa företag kan det vara bättre att ge minoriteten rätt att påkalla lagstadgad revision när det behövs för att tillgodose informationsbehovet för de delägare som inte deltar i företagets dagliga drift än att ha en lagfäst revisionsplikt för alla företag.

48 procent av de små företagen är finansierade via banklån. Den väsentligaste faktorn vid *bankens* kreditprövning är bankens kännedom om kunden. Banken lägger emellertid också viss vikt vid om det kreditsökande bolagets räkenskaper och budgetar är utarbetade av en välrenommerad revisor. Därtill kommer att bankerna brukar kräva att företagets ägare går i borgen eller ställer pant för bolagets förpliktelser. För banken har därför själva revisorspåteckningen på årsredovisningen endast en begränsad betydelse. Bankerna har dessutom möjlighet att som villkor för lån kräva att det lånesökande företaget på egen bekostnad granskas av en revisor.

Endast 15 procent av företagen menar att deras *leverantörer* kommer att ställa krav på reviderade räkenskaper om revisionsplikten görs frivillig.

58 procent av *företagen* önskar att revisionsplikten avskaffas eller att reglerna mildras. Företagen själva kan mycket väl se nyttan med revision, men anser ofta att den är alltför kostsam. För det fall revisionsplikten avskaffas anger 40 procent av företagen att de kommer att fortsätta att ha revision i nuvarande omfattning medan 49 procent önskar en mindre omfattande revisorskontroll. Det är dock oklart vad företagen själva anser vara en mindre omfattande revisorskontroll. Många företag ser revision som en förnuftig investering snarare än ett offentligt krav som bör ställas på alla. En stor andel av de danska B-selskaberna – åtminstone de större – uppger att de även fortsättningsvis kommer att låta sina räkenskaper revideras oavsett om de omfattas av revisionsplikt eller inte.

En allmän bedömning är att kravet på revision kommer att minska med tiden.

Slutsatsen i rapporten är att nyttan av revision i små bolag inte synes uppväga kostnaderna. Det är emellertid inte sannolikt att företagen kommer att spara hela det belopp om 1,7 miljarder danska kronor som de offentligt pålagda administrativa bördorna beräknas uppgå till. Det viktiga är dock att om revisionsplikten avskaffas, B-selskaberna själva kan välja om de vill kosta på företaget revision eller någon annan form av granskning eller om de föredrar att använda motsvarande belopp och tid på något annat.

Rapporten utmynnade därefter i ett förslag om att undantag från revisionsplikt skulle baseras på företag som två år i följd inte överskred två av följande tre gränsvärden:

- en balansslutning på 3 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 6 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 25 personer.

### 6.2.3 Tiden efter lagens ikraftträdande

Efter en tämligen omfattande debatt i det danska Folketinget trädde lagen med regleringen av revisionspliktens avskaffande i kraft i april 2006. De förslag till gränsvärden som hade presenterats i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport halverades emellertid till följande gränsvärden:

- en balansslutning på 1,5 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 3 miljoner danska kronor,
- ett genomsnittligt antal anställda på 12 personer.

I danska koncerner måste alltid moderbolaget, oavsett koncernens storlek, revideras. Inte heller holdingbolag och näringsdrivande fonder kan välja bort revision.

Det förslag som lades fram inför Folketinget innebar en s.k. opt-in lösning, dvs. de företag som inte omfattades av lagens revisionsplikt skulle aktivt välja revision om de önskade en sådan granskning. En kompromiss ledde emellertid till en s.k. opt-out lösning, som innebär att bolagen nu aktivt måste välja att *inte* ha revision om de önskar utnyttja befrielsen från revisionsplikten.

De företag som har rätt att välja bort revision ska följa en viss procedur. För det första ska ett företag som vill utnyttja

möjligheten att välja bort revision besluta om detta på ordinarie bolagsstämma (i Danmark kallad generalförsamling). Beslutet kan fattas med enkel majoritet. Det är inte tillåtet att fatta ett sådant beslut på en extra ordinär bolagsstämma, vilket innebär att 2006 var det året då danska företag för första gången kunde välja att avstå från revision av sina årsredovisningar.

Företag som väljer bort revision ska i sin årsredovisning upplysa om att bolagsstämman valt bort revision för det följande året. Denna upplysning ska sedan upprepas varje år i företagets årsredovisning för att bekräfta att företagsledningen har för avsikt att avstå från revision. Detta förfarande har inneburit ett oförutsett problem eftersom nämnda upplysning i praktiken ofta glöms bort, vilket medför att bolaget trots allt behöver revideras av en kvalificerad revisor. Vidare ska det i årsredovisningen för varje år uppges att företaget befinner sig inom de gränsvärden som definieras i L 50 och att det därmed inte behöver revideras.

Företag som inte har reviderats måste i sina deklARATIONER till skattemyndigheten lämna upplysningar om revisorsbistånd. Av deklARATIONEN ska sålunda framgå om bistånd har lämnats av en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller annan revisor. Företagen ska även ange om årsredovisningen är försedd med en revisorsbekräftelse samt om denna bekräftelse avser revision, ”review”, räkenskapsassistans eller annat. Företaget ska vidare ange om det finns några förbehåll eller tilläggsupplysningar i revisorsbekräftelsen samt vad dessa i så fall avser. Slutligen ska företaget ange om skatteredovisningen har upprättats med bistånd från någon revisor. Skattemyndigheten har, med anledning av bestämmelsens ikraftträdande, lagt om sin strategi och gör dessutom fler stickkontroller än tidigare.

Enligt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport är avsikten att gränsvärdena för befrielse från revisionsplikt ska höjas under 2009/2010. I etapp 2 ska gränsvärdena baseras på

- en balansomslutning på 29 miljoner danska kronor,
- en nettoomsättning på 58 miljoner danska kronor samt
- i genomsnitt 50 anställda.

Innan etapp 2 genomförs ska följderna av revisionspliktens slopande utvärderas. Det är i första hand effekten på den ekonomiska brottsligheten som ska undersökas.

Eftersom lagen nyligen har trätt i kraft är det först under år 2007 möjligt för samtliga bolag att nyttja regeln. Hittills har 6,45 procent av de presumtiva bolagen valt att slopa revisionsplikten. Knappt hälften av dessa uppges ha gjort det på revisorns inrådan och resten för att de vill spara pengar. De bolag som har valt att behålla revisionen har uppgett att skälet härtill är att intressenterna krävde det samt att de ansåg att det inte fanns så mycket pengar att spara. Någon annan reell effekt av reformen i etapp 1 har ännu inte kunnat konstateras.

#### 6.2.4 Alternativa kontrollåtgärder

Enligt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finns det ett uppenbart behov av att man vid framtagandet av ett underlag till förslaget om revisionens avskaffande tydligt klarlägger och definierar vad en revision innebär. Detta är viktigt för att vinna förståelse inte bara för revisionspliktens slopande utan också för att bolag kan ha behov av någon annan typ av kvalitetskontroll.

Revisionsplikten har inte ersatts av något krav på översiktlig granskning eller annan kontroll av årsredovisningen. Om en revisor faktiskt har avgett en rapport om en årsredovisning, ska denna dock finnas med i den publicerade årsredovisningen. Dansk lag kräver att en revisor avger en rapport om han eller hon har biträtt med upprättandet av en årsredovisning. Rapporten kan, utöver revision, avse översiktlig granskning (ISRE 2400) eller sammanställning av ekonomisk information/redovisningsuppdrag (ISRS 4410). Monopolet för statsautoriserade och registrerade revisorer att avge sådana rapporter bibehålls.

#### 6.2.5 Övriga konsekvenser<sup>6</sup>

Strävan efter administrativa lättnader har lett till att en rad redovisningskrav i samband med fusion, delning, likvidation m.m. har avskaffats. Därmed har också kravet på yttrande av bolagets revisor om dessa redovisningar upphört.

Dessutom har kravet på revisorsyttrande om t.ex. nedsättning av aktiekapitalet avskaffats.

---

<sup>6</sup> Artikel i Balans nummer 5 2006 av Anders Bisgaard ”Revisionsplikten avskaffas för små danska företag”.

Som en följd av att årsredovisningen för de minsta bolagen inte längre behöver revideras, har motsvarande krav på revision av en rad andra redovisningar från dessa bolag bortfallit. Det rör sig om öppningsbalanser för nybildade bolag och s.k. mellanbalanser vid extraordinarie utdelning, fusion, delning m.m. Alla bolag ska dock fortfarande inhämta värderingsuttalanden vid stiftande, fusion och delning samt vissa andra yttranden vid ändring av aktiekapitalet eller andelskapitalet, oavsett om bolaget är underkastat lagstadgad revision eller ej.

När det gäller revisorns närvaro i bolagen som en preventiv effekt mot ekonomisk brottslighet har den lindrade revisionsplikten kombinerats med två skärpningar.

För det första kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ålägga ett bolag revision i 1–3 år, om bolaget eller ägaren av ett enmansbolag bryter mot bolags-, skatte- eller redovisningslagstiftningen.

För det andra utvidgas handlingsplikten för en revisor som har grundad misstanke om att någon i företagsledningen har gjort sig skyldig till grövre ekonomisk brottslighet. I Danmark ska en revisor inom fjorton dagar underrätta de övriga i företagsledningen om sin misstanke och överväga att rapportera sin misstanke till myndigheterna. Denna handlingsplikt gäller i fortsättningen inte bara i revisionsuppdrag utan vid alla slags uppdrag.

### 6.3 Finland

Enligt den nya finska lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 juli 2007, har mindre företag befriats från revisions skyldighet. Reformen hade förberetts under lång tid. En utredning tillsattes redan i januari 2001 och dess förslag presenterades i maj 2003.

I Finland kunde de minsta företagen tidigare slippa lagstadgad revision under förutsättning att dessa företags räkenskaper reviderades av s.k. lekmannarevisorer. Företag som kunde nyttja denna möjlighet var företag som inte översteg två av följande tre gränsvärden: 1. en nettoomsättning på 680 000 euro, 2. en balansomslutning på 340 000 euro och 3. tio anställda.

I utredningen framkom emellertid att lekmannarevisorernas kompetens kunde ifrågasättas. Sådana revisorer uppfyllde inte kraven i det åttonde bolagsrättsliga direktivet för att vara godkänd revisor. Utredningen föreslog därför att institutet lekman-

revisorer skulle slopas samt att endast kvalificerade revisorer skulle få utföra revision.

Utredningen föreslog därutöver att små företag skulle vara undantagna från kravet på lagstadgad revision om de inte översteg följande gränsvärden:

- en balansomslutning på 200 000 euro,
- en nettoomsättning på 300 000 euro,
- fem anställda.

Under perioden oktober 2005–mars 2006 gjordes en undersökning om förhållandena i de företag som förslaget omfattade. I undersökningen framkom följande:

- företagsledning och ägare var samma person i 90 procent av företagen,
- ca 45 procent av företagen hade externa krediter,
- ca 75 procent anlidade externa redovisningskonsulter,
- ju mindre företaget var desto mindre intresserat var det av revision och desto mer kostnadsfokuserat,
- revision och den kvalitetskontroll som den medför uppskattades,
- ca 70 procent hade en kvalificerad revisor även om det inte krävdes i lagen,
- ca 70 procent angav att de skulle välja en revisor även om det inte krävs i lagen.

I undersökningen framkom även att omsättningen för ifrågasvarande företag representerade endast 3,4 procent av den totala omsättningen för finska bolag. Bolagsskatten för dessa företag representerade endast ca 5,2 procent av den totala bolagsskatt som finska bolag betalar. Bolagets kostnader för en kvalificerad revisor består i genomsnitt av ca 500 euro för lagstadgad revision, 426 euro för indirekta revisionskostnader, 117 euro för andra revisorstjänster samt 1 987 euro för andra specialittjänster.

I april 2006 organiserades en hearing där diskussioner fördes med ett flertal intressegrupper. Där enades man om sänkta gränsvärden i förhållande till utredningens förslag. En revisor behöver inte väljas i en sammanslutning, dvs. i ett aktiebolag, andelslag, personbolag, bostadsaktiebolag eller förening, där både under den avslutade räkenskapsperioden och den som omedelbart föregår denna högst ett av följande villkor har uppfyllts:

- balansomslutningen överstiger 100 000 euro,
- omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 200 000 euro,
- antalet anställda överstiger i medeltal tre.

En revisor ska dock alltid väljas i en sammanslutning vars huvudsakliga bransch är ägande och hantering av värdepapper och vilken utövar ett sådant betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen av en annan bokföringskyldig som avses i 1 kap. 8 § bokföringslagen, dvs. intresseföretag. Även bostadsaktiebolag med minst 30 lägenheter ska välja revisor.

Förslaget debatterades ivrigt i parlamentet under tiden november 2006–mars 2007. Den nya lagen trädde i kraft den 1 juli 2007. Lagen innehåller en opt-out regel, dvs. företagen måste aktivt välja att *inte* ha revision.

Med den nya lagstiftningen slopades lekmannarevisionen. För de företag och föreningar som inte längre omfattas av revisionsplikt finns det ändå en möjlighet för ägarna eller medlemmarna att välja revisor om så önskas. Revisionen liksom val av flera revisorer kan fastställas i bolagsordningen, bolagsavtalet eller i stadgarna för sammanslutningar som underskrider de föreslagna gränserna. Undantagsregeln om slopande av revisionsplikten har även kompletterats med en minoritetsregel som anger att om aktieägare med minst en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna kräver det ska företaget ha revision.

Som skäl för befrielse från revisionskyldighet har i den finska propositionen anförts bl.a. följande.

I små företag är ägande och ledning sällan åtskilda. När ägarna är verksamma i ett företags ledning förekommer inga målkonflikter mellan ägarna och ledningen. Därför är inte en lagstadgad revisionskyldighet motiverad för övervakningen av ägarnas intresse i små företag.

I ett stort antal små företag är finansierarnas synpunkt av mindre vikt eftersom många små sammanslutningar är verksamma utan extern finansiering. De externa investerarnas ställning kan skyddas med korrigerande åtgärder trots den mildare revisionskyldigheten. Val av revisor och revisorns revisionsberättelse i standardform kan ställas som villkor för finansieringen till exempel när stöd som betalas med samhällsmedel beviljas. Kreditinstituten kan på motsvarande sätt ställa som villkor för att bevilja finansiering att revisor används. Enligt utredningar har ofta den

befintliga totala kundrelationen och kreditvärderingen en väsentligare betydelse för kreditinstitutet än revisionen. Även varuleverantörerna kan ställa revision som villkor för leveranser av varor och utnyttja befintliga kreditvärderingar som även revisionen påverkar. Därmed finns inte heller något motiv för små sammanslutningars revision när skyddet av finansiärernas intresse avses.

Revisionen har ansetts vara av betydelse också samhälleligt för säkerställandet av beskattningens riktighet samt bekämpningen av den grå ekonomin och den ekonomiska brottsligheten. Enligt skattestyrelsen är ändå det tilläggsvärde som revisionen i små företag ger tämligen litet med avseende på beskattningen. Revisionsberättelsens betydelse vid beskattningen är ytterst liten eftersom den endast ger möjlighet till övervakning i efterhand. Små företags befrielse från revision har å andra sidan bedömts kräva ett ökat antal skattekontroller. Enligt skattemyndigheten är bedömningen av tilläggsresursbehovet svår.

Den mildare revisionsskyldighetens effektivitet på den ekonomiska brottsligheten är svår att bedöma. Det klart största problemet för den grå ekonomins och den ekonomiska brottslighetens del är att bokföringen är helt försummad eller att den förvanskas så att verkligheten inte avspeglas. I sådana företag som är problematiska med avseende på ekonomisk brottslighet eller grå ekonomi väljs överhuvudtaget inte revisor alternativt väljs en lekmannarevisor som revisor. Revisionens möjligheter att bekämpa missbruk är därigenom mycket små. När det gäller den ekonomiska brottsligheten förhindrar inte heller en revisionsskyldighet enligt dagens modell sådana oönskade verksamhetsmetoder på ett effektivt sätt.

I propositionen anges vidare att det primära målet för den samhällsrättsliga lagstiftningen är att skapa konkurrenskraftiga verksamhetsförutsättningar för hederliga företagare och företag. Enbart brottsbekämpningsskäl kan därför inte anses berättiga en ökning av kostnaderna för småföretag. De minsta sammanslutningarnas verksamhet kan anses vara så begränsad och den totala nyttan för samhället av dessa sammanslutningars revision så liten att en obligatorisk revision inte kan anses vara motiverad, framför allt inte när en stor del av företagen redan använder externa bokföringsbyråers tjänster för sin bokföring och för att upprätta bokslutet. Små företags ägare kan, enligt eget övervägande, välja

revisor som utför en revision då ägarna anser att detta är nödvändigt.

Under det finska reformarbetet visade sig att det fanns en utspridd kunskapsbrist när det gäller innehållet i en revision. Den allmänna uppfattningen syntes vara att revisionen inkluderade fler uppgifter än vad den egentligen gör. Det hade därför underlättat diskussionerna, om man i underlaget till förslaget tydligt hade definierat vad en revision innebär och hur den skiljer sig från exempelvis redovisning och rådgivning.

## 6.4 Norge

I Norge har en utredning tillsatts för att se över revisionsplikten för små företag. Utredningen ska identifiera, utvärdera och avväga de omständigheter som talar för och emot nya undantag från revisionsplikt. Om utredningen kommer fram till att revisionsplikten för små företag bör slopas, ska den även utreda vilka gränsvärden som i förekommande fall bör användas.

Huvudregeln i den norska revisorsloven är att bokföringskyldiga företag har revisionsplikt. Undantag från revisionsplikten gäller redan i dag för företag där intäkterna från den samlade verksamheten understiger fem miljoner norska kronor. Detta undantag gäller emellertid inte aktiebolag, s.k. allmennaksjeselskaper, stiftelser och vissa andra i lagen närmare angivna företag.

I dag har alla norska aktiebolag revisionsplikt, medan norskregistrerade utländska företag (NUF) är undantagna från revisionsplikt i Norge, om deras årliga omsättning understiger fem miljoner norska kronor. Utredningen ska pröva om det går att avskaffa denna skillnad.

Vid de diskussioner som hittills har förts om lämpliga gränsvärden i fall revisionsplikten slopas har Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) hävdad att ett passande gränsvärde skulle vara 5 miljoner norska kronor. Ett sådant gränsvärde skulle således överensstämma med vad som gäller för de företag som redan i dag är undantagna från revisionsplikt.

På uppdrag av Den norske Revisorforening (DnR) har en undersökning gjorts som visar att 69 procent av de norska aktiebolagen har en omsättning som understiger 5 miljoner norska kronor. Ca 91 procent av alla norska aktiebolag har en omsättning som understiger 25 miljoner norska kronor.

Undersökningen visar vidare att bara 2 800 av de 132 778 aktiebolag som existerade under år 2006 hade mer än 50 anställda (2,18 procent) och att 92 737 bolag hade mindre än 5 anställda (69,8 procent).

En rad bestämmelser i andra lagar och föreskrifter eller krav från offentliga myndigheter kräver att revisorn bekräftar vissa förhållanden, s.k. särattestasjoner, eller att revisorn får utföra andra uppgifter för det revisionspliktiga företaget. Utredningen ska utvärdera om det för sådana företag som eventuellt föreslås undantagna från revisionsplikt bör uppställas alternativa krav eller tillvägagångssätt som kan ta tillvara de intressen som i dag tillgodoses genom revisionsplikten, särattestasjoner och andra uppgifter som en revisor ska utföra.

Utredningen ska vidare pröva om det bör ges möjlighet för skattemyndigheter eller andra myndigheter att påföra revisionsplikt för verksamheter som annars är undantagna från revisionsplikt. Utredningen ska också pröva om det behövs särskilda regler om revision av företag som inte har revisionsplikt (reglering av frivillig revision). För aktiebolag ska utredningen ha i åtanke den betydelse revisionsplikten har när det gäller kontrollen av aktiebolagsrättens krav på bundet eget kapital.

Utredningens uppdrag ska redovisas senast den 2 juni 2008.

#### 6.4.1 Revisorns roll för skattekontrollen

Revisorns roll i Norge är särskilt central på skatteområdet och den är troligtvis större där än i andra länder som har eller har haft revisionsplikt för små företag.

I skattemyndighetens instruktion till revisorerna anges bl.a. följande:

”Etter ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 § 4–5 nr. 5 annet punktum skal årsoppgjør og utskrifter etter ligningsloven § 4–4 være underskrevet av revisor. Dette vil gjelde alle som har plikt til å ha revisor etter revisorsloven av 15. januar 1999. Med årsoppgjør menes her næringsoppgaver med underliggende skjema.”

En norsk revisor bekräftar således med sin underskrift att årsredovisningen är utarbetad i enlighet med lag och föreskrift samt att det föreligger ordentlig och översiktlig registrering och dokumentation av räkenskapsupplysningarna. Vidare bekräftar revisorn med sin underskrift att han eller hon har tagit ställning till

skönmässiga värderingar av skatter och avgifter. Detta innebär att revisorn har värderat lagligheten av revisionsklientens skatte- och avgiftsdispositioner.

Revisorn har inte bara till uppgift att se till att de formella kraven när det gäller registrering och dokumentation av räkenskapshandlingar är uppfyllda. Revisorn ska dessutom se till att revisionsklienten har etablerade kontrollrutiner och system som på ett betryggande sätt säkerställer verksamhetens behandling av skatter och avgifter. Revisorns underskrift innebär således att verksamheten har etablerat betryggande system för beräkning och inbetalning av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter m.m. samt att systemet är föremål för betryggande kontroll.

Genom sin underskrift bekräftar revisorn också att revisionsklienten har ordnat sin förmögenhetsförvaltning på ett betryggande sätt och att den är föremål för godtagbar kontroll. Förutom resultat- och balansräkningen bekräftar revisorn med sin underskrift att han även har kontrollerat övriga räkenskapsupplysningar som framgår av näringsbilagor och andra tillägg.

Revision av årsredovisningen bygger på väsentlighetskriterier. Motsvarande gäller revisorns kontroll av skatter och avgifter. På grund av lägre väsentlighetsgränser när det gäller granskningen av skatter och avgifter är i viss mån revisorns plikter gentemot skattemyndigheten mer långtgående än övriga intressen som revisionen ska tillgodose.

## 6.5 Nederländerna

Även den nederländska regeringen har beslutat att minska bolagens administrativa bördor och har därvid särskilt intresserat sig för regleringarna beträffande bolagens räkenskaper.

Grundtanken vid genomförandet av de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven är att i alla de fall där medlemsstaterna ges en valmöjlighet ska de nederländska företagen erbjudas samma valmöjlighet.

När det gäller undantagsregeln i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om slopande av revisionsplikten har Nederländerna valt att genomföra denna genom att nyttja de maximigränsvärden som anges i direktivet. Följaktligen är företag med en balansomslutning på 3 650 000 euro, en nettoomsättning på 7 300 000 euro och 50 anställda undantagna från revisionsplikt. Undantagsregeln med

nämnda maximigränsvärden infördes i nederländsk rätt redan 1978 då det fjärde bolagsrättsliga direktivet genomfördes.

Storleksfördelningen på nederländska aktiebolag överensstämmer med svenska förhållanden. Ca 95 procent av de nederländska företagen omfattas av undantagsregeln. Någon uppgift om hur många av dessa företag som använder sig av undantagsregeln finns inte.

Utöver möjligheten för små företag att använda sig av undantagsregeln kan företagen i stor utsträckning använda sig av förenklade redovisningsystem.

Extensive Business Reporting Language, XBRL, började tillämpas 2007. Syftet med systemet är att tillhandahålla en enhetlig redovisningsstandard som används av de nederländska företagen för att upprätta exempelvis ett årsbokslut som sedan kan inrapporteras elektroniskt till en särskild nederländsk myndighet. Siffrorna i detta årsbokslut används för olika ändamål av bl.a. nederländska Chambers of Commerce, skattemyndigheter och de myndigheter som handhar statistiska uppgifter. På så sätt ska företagens uppgiftsskyldighet förenklas och förbilligas.

I Nederländerna pågår även arbetet med en ny civillag. Däri föreslås bl.a. att underlagen för skattekontroll och årsredovisningar ska vara desamma för små företag.

I Nederländerna erbjuds – utöver revision – s.k. assurance services, reviews och compilation reports. Reviews är ganska ovanliga, men compilation reports är vanliga.

När det gäller kvaliteten på räkenskaperna har uppfattningen framförts att den var ”självreglerande” på det sättet att ett företag som allvarligt missköter sin bokföring inte kommer att överleva. Ur det allmännas perspektiv anses det inte heller ha någon större ekonomisk betydelse om dessa företag missköter sig. Revision har visat sig inte vara effektivt för att förhindra skattebedrägerier.

## **6.6 England**

### **6.6.1 Inledning**

Små och medelstora företag har sedan 1980-talet spelat en allt större roll i brittisk ekonomi. Mellan år 1980 och 2005 ökade antalet sådana företag med 80 procent. Ökningen hänfördes främst till enmansföretag och företag med mellan 0–9 anställda.

Huvudregeln i engelsk lag var tidigare att samtliga aktiebolag ska revideras. År 1994 introducerades en möjlighet för mindre företag att undantas från kravet på lagstadgad revision, om inte aktieägare med minst tio procent av samtliga röster i bolaget påkallar en sådan. Gränsvärdena för att slippa revision har därefter höjts år 1997 och år 2004. Från och med år 2004 överensstämmer undantagsregeln med de gränsvärden som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet när det gäller omsättning, balansomslutning och medelantalet anställda. Följaktligen är företag med en balansomslutning på 2,8 miljoner pund, en nettoomsättning på 5,6 miljoner pund och 50 anställda undantagna från revisionsplikt. Dessa betraktas som små företag. Gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning kommer att höjas den 5 september 2008 till 3,25 respektive 6,5 miljoner pund.

Avskaffandet av revisionsplikten bygger på en uttalad regleringsfilosofi för små företag, som innebär att om inte nyttan av en tvingande regel kan visas vara större än de kostnader regeln för med sig så avskaffas regeln (*cost-benefit analysis*).

I dag omfattar undantaget cirka 900 000 bolag och uppskattningsvis 60–70 procent av dessa bolag avstår från revision. Sannolikt är nyttjandegraden betydligt högre bland de allra minsta företagen.

Publika aktiebolag ska alltid revideras. När det gäller aktiebolag som driver finansiell verksamhet har kravet på revision mildrats något genom lagändringar som trädde i kraft i november 2006. Fortfarande är dock huvudregeln att sådana företag alltid ska revideras. Vidare finns det en bestämmelse till skydd för minoritetsägare i aktiebolag som undantas från revisionsplikt. Aktieägare i sådana bolag som innehar minst 10 procent av aktiekapitalet kan kräva revision. Speciella regler gäller för revisionsplikt i koncerner. Om koncernens omsättning inte överstiger de gränsvärden som gäller för ett aktiebolag, kan såväl moder- som dotterbolag i koncernen undantas från revisionsplikt. Detta gäller både revision av årsredovisningar i de enskilda bolagen och moderbolagets koncernredovisning.

Flera studier om revisionsplikten i små och medelstora företag har gjorts i England. En uppmärksammas sådan gjordes 2003 av Jill Collis, på uppdrag av handelsdepartementet i England (Collis, Jill, *Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, DTI in Association with Kingston University, October 2003). Studien

behandlar nyttan med revision och företagsledningens syn på undantaget från revisionsplikt.

Studien byggde på ett frågeformulär som sändes till 2 633 onoterade aktiva aktiebolag som inte ingick i någon koncern. Svar erhöles från 790 företag (cirka 30 procent), vilket ansågs tillräckligt representativt.

Här kan nämnas Collis slutsatser av undersökningen beträffande de företag som föredrog revision trots att de inte behövde revideras. Dessa företag kännetecknas av:

- att de har större omsättning,
- att företagsledningen anser att revision ökar kvaliteten på den finansiella informationen och har en positiv effekt på företagets kreditvärdighet samt att revisionen ger en kontroll av redovisning och ekonomistyrning,
- att de inte är helt familjeägda och att de har aktieägare som inte har tillgång till internredovisning och
- att företagsledningen normalt lämnar en kopia av årsredovisningen till banker och andra finansiärer.

Den senaste studien om revisionsplikten i små och medelstora företag presenterades av Financial Reporting Council (FRC) i mars 2006 (*Review of How Accountants Support the Needs of Small and Medium-sized Companies and their Stakeholders*). I studien konstateras att under 2005 reviderades omkring 20 procent av de aktiva bolagen. Enligt studien använder sig 880 000 små bolag av möjligheten att inte ha revision. 180 000 bolag använder sig av frivillig revision.

Av studien framgår att många företagsledare, särskilt om en revisor anlätades i verksamheten, inte kände till att företagets räkenskaper inte var föremål för revision. Skälet för frivillig revision angavs ofta vara att detta kunde vara av värde för externa intressenter som kunde ha nytta av revision. 64 procent av de små bolagen anlätade en revisionsbyrå för hjälp med årsredovisning och 83 procent anlätade en revisionsbyrå för hjälp med bokföring.

I studien kontrollerades kvaliteten på redovisningen. Det kunde inte konstateras någon skillnad i fråga om antalet uppdagade brister i redovisningen mellan företag som varit föremål för revision eller anlitat en revisor på annat sätt och övriga företag.

HM Revenue and Custom (motsvarande Skatteverket) uttalade i studien att avsaknaden av revision inte utgör skäl för närmare

utredning och att även reviderade räkenskaper kan behöva granskas. I sammanhanget konstaterades att mycket av revisionsbyråernas arbete med räkenskaper utförs av mindre kvalificerad personal eller av personal under utbildning.

The British Bankers' Association uttalade att i de flesta fall kräver inte kreditgivarna revision vid sina kreditbeslut. För större krediter kan räkenskaperna vara av större värde. Bankerna synes fästa större vikt vid en god bolagsstyrning med täta bokslutsrapporter.

Två tredjedelar av alla små och medelstora bolag kontrollerar kreditvärdigheten hos sina kunder. The Institute of Credit Management uttalade att avsaknaden av revision kan sänka kreditvärdigheten. Enligt institutet kan det vara svårare för bolag som inte är underkastade revision att få handelskrediter.

Brittiska myndigheter efterfrågar ofta reviderade räkenskaper eller annan motsvarande information vid offentlig upphandling.

När det gäller *redovisningsreglerna* i England baseras dessa på det fjärde bolagsrättsliga direktivet och 2006 års Company Law. Medelstora, stora och noterade bolag i England ska följa UK GAAP och IFRS. År 1997 introducerades en möjlighet för små företag att använda sig av ett förenklat redovisningssystem, FRSS. FRSS, som i dagligt tal kallas för Frizzy, är förkortningen för Financial Reporting Standards for Smaller Entities. FRSS:s regelverk består av ca 200 sidor, vilket kan jämföras med UK GAAP som har ca 2 500 sidor.

I England finns inget krav på professionella redovisningskonsulter. Vem som helst kan därför i princip sköta ett företags bokföring. Även företag som har valt att inte revideras måste skicka in sin årsrapport till Companies House, som kontrollerar att ingen information saknas. Om de formella kraven på årsrapporten är uppfyllda, registreras den och kan beställas över Internet till ett billigt pris. Erfarenheten visar att företag i ekonomiska svårigheter ofta försummar att skicka in sin årsredovisning till Companies House och en sådan försummelse kan därför förebåda bolagets konkurs. Offentliggörandet anses därför vara en värdefull indikator på att företaget inte är på obestånd. Skyldigheten att sända in årsredovisningen ger dessutom Companies House möjlighet att rensa ut försumliga bolag ur registret när det står klart att bolaget inte längre driver verksamhet.

När det gäller revisions- och redovisningsfrågor arbetar den brittiska regeringen tämligen nära med FRC. FRC är en privat-

rättslig organisation som delvis finansieras av staten. Inom FRC finns Accounting Standards Board (ASB), Auditing Practices Board (APB),<sup>7</sup> Board for Actuarial Standards (BAS), Professional Oversight Board (POB), Financial Reporting Review Panel (FRRP) samt Accountancy and Actuarial Discipline Board (AADP).

Det disciplinära förfarandet omhändertas främst av de privata revisorsorganisationerna Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), The Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS) and The Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI).

### 6.6.2 Alternativa kvalitetskontroller

I samband med att undantagsregeln om slopande av revisionsplikten infördes och under den tid som den har varit i kraft har i det engelska systemet vuxit fram andra, mindre omfattande, kvalitetskontroller. Liksom möjligheten att slopa revisionsplikten har dessa kvalitetskontroller varit, och är fortfarande, frivilliga.

Samtidigt som undantagsregeln om slopande av revisionsplikt infördes år 1994 introducerades *Audit Exemption Report*. Den senare var en form av review som företagen skulle kunna använda sig av i stället för revision. Denna review avskaffades emellertid redan år 1997 eftersom den inte tillämpades i någon större utsträckning. En trolig orsak till detta var att revisorerna skulle ge ett positivt bestyrkande baserat på en mindre omfattande granskning.<sup>8</sup>

År 2001 introducerades *Individual Professional Review* som marknadsfördes till ett pris av 1 000 brittiska pund. Inte heller

<sup>7</sup> APB är en nämnd inom FRC som har till uppgift att leda revisionsutvecklingen i Storbritannien och Irland när det gäller att etablera kvalitativa revisionsstandarder, möta intressenternas behov av finansiell information samt försäkra allmänhetens förtroende för revisionsprocessen.

<sup>8</sup> I *Ramverk för bestyrkandeuppdrag* (FAR Förlags Samlingsvolymen 2007, Del 2, s. 345, punkten 58) anges följande: "I ett uppdrag där uttalandet görs med hög men inte absolut säkerhet ges revisorns uttalade slutsats en positiv form, exempelvis: 'Enligt vår mening är den interna kontrollen effektiv, i allt väsentligt, baserat på XYZ-kriterierna'. En slutsats uttryckt på detta sätt förmedlar en tillit med hög men inte absolut säkerhet till informationen om sakhållandet. Revisorn har utfört en granskning av sådan karaktär, omfattning och förläggning i tiden som är rimlig givet sakhållandets kännetecken och de andra relevanta uppdragsomständigheter som beskrivs i bestyrkanderapporten. Revisorn har därigenom skaffat sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis så att bestyrkanderisken, dvs. risken för att göra ett felaktigt uttalande, minskat till en nivå som är acceptabelt låg."

denna typ av kvalitetskontroll användes i någon större utsträckning och finns inte heller kvar.

Vanligt förekommande i dag är *compilation reports*. En compilation report är ställd till företagets ledning och den innehåller ingen försäkran. Den kan även registreras hos Companies House. Vem som helst kan utföra en compilation report. Man behöver alltså inte vara revisor eller auktoriserad redovisningskonsult för detta. Värdet av en compilation report ifrågasätts eftersom det inte finns några generella föreskrifter om innehållet i en sådan rapport. Olika revisorsorganisationer erbjuder sålunda olika former av compilation reports. Den brittiska tillsynsorganisationen POB har försökt att få revisorsorganisationerna att enas om utformningen och definitionen av en compilation report eftersom den anser att det är väsentligt att marknaden förstår syftet med en sådan rapport.

I augusti 2006 introducerade revisorsorganisationen ICAEW en ny *assurance service*. En assurance report ska uppfattas som ett alternativ till lagstadgad revision och compilation report. Syftet är att erbjuda företagen tre tydliga alternativ när det gäller kvalitetskontroller. En assurance report är avsedd att vara ett mellanting mellan den mest omfattande granskningen, lagstadgad revision, och den mest översiktliga granskningen, compilation report.

En assurance report innehåller ett negativt bestyrkande och det är endast "chartered accountants" som får utföra en sådan.<sup>9</sup> En kvalificerad revisor som utför en assurance report får inte underteckna den i egenskap av "auditor" utan måste göra det som en "chartered accountant". Denna typ av bestyrkandeuppdrag har funnits under så kort tid att tillämpningen ännu inte hunnit utvärderas.

---

<sup>9</sup> I *Ramverk för bestyrkandeuppdrag* (FAR Förlags Samlingsvolymen 2007, Del 2, s. 345, punkten 59) anges följande: "I ett uppdrag där uttalandet görs med begränsad säkerhet ges revisorns uttalade slutsats en negativ form, exempelvis: 'Grundat på vårt arbete som beskrivs i denna rapport har det inte kommit fram några omständigheter som tyder på att den interna kontrollen inte är effektiv, i allt väsentligt, baserat på XYZ-kriterierna'. En slutsats uttryckt på detta sätt förmedlar en tillit med begränsad säkerhet till informationen om sakförhållandet. Denna tillit är proportionell mot nivån på den granskning för att inhämta bevis som utförts givet sakförhållandets kännetecken och de andra relevanta uppdragsomständigheter som beskrivs i bestyrkanderapporten.

### 6.6.3 Allmänna synpunkter

Vid utredningssekretariatets möten i England med olika intressentgrupper har olika synpunkter på konsekvenserna av revisionens avskaffande framförts.

En generell synpunkt som har framkommit vid flera olika möten är det övergripande problemet med att företagsledningen i små företag ofta inte är medvetna om vilka tjänster som ingår i en revision. De har därför svårt att ta ställning till behovet av och innehållet i andra, mindre omfattande, kvalitetskontroller. Svårigheterna att förstå skillnaden mellan revisionstjänster och redovisningstjänster har troligtvis att göra med att en revisor i ett litet företag i England i viss utsträckning kan vara involverad i klientens bokföring.<sup>10</sup>

För skattemyndigheten synes revisionen inte vara något nödvändigt hjälpmedel. Skattemyndigheten förefaller sätta större värde på uppgifter om vilken person som har utfört bokföringen och vem som har skrivit på skattedeklarationen än att årsredovisningen har granskats av en revisor.

När det gäller uppfattningen om en stegvis reglering av gränsvärdena är att föredra framför ett direkt slopande av revisionsplikten i enlighet med fjärde bolagsdirektivets maximiregel har följande framförts. Storleken på gränsvärdena påverkar kostnaderna för själva ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Oavsett var man sätter gränsen medför det faktum att det är fråga om många olika företag, att implementeringen under alla förhållanden kommer att dra ut på tiden. Man ska ha i åtanke att företagen, eller snarare företagsledningarna, är konservativa och att alla typer av förändringar tar tid.

Eftersom revisorerna är underställda vissa kvalitetskrav i sin yrkesutövning medan andra yrkesgrupper kan utföra liknande tjänster utan motsvarande krav anser revisorsorganisationerna att

---

<sup>10</sup> Regler om revisorns deltagande i upprättandet av klientens räkenskaper och redovisning finns i Ethical Standard 5; Non-audit Services Provided to Audit Clients, 113–125 §§ som ges ut av APB. Reglerna baseras på EG:s oberoenderekommendation. Hotet mot revisorns oberoende beror på graden av biträde samt graden av allmänt intresse för revisionsklienten i fråga. När det gäller ”företag av allmänt intresse” råder förbud för revisorn att delta i upprättandet av räkenskaper och redovisningshandlingar. För övriga företag finns inget motsvarande förbud. Sådana tjänster kan emellertid endast erbjudas dessa under förutsättning att revisorn inte är involverad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner eller antaganden. Revisorns biträde bör därför begränsas till att endast utföra tekniska eller rutinmässiga uppgifter eller tillhandahålla rådgivande information. (Jfr. EG:s oberoenderekommendation Avsnitt B, 7.2.)

revisionsplikts slopande har medfört att revisorerna inte konkurrerar på lika villkor med de andra yrkesgrupperna.

Slopandet av revisionsplikten har medfört att antalet kvalificerade revisorer i England har minskat och reducerat möjligheterna till en allsidig och kvalificerad praktisk utbildning av ekonomer som vill bli kvalificerade revisorer. Det har nu lett till svårigheter att finna revisorer som kan och vill revidera olika typer av föreningar som inte är befriade från revisionsplikt.

## 6.7 Tyskland

I Tyskland finns i huvudsak två former av företag "Aktiengesellschaft", AG, och "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", GmbH. Båda liknar Sveriges aktiebolag. Till skillnad från Sverige är det storlek och typ av bolag som avgör om revision av räkenskaper ska utföras eller inte. Företagsformen AG är den bolagsform som krävs vid börsintroduktion, men samtidigt är lagarna rörande AG komplicerade varför privata bolag ofta undviker denna företagsform. När utländska företag ska etablera sig i Tyskland används nästan uteslutande företagsformen GmbH. Informationsplikten för GmbH är mindre än för svenska företag.

Enligt lag ska alla företag i Tyskland genomgå revision, utom de som faller under gränsen för små företag. Tyskland har aldrig haft revisionsplikt eller krav på revisor för små företag. De bolag som går under benämningen små företag är de som uppfyller minst två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutningen får inte överstiga 3 438 000 euro,
- omsättningen får inte överstiga 6 875 000 euro och
- årsgenomsnittet anställda får inte överstiga 50.

Enligt det tyska justitiedepartementets värdering är ca 400 000 små tyska företag undantagna från revisionsplikt, vilket motsvarar ca hälften av alla företag i Tyskland.

Eftersom små företag i Tyskland inte har revisionsplikt är det ganska få revisorer i Tyskland som utför lagstadgad revision. Däremot finns det desto fler *Steuerberater* och *Steuerbevollmächtigte*. En direktöversättning av dessa titlar skulle bli skatterådgivare. Dessa skatterådgivare utför dock inte enbart skatterådgivning utan anlitas även för att upprätta bolagens bokföring

och deras deklARATIONER. En *Steuerberater* eller *Steuerbevollmächtigter* är inte auktoriserad revisor enligt det åttonde bolagsrättsliga direktivet och är därför inte behörig att utföra lagstadgad revision.

I Tyskland finns inga lagkrav som kräver användning av en *Steuerberater* för att upprätta redovisningshandlingar eller andra uppgifter. Företagens användning av en *Steuerberater* sker därför uteslutande på frivillig väg. I praktiken använder alla icke-revisionspliktiga aktiebolag en skatterådgivare (*Steuerberater*) bl.a. för att upprätta deklARATIONER och årsredovisningar samt löne- och avgiftsrapporter. En *Steuerberater* stämplrar (undertecknar) deklARATIONEN och andra anmälningar till skattemyndigheten. Detta innebär en försäkran att han eller hon under sitt arbete med redovisning och skatterådgivning inte har upptäckt något brott mot skattelagstiftningen eller någon annan form av ekonomiskt brottslighet.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. Framtagen på uppdrag av FAR SRS. ECON-rapport nr 2007-092, Projekt nr. 51901, s. 8.

## 7 Utredningens överväganden

### 7.1 Revisionsplikten

#### 7.1.1 Inledning

Inom EU pågår för närvarande ett arbete med regelförenkling. Vid ett möte i mars 2007 betonade Europeiska rådet att kraftfulla gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna är nödvändiga för att minska de administrativa bördorna, ge de europeiska företagen möjlighet att bli mera konkurrenskraftiga och stimulera Europas ekonomi. Kommissionen har föreslagit att företagens administrativa bördor ska minskas med 25 procent fram till år 2012<sup>1</sup> och särskilt lyft fram EU:s regelverk inom bolagsrätt, redovisning och revision som prioriterade områden. Enligt kommissionen är små och medelstora företags kostnader för revision och redovisning särskilt betungande och dessa företag skulle gagnas av förenklade regler.<sup>2</sup>

Den svenska regeringen har förklarat att den vill genomföra den 25-procentiga kostnadsreduktionen redan till år 2010<sup>3</sup> och har tillsatt flera utredningar med uppdrag att föreslå kostnadsreducerande åtgärder. En av dessa är Utredningen om revisorer och revision som nu arbetar med att avskaffa revisionsplikten i små företag.<sup>4</sup> En annan prövar om det är möjligt att ytterligare förenkla redovisningsreglerna<sup>5</sup> och en tredje prövar om kravet på lägsta tillåtna aktiekapital bör sänkas och om det går att förenkla de associationsrättsliga reglerna. I det uppdraget ingår dessutom att överväga

---

<sup>1</sup> Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt Regionkommittén – En strategisk översyn av programmet ”Bättre lagstiftning” inom Europeiska unionen, KOM(2006) 689.

<sup>2</sup> Meddelande från kommissionen om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision, KOM(2007) 394.

<sup>3</sup> Prop. 2006/07:1, utg.omr. 24.

<sup>4</sup> Dir. 2006:96 och 128.

<sup>5</sup> Dir. 2007:78.

om det behövs en ny företagsform utan särskilt betalningsansvar som är särskilt anpassad för näringsverksamhet i liten skala.<sup>6</sup>

I Sverige och övriga medlemsstater i EU pågår således ett omfattande arbete med regelförenklingar inom bolagsrätt, redovisning och revision.

Utvecklingen i Europa på redovisnings- och revisionsområdena påverkas i hög grad av impulser från USA och Storbritannien. Den mest omfattande normgivningen om *redovisning* finns i USA genom Financial Accounting Standards Board (FASB) som svarar för US GAAP. Det senare är en regelmassa som beräknas uppgå till flera tiotusentals trycksidor med redovisningsanvisningar av hög detaljeringsgrad som ska tillämpas av börsnoterade företag.

Som ett alternativ till US GAAP utvecklades internationella redovisningsstandarder av en organisation som numera kallar sig IASB (International Accounting Standards Board). De standarder som den utfärdar kallades förr IAS men betecknas numera IFRS (International Financial Reporting Standards).

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, ska IFRS från och med år 2005 obligatoriskt tillämpas på koncernredovisningen för alla företag inom gemenskapen vars värdepapper noteras vid en börs eller annan reglerad marknad.<sup>7</sup>

IFRS är inte lika omfattande som US GAAP men dess totala tryckomfång inklusive exempel och beslutskommentar uppgår i dagsläget till nära 2 500 sidor. US GAAP och IFRS är skrivna utifrån finansmarknadernas behov av information i form av finansiell rapportering från i första hand börsnoterade företag. För dessa företag samt företag inom finans- och försäkringsmarknaderna finns också särskilda bestämmelser om revisorer och revision. Givetvis krävs mycket hög kompetens hos de revisorer som ska granska om redovisningen följer US GAAP och IFRS. Även bestämmelserna om *revision* påverkas av den redovisning som ska revideras. Omfattande och komplexa redovisningsbestämmelser genererar omfattande och komplexa revisionsbestämmelser. Bestämmelserna om revision av företag som tillämpar US GAAP och IFRS är följaktligen omfattande.

---

<sup>6</sup> Dir. 2007:132.

<sup>7</sup> Kommissionen har genom bl.a. förordning (EG) 1725/2003 av den 29 september 2003 och (EG) 707/2004 av den 6 april 2004 antagit vissa redovisningsstandarder i enlighet med IAS-förordningen.

I USA saknas enligt uppgift föreskrifter i författning om redovisning och revision i företag som inte är skyldiga att tillämpa US GAAP. Det har överlämnats åt företagen att bestämma hur de vill utforma sin redovisning och om de vill att redovisningen ska granskas av en kvalificerad revisor. Men självklart är de skyldiga att lämna uppgifter om sin ekonomi till bl.a. skattemyndigheterna i enlighet med skattelagstiftningen.

Inom EU finns föreskrifter som ålägger också icke börsnoterade företag skyldighet att upprätta årsredovisning och i förekommande fall koncernredovisning som ska granskas av kvalificerade revisorer. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet, som behandlar skyldigheten att upprätta och låta revidera årsbokslut och förvaltningsberättelse i bolag med begränsat ägaransvar, utgår från att alla bolag som omfattas av direktivet ska behandlas lika. Samma regler ska alltså i princip gälla för såväl större som mindre företag. På ett flertal punkter medger direktivet emellertid att det görs undantag för mindre och medelstora företag. De viktigaste av dessa undantag är de som avser s.k. artikel 11-bolag och s.k. artikel 27-bolag.

Med artikel 11-bolag avses bolag som överskrider högst ett av tre gränsvärden avseende balansomslutning, nettoomsättning respektive antal anställda. Från den 5 september 2008, kommer gränsvärdet att vara 4 400 000 euro för balansomslutningen, 8 800 000 euro för nettoomsättningen och för antalet anställda 50.

Artikel 27-bolag definieras på motsvarande sätt men de tre gränsvärdena från den 5 september 2008 är här; balansomslutning: 17 500 000 euro, nettoomsättning: 35 000 000 euro och antal anställda 250.

I det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns alltså bestämmelser om revisionsplikt. Enligt artikel 51 ska bolagens årsbokslut granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt revisorsdirektivet. De kvalificerade revisorerna ska även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslutet för samma räkenskapsår eller inte.

Medlemsstaterna får enligt artikel 51 befria vissa företag från revisionsplikten. Det gäller artikel 11-bolagen. Samma gränsvärden används i direktivet när det gäller såväl möjligheten att tillämpa förenklade redovisningsregler som möjligheten att göra undantag från revisionsplikt.

I den svenska lagstiftningen<sup>8</sup> överensstämmer gränsvärdena för skyldighet att upprätta årsredovisning med gränsvärdena för skyldighet att låta revidera årsredovisningen när det gäller andra företag än aktiebolag. Samma gränsvärden återkommer i aktiebolagslagen<sup>9</sup> i bestämmelserna om skyldighet att ha auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Gränsvärdena i den svenska lagstiftningen är balansomslutning: 25 miljoner kronor, nettoomsättning: 50 miljoner kronor och antal anställda 50.

De svenska gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning ligger således under vad som fr.o.m. den 5 september 2008 blir maximalt tillåtet enligt direktivet. Undantagsmöjligheten beträffande revisionsplikten har dessutom inte alls utnyttjats för bl.a. aktiebolag och de svenska gränsvärdena används även för företagsformer som inte omfattas av direktivet.

När det fjärde bolagsrättsliga direktivet implementerades i Sverige vid mitten av 1990-talet avvisades tanken på att mera allmänt utnyttja direktivets undantagsbestämmelser eftersom det skulle innebära en försämring av svensk redovisningsstandard. Denna inställning måste nu omprövas.

De europeiska företagen utsätts för en hård konkurrens från utländska företag. Till nackdelarna räknas numera att företagen utanför EU inte omfattas av EU:s betungande regelverk inom bolagsrätt, redovisning och revision. Många länder konkurrerar om världens företag genom att erbjuda lättnader i lagstiftningen och attraktiva villkor i övrigt för näringslivet. Det gäller också inom EU. Som exempel kan nämnas att i Storbritannien det lägsta tillåtna aktiekapitalet är endast ett pund. Det innebär att engelska bolag har en konkurrensfördel i förhållande till svenska aktiebolag som måste bära de kapitalkostnader som följer med ett minsta aktiekapital på 100 000 kronor. Det förekommer redan och i ökande utsträckning att svenska företagare bildar bolag i England för att driva verksamhet i Sverige genom en filial till det engelska bolaget. Enligt uppgift har man gjort motsvarande erfarenheter i bl.a. Norge och Tyskland.

Av allt att döma går nu utvecklingen inom EU snabbt mot en ännu mera markerad tudelning av företagen än i dag. Å ena sidan ställs högre och mer sofistikerade krav på den redovisning som ska upprättas av stora företag eller företag som förekommer på finans-

---

<sup>8</sup> 2 § revisionslagen och 6 kap. 1 § bokföringslagen.

<sup>9</sup> 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen.

och försäkringsmarknaderna, och denna redovisning ska granskas av kvalificerade revisorer enligt krav som är i motsvarade mån höga och sofistikerade. Å andra sidan ges små och medelstora företag en ökad laglig valfrihet när det gäller att utforma sin redovisning och revision. Avsikten är tydligen att överlämna åt dessa företag att själva bestämma hur mycket de vill köpa av redovisnings- och revisionstjänster på en fri marknad.

För att lätta på bördan av EU:s regelverk utnyttjar många EU-länder de möjligheter till undantag som erbjuds i direktiv och andra rättsakter. I detta sammanhang kan nämnas att det fjärde bolagsrättsliga direktivets undantagsbestämmelser utnyttjats maximalt i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Nederländerna.

Om Sverige vidhåller sin ovilja att utnyttja undantagsmöjligheterna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, kommer vi av allt att döma snart att ställas inför EU-krav på redovisning och revision som utformats för stora, börsnoterade företag men som i Sverige i så fall måste – låt vara i anpassad form – tillämpas också på små företag. Försöken att implementera IAS och IFRS är inte uppmuntrande. Det har visat sig vara svårt att meddela lättlästa och begripliga anvisningar om hur dessa internationella redovisningsstandarder för multinationella börsbolag ska tillämpas av små företag här i landet.

I länder som inte anpassar sin bolagsrätt, redovisning och revision till internationellt gångbara nivåer har företagen att välja mellan att gå under i konkurrensen med företag i länder med mindre betungande regler eller flytta till något av dessa länder och driva verksamhet i ursprungslandet genom filial. De svenska reglerna på dessa områden måste därför anpassas till den internationella miljö i vilken de svenska företagen arbetar och det måste ske snabbt.

### 7.1.2 Gränsvärden för revisionsplikt

År 2006 fanns i Sverige omkring 918 000 aktiva företag, varav drygt en fjärdedel aktiebolag. Totalt finns i dag drygt 330 000 aktiebolag, av vilka omkring 260 000 är aktiva.

Aktiebolaget är den ekonomiskt mest betydelsefulla företagsformen. Alla aktiebolag är i dag skyldiga att ha en revisor. Alla aktiebolag utom 340 vars värdepapper är noterade på en börs eller annan reglerad marknad, 1 000 finans- och försäkringsbolag och

drygt 10 000 som har balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda som ligger över gränsvärdena för undantag från det fjärde bolagsdirektivet berörs därför av vad den nu aktuella översynen av revisionsplikts omfattning leder till.

Utredningen utgår därför från förhållandena i de svenska aktiebolagen när den behandlar den generella frågan om vilka gränsvärden för revisionsplikten som bör användas av den svenske lagstiftaren. Utredningen behandlar därefter i avsnitt 7.1.3–7.1.8 vilka gränsvärden som bör användas i de olika företagsformerna.

Utredningen om revisorer och revision har inte i uppdrag att pröva om det är lämpligt att undanta mindre företag från nuvarande revisionsplikt. Uppdraget är tvärtom formulerat så att Utredningen ska föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen, ta ställning till vilka företag som ska omfattas av förändringen och utarbeta nödvändiga författningsförslag.

I denna del av uppdraget framstår det som naturligt att börja med att pröva vilka företag som ska undantas från revisionsplikt. Vid en förutsättningslös prövning av denna fråga skulle Utredningen kunna ta hänsyn till faktorer som företagets behov av revision med hänsyn till ägande, finansiering, intressenter etc.

Om ett aktiebolag har bara en eller en handfull ägare som dessutom driver verksamheten som styrelseledamöter och anställda, har ägarna fullständig insyn i och kontroll över företagets ekonomi och behöver ingen revisor för detta ändamål. Finns det många ägare i bolaget, av vilka några som styrelseledamöter, verkställande direktör eller ledande befattningshavare i bolaget deltar aktivt i bolagets dagliga verksamhet medan de övriga hänvisas till att utöva inflytande i bolaget på bolagsstämman, kan det tala för att bolaget bör vara skyldigt att ha en revisor som kan bevaka att alla aktieägare behandlas lika (jfr 7 kap. 36 § aktiebolagslagen). Men små aktiebolag är som regel inte avstämningsbolag och aktieboken ger då inte en tillförlitlig bild av ägarstrukturen i bolaget, bl.a. på grund av det utbredda bruket av in blanco-överlåtelse av aktier. Antalet aktieägare kan dessutom enkelt och snabbt ändras genom verklig eller skenbar överlåtelse av aktier. Till bilden hör slutligen också att Aktiebolagskommitténs förslag (SOU 2001:1 del 2 bilagan Aktieägarregister) om ett riksomfattande register över alla aktieägare i alla svenska aktiebolag inte har lett till lagstiftning. Frågan om ett bolag ska vara revisionspliktigt eller ej bör därför inte bestämmas på basis av antalet ägare.

Utredningens uppdrag är som framgått hårt styrt och går ut på att undanta de ”små” företagen från revisionsplikt. Det gäller därför för Utredningen att finna mått på storleken som är lätta att tillämpa, svåra att manipulera, ger möjlighet att jämföra med företag i andra länder och enkelt kan justeras om EU:s gränsvärden ändras.

Av föregående avsnitt framgår att det är vanligt inom EG-rätten och i svensk redovisnings- och revisionslagstiftning att arbeta med gränsvärden av tre slag, nämligen balansomslutning, nettoomsättning och antalet anställda. Det framstår därför som närmast självklart att det är dessa tre värden som ska användas när Utredningen bestämmer kretsen av små företag som ska undantas från revisionsplikt.

Det är naturligt att känna oro för att kvaliteten på redovisningen kommer att försämrats i företag som inte längre omfattas av revisionsplikt och att det i sin tur kommer att leda till olägenheter framför allt i form av ett ökat skatteundandragande. Den oron gäller framför allt de allra minsta företagen, utan anställda och med en mycket låg balansomslutning och nettoomsättning. Inte sällan är sådana företag nystartade av någon eller några som saknar tidigare erfarenhet av företagsskötsel och därför är i stort behov av sådan ekonomisk expertis som en kvalificerad revisor kan tillhandahålla. Det kan emellertid inte komma i fråga att befria etablerade företag från revisionsplikt men låta den stå kvar för nystartade företag och därmed låta kostnaderna vara höga för nyföretagande här i landet. Det skulle strida mot en huvudtanke bakom direktiven för Utredningen om ett sänkt aktiekapital, nämligen att Sverige ska bli ett land där det är lätt att starta och driva företag. De allra minsta företagen bör alltså – oavsett när de etablerades – undantas först och övriga i storleksordning till dess man når en gräns då företagen inte längre kan betraktas som små.

Nästa fråga blir då vilka gränsvärden som ska väljas. I Danmark och Finland har revisionsplikten för små företag nyligen avskaffats varvid följande gränsvärden har valts:

	Balansomslutning	Nettoomsättning	Antal anställda
Danmark	1 500 000 DKK	3 000 000 DKK	12
Finland	100 000 EUR	200 000 EUR	3

Utredningen menar att om företagens kostnader för administration med anknytning till revision ska reduceras med en fjärdedel på tre

år, kretsen av företag som undantas från revisionsplikt inte får vara för snäv. Med vanligt språkbruk är i vart fall företag som inte har fler än tre anställda att beteckna som små företag. Mycket grovt räknat krävs en nettoomsättning på minst 1 miljon kronor för varje anställd, om företaget inte ska gå med förlust. I de gränsvärden som används inom EU brukar balansomslutningen motsvara hälften av nettoomsättningen. I enlighet härmed finner Utredningen att de lägsta gränsvärden som förtjänar att övervägas i detta sammanhang är följande:

- balansomslutning 1,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 3 miljoner kronor,
- antal anställda 3.

Sätts gränsvärdena på detta sätt kommer revisionsplikten att omfatta högst 95 000 aktiebolag, vilket inte är mer än drygt en tredjedel av de omkring 260 000 aktiva aktiebolag som i dag finns i Sverige. Motsatsvis kommer omkring 165 000 aktiva aktiebolag och drygt 70 000 vilande aktiebolag som i dag har revisor att få välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte.

Sätts gränsen vid de angivna minimivärdena kan det leda till att aktiebolag på gränsen till revisionsplikt avstår från att exempelvis anställa en fjärde löntagare eller öka omsättningen över 3 miljoner kronor för att inte drabbas av kostnader för en revision som bolagets ledning bedömer kommer att äta upp så mycket av vinsten med en nyanställning eller omsättningsökning att man hellre avstår. Sådana barriäreffekter är störst i små företag, som i det nämnda exemplet, där en nyanställning av en enda person innebär att arbetsstyrkan i ett slag ökar med 33 procent, och avtar allteftersom företaget växer.

Låga gränsvärden innebär också gränsdragningsproblem för ett mycket stort antal bolag. Det är förknippat med kostnader och olägenheter för de bolag som ligger nära gränsvärdet att från ett år till ett annat kontrollera om det är skyldigt att ha revisor. Motsvarande problematik finns visserligen vid alla gränsvärden, men ju högre gränsvärdena sätts, desto färre bolag berörs. Större bolag kan förväntas vilja välja frivillig revision i mycket högre utsträckning och undgår därför gränsdragningsproblemen. Det nu sagda väcker frågan om det är motiverat att sätta gränsvärdena så lågt som nu har sagts.

I detta sammanhang kan nämnas att kommissionen har föreslagit att medlemsstaterna ska tillåtas att helt utesluta s.k. mikroföretag från redovisningsdirektivens tillämpningsområde och att det ska finnas ett undantag från direktivens krav på lagstadgad revision för sådana företag. Kommissionens förslag till definition av mikroföretag är företag som har mindre än 10 anställda, högst 500 000 euro (4,6 miljoner kronor) i balansomslutning och högst 1 000 000 euro (9,2 miljoner kronor) i omsättning.<sup>10</sup> De gränsvärden som kommissionen föreslår för mikroföretagen ligger alltså högt över de gränsvärden som Utredningen funnit vara lägsta tänkbara. Skulle kommissionens gränsvärden användas i Sverige för att bestämma kretsen av revisionspliktiga aktiebolag, skulle uppskattningsvis 215 000 eller 80 procent av alla aktiva aktiebolag undantas från revisionsplikt.

Utredningen har som framgått funnit att gränsvärdena för revisionsplikt bör bestämmas så att åtminstone de 165 000 minsta aktiva aktiebolagen och 70 000 vilande aktiebolag undantas från revisionsplikt. Därmed är gärdet upprivet. De företag som ligger därefter i storleksordning har mer än tre anställda, mer än 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och mer än 3 miljoner kronor i nettoomsättning. Siffrorna, framför allt antalet anställda, ger vid handen att företaget nått en viss kritisk massa och måste organisera sin redovisning, skattedeklarationer och skattebetalningar på ett betryggande sätt. Sådana företag vill vanligtvis också växa, kanske med förhoppningen att så småningom bli sålt till något annat företag. I detta läge har företaget ett starkt eget intresse av att ha sina räkenskaper i ordning och få hjälp med deklarerationer och skatterådgivning. Om revisionsplikten avskaffas för dessa företag, kan man därför räkna med att flertalet under alla omständigheter kommer att upphandla de ekonomiska tjänster som de anser sig behöva och därvid ofta välja att ha revision på det sätt som de vant sig vid. Betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar således ju större aktiebolag det är fråga om.

Om Utredningens minimivärden godtas av den svenske lagstiftaren samtidigt som kommissionens förslag beträffande mikroföretagen godtas av EU, är det tydligt att det blir tillämpningsproblem för svenska företag som ligger mellan Sveriges och EU:s gränsvärden. De kommer att omfattas av revisionsplikt och därmed

---

<sup>10</sup> Meddelande från kommissionen om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision, KOM(2007) 394.

tvingas tillämpa revisionsbestämmelser som utformats av kommissionen för att passa företag som är större än mikroföretagen.

Eftersom betänkligheterna mot att avskaffa revisionsplikten för aktiebolag avtar ju större aktiebolag det är fråga om, finns det för Utredningen inte skäl att närmare analysera gränsvärden som ligger över de gränsvärden som Utredningen funnit vara de lägsta tänkbara eller som kommissionen föreslagit som definition av mikroföretag, men under de maximivärden som det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver. Det gäller bl.a. de svenska 50-25-50-reglerna. Den avgörande frågan blir i stället om det är direktivets maximivärden som bör väljas.

I jämförelse med de jätteföretag vars värdepapper är noterade på de amerikanska och europeiska börserna och som undantagslöst är skyldiga att tillämpa US GAAP eller IFRS och låta redovisningen granskas av kvalificerade revisorer i enlighet med omfattande revisionsstandarder framstår företag med en balansomslutning på högst 4 400 000 euro, en nettoomsättning på högst 8 800 000 euro och högst 50 anställda som små. Vid denna jämförelse framstår det som begripligt att länder som Storbritannien och Nederländerna erbjuder förenklad redovisning och befrielse från revisionsplikt åt alla bolag som på balansdagen inte överskrider två av de nämnda gränsvärdena.

I Nederländerna tillämpar man sedan mycket länge en policy som innebär att alla möjligheter till undantag från krav som ställs i ett EG-direktiv erbjuds åt de företag som berörs av direktivet. Att man i Nederländerna sålunda från revisionsplikt undantar alla företag med balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda under det fjärde bolagsdirektivets maximivärden är i enlighet med denna policy. Enligt Utredningens mening finns det mycket som talar för att Sverige bör anlägga samma synsätt. Underlåtenhet att utnyttja undantagsmöjligheter maximalt leder till konkurrensmissigt underläge i förhållande till andra EU-länder. Utredningen har i enlighet härmed i sitt betänkande *Revisionsutskott m.m.* maximalt utnyttjat undantagsmöjligheterna i 2006 års revisorsdirektiv.

Svenska företag befinner sig redan i dag i ett konkurrensmissigt underläge i förhållande till företag i bl.a. Storbritannien, Tyskland och Nederländerna genom att de svenska företagen tvingas ha en mera kostnadskrävande redovisning och revision. Detta underläge kommer att förvärras om Sverige nu väljer lägre gränsvärden för revisionsplikten än de som används i ledande länder inom EU.

Utvecklingen inom EU kommer med stor sannolikhet innebära att gränserna för revisionsplikten kommer att höjas ytterligare och att fler länder än tidigare väljer maximivärdena för undantag från revisionsplikten.

Det är viktigt att komma ihåg att de företag som undantas från revisionsplikt ändå kan nyttja möjligheten till revision. Ingenting hindrar dem från att låta redovisningen granskas av en eller flera kvalificerade revisorer. Om direktivets maximivärden utnyttjas kan det antas att många svenska företag som därigenom befrias från revisionsplikt frivilligt kommer att välja revision, och göra det i allt större utsträckning ju närmare gränsen för revisionsplikt som företagen ligger.

Som utvecklas i konsekvensanalysen måste man emellertid räkna med att en del av de företag som befrias från revisionsplikt kommer att utnyttja möjligheten och avstå från revision. Revisorskåren måste därför räkna med att antalet revisionsuppdrag kommer att minska, särskilt från de allra minsta företagen. Men omsorgen om revisorernas monopol på denna marknad kan inte utgöra tillräckligt skäl för att nu sätta gränsvärdena lägre än vad som följer av det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Revisorerna bör och kan också förväntas begränsa klientbortfallet genom att marknadsanpassa sina tjänster och marknadsföra dem på ett effektivt sätt.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att alla företag som ligger under mer än ett av det fjärde bolagsrättsliga direktivets gränsvärden år 2008, nämligen för balansomslutningen 4 400 000 euro, för nettoomsättningen 8 800 000 euro och för antalet anställda 50, undantas från revisionsplikt. Med tillämplig växlingskurs och beaktande av EU:s omräkningsmarginal blir gränsvärdena följande:

- balansomslutning 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättningen 83 miljoner kronor,
- anställda 50.

### 7.1.3 Aktiebolag

I enlighet med det ovan anförda föreslår Utredningen att ett aktiebolag ska omfattas av revisionsplikt, bara om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor.

- a) Medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
- b) Företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor.
- c) Företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Sätts gränsvärdena på detta sätt kommer revisionsplikten att omfatta endast omkring 10 000 eller 3,5 procent av de omkring 260 000 aktiva aktiebolag som i dag finns i Sverige. Motsatsvis kommer drygt 250 000 eller 96,5 procent av de aktiva aktiebolag som i dag har revisor att få välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte.

I dag krävs särskild revisorskompetens i s.k. 50/25/50-bolag. Sådana bolag ska enligt 9 kap. 13 § aktiebolagslagen ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen. Sådana revisorskrav för de allra största bolagen bör finnas även i fortsättningen. Det framstår emellertid som naturligt, när revisionsplikten för de små bolagen avskaffas, att dra gränsen för vilka bolag som måste ha särskilt kvalificerade revisorer med utnyttjande av de ovan nämnda gränsvärdena för revisionsplikten. Med andra ord bör de bolag som i fortsättningen omfattas av revisionsplikt vara skyldiga att ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

För övriga aktiebolag, som ligger under gränsvärdena för revisionsplikt, bör det räcka med det allmänna kompetenskravet i 9 kap. 11 § aktiebolagslagen, som bolaget måste iaktta om det frivilligt väljer revisor. I sammanhanget ska påpekas att en lek-mannarevisor inte har behörighet att utföra lagstadgad revision. I den mån ett aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt önskar bli föremål för lagstadgad revision, måste bolaget till revisor välja en auktoriserad revisor eller godkänd revisor.

#### 7.1.4 Noterade företag

Företag vars värdepapper är upptagna till handel på en börs eller annan reglerad marknad ("noterade företag") brukar lyftas fram som en mycket viktig grupp företag. Normalt är noterade företags

verksamhet av sådan omfattning att de redan på grund av omsättning, tillgångar och antalet anställda måste omfattas av revisionsplikt. Av betydelse i detta sammanhang är att dessa företag också har många, ibland 100 000-tals aktieägare och att de ofta finansierar sin verksamhet genom att ge ut obligationer och andra skuldebrev på kapitalmarknaderna i Sverige och utomlands. Aktörerna på värdepappers- och kapitalmarknaderna följer därför noga verksamheten i de noterade företagen och använder sig därvid av bl.a. företagens delårsrapporter och årsredovisningar. Också massmedia ägnar de noterade företagen stor uppmärksamhet och de får med vanligt språkbruk anses vara företag av allmänt intresse. I årsredovisningslagen definieras noterade företag som ”större företag”.<sup>11</sup>

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet får undantag från revisionsplikten inte medges för bolag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 MiFID. I 9 kap. 13 § aktiebolagslagen finns en särskild bestämmelse om att minst en av bolagsstämman utsedd revisor ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad inom EES-området.

Utredningen föreslår att noterade företag alltid ska omfattas av revisionsplikt, oavsett vilken balansomslutning, nettoomsättning eller antal anställda de har. Det särskilda kompetenskravet (minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen) i aktiebolagslagen bör vara kvar för revisorer i noterade företag.

Andra företagsformer än aktiebolag torde inte emittera värdepapper på en reglerad marknad i Sverige utan att omfattas av revisionsplikt, t.ex. på grund av sin storlek. Något behov av särskilda regler om revision för t.ex. värdepappersemitterande föreningar finns därför inte.

### 7.1.5 Publika och privata bolag

I aktiebolagslagen görs skillnad mellan publika och privata bolag. Det är endast värdepapper utgivna av publika bolag som får bli föremål för handel på en reglerad marknad (1 kap. 6 och 7 §§ aktiebolagslagen). En del av de publika bolagen är små och har inte

---

<sup>11</sup> Jfr prop. 2005/06:116 s. 87.

givit ut värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad. Utredningen menar att även sådana publika bolag bör kunna undantas från revisionsplikt. I enlighet härmed föreslår Utredningen inga särbestämmelser om revisionsplikt för publika bolag, dvs. samma bestämmelser föreslås gälla för publika och privata bolag. För publika bolag som givit ut värdepapper på en reglerad marknad, se föregående avsnitt.

#### **7.1.6 Företag inom finans- och försäkringsmarknaderna m.fl.**

Företag som omfattas av EG:s första bankredovisningsdirektiv, första skadeförsäkringsdirektivet och första livförsäkringsdirektivet måste vara underkastade revisionsplikt. Någon möjlighet att undanta sådana företag från revisionsplikt finns i princip inte. Utredningen har i sitt första delbetänkande angivit vilka slags företag som omfattas av dessa direktiv och föreslagit att dessa företag ska anses vara av allmänt intresse.

De nämnda direktiven omfattar bl.a. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank och finansieringsrörelse, företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen med undantag för sådana företag som avses i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag samt företag som omfattas av lagen om understödsföreningar och vars verksamhet avser tjänstepensionsförsäkringar. De företagstyper som det är fråga om är bl.a. bankaktiebolag och andra kreditmarknadsbolag, kreditmarknadsföreningar, medlemsbanker, sparbanker, hypoteksinstitut, värdepappersbolag, institut för elektroniska pengar, försäkringsaktiebolag samt vissa ömsesidiga försäkringsföretag och understödsföreningar. Även fondföretag måste till följd av EG-rättsliga bestämmelser låta sina räkenskaper revideras.

Ekonomiska föreningar inom finanssektorn är i dag skyldiga att ha revisor till följd av en allmän bestämmelse om detta i lagen om ekonomiska föreningar. Kraven på kvalificerad revisor finns i särskild lagstiftning på finansområdet. För spar- och medlemsbanker finns regleringen om detta i särskilda lagar.

När det gäller aktiebolag inom finanssektorn föreligger i dag revisionsplikt till följd av den allmänna bestämmelsen om revisionsplikt i aktiebolagslagen. Utredningen har emellertid föreslagit att bestämmelsen i aktiebolagslagen ändras så att inte alla aktiebolag ska omfattas av revisionsplikt. Genomförs det förslaget behövs

särskilda bestämmelser om revisionsplikt för de finansiella aktiebolagen. Det kan göras på två sätt. En generell regel om revisionsplikt för de aktuella företagstyperna kan införas i aktiebolagslagen. Alternativt kan bestämmelser införas i finanslagstiftningen. Utredningen anser att det är en fördel att ha regleringen av revisionsplikten för aktiebolag på ett och samma ställe och föreslår därför en särskild bestämmelse i aktiebolagslagen om revisionsplikt för finansiella aktiebolag. I likhet med vad som gäller för finansiella föreningar regleras kravet på att minst en revisor ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen i de särskilda lagarna på finansområdet.

När det gäller försäkringsföretag gäller enligt försäkringsrörelselagen revisionsplikt för försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar. Försäkringsrörelselagen är för närvarande föremål för översyn. I avvaktan på resultatet av denna översyn avstår Utredningen från att föreslå några ändringar i revisionsplikten för försäkringsföretagen. För deras vidkommande får således försäkringsrörelselagen gälla tills vidare. I den pågående översynen bör uppmärksammas att alla understödsföreningar inte behöver vara underkastade revisionsplikt.

Enligt lagen om inlåningsverksamhet ska minst en revisor väljas av bolags- eller föreningsstämman i företag som bedriver inlåningsverksamhet. Alla företag med inlåningsverksamhet omfattas inte av bankredovisningsdirektivet. Särskilda hänsyn kan göra sig gällande för företag som bedriver inlåningsverksamhet. Detta bör utredas i särskild ordning. Utredningen föreslår därför inte några förändringar i fråga om revision för dessa företag. Detta innebär att en särskild bestämmelse måste införas om att aktiebolag som bedriver inlåningsverksamhet ska ha revisor.

Även börs- och clearingorganisationer är av särskild karaktär. Även för dessa kan särskilda hänsyn göra sig gällande och revisionsplikten för sådana organisationer får övervägas i särskild ordning. Utredningen föreslår inte nu några förändringar, vilket innebär att aktiebolag som bedriver sådan verksamhet tills vidare bör ha revisor. Detta kräver en särskild bestämmelse i lagstiftningen.

Ekonomiska föreningar kan bedriva inlånings- samt börs och clearingverksamhet. Några förändringar i gällande regelverk för dessa behövs nu inte.

För alla företag på finans- och försäkringsmarknaderna bör gälla att varje revisor ska vara auktoriserad eller godkänd samt att minst en revisor ska vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor med revisorsexamen. Med undantag för börs- och clearingorganisationer samt försäkringsföretag gäller detta redan enligt den särskilda lagstiftningen på finansområdet. Frågan får övervägas i särskild ordning för börs- och clearingorganisationer. För försäkringsföretag bör frågan bevakas i samband med den pågående översynen av försäkringsrörelselagen. I det lagstiftningsärendet bör också övervägas att ta bort Finansinspektionens skyldighet att förordna revisor i försäkringsbolag samt skyldigheten för understödsföreningar att ha två revisorer.

För hypoteksinstituten gäller att det i varje institut ska finnas två revisorer som ska utses av regeringen eller Finansinspektionen. Vidare gäller beträffande Sveriges allmänna hypotekskassa att revisorerna ska vara auktoriserade. Det kan ifrågasättas om inte samma principer för revisionsplikt bör gälla för hypoteksinstituten som för t.ex. banker. Med hänsyn till att dessa förhållanden bör övervägas i särskild ordning lämnar Utredningen inte här något förslag till ändring av de ifrågasatt bestämmelserna.

#### **7.1.7 Koncerner**

Enligt artikel 37 i koncernredovisningsdirektivet ska varje koncernredovisning granskas av en eller flera kvalificerade revisorer. Revisorerna ska även uttala sig om huruvida koncernförvaltningsberättelsen överensstämmer med koncernredovisningen för samma räkenskapsår eller inte.

Direktivet är tillämpligt om antingen moderföretaget eller ett eller flera av dotterföretagen är aktiebolag eller, om alla obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller liknande, handelsbolag. Emellertid får enligt artikel 6 i koncernredovisningsdirektivet undantag göras för artikel 27-bolag i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (se ovan under avsnitt 7.1.1).

Utredningens principiella utgångspunkt är som framgått att direktivets undantagsmöjligheter bör utnyttjas maximalt. När det gäller koncerner är gränsvärdena från och med den 5 september 2008 med svenska mått höga; för balansomslutningen 147 miljoner kronor, för nettoomsättningen 295 miljoner kronor och för antalet anställda 250. Med andra gränsvärden för koncerner än som gäller

för de enskilda aktiebolagen blir det enkelt att kringgå revisionsplikten för ett enskilt bolag genom att dela upp verksamheten i två eller flera bolag. Utredningen föreslår därför samma gränsvärden för koncerner som för de enskilda aktiebolagen.

I Danmark har man infört bestämmelser som innebär att moderföretag inte – oavsett koncernens storlek – kan undantas från revisionsplikt.<sup>12</sup> Utredningen om revisorer och revision menar emellertid att det inte finns skäl att särbehandla små bolag i revisionshänseende uteslutande på den grunden att de ingår i en koncern.

### 7.1.8 Övriga företagsformer

I avsnitt 7.1.2 har föreslagits att endast företag som överstiger gränsvärdena i det fjärde bolagsdirektivet bör vara revisionspliktiga. Det bör gälla inte bara för aktiebolag utan också för alla övriga företagsformer. Här nedan behandlas revisionsplikt till följd av särskilda bestämmelser för handelsbolag, stiftelser och utländska filialer.

#### Handelsbolag

Det finns i dag 21 150 handelsbolag som är revisionspliktiga därför att de har en eller flera juridiska personer som delägare.

En del av dessa revisionspliktiga handelsbolag är kommanditbolag med ett aktiebolag som komplementär och fysiska personer som kommanditdelägare. Konstruktionen innebär att kommanditdelägarna har ett ansvar för bolagets förpliktelser som är begränsat till ett penningbelopp som kan sättas mycket lågt. Ett sådant kommanditbolag kan då jämföras med ett aktiebolag när det gäller delägarnas ansvar för bolagets förpliktelser. Det är mot denna bakgrund man får se att handelsbolag med *en* juridisk person som delägare omfattas av revisionsplikt, oavsett antalet anställda.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet föreskriver revisionsplikt för kommanditbolag, om alla komplementärer direkt eller indirekt är aktiebolag eller jämförbara företagsformer, men ger möjlighet

---

<sup>12</sup> Av § 135 stycke 3 årsregnskabsloven [love 647 af 15/06/2006] framgår att undantag från revisionsplikt inte kan tillämpas på ”virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse”.

för medlemsstaterna att göra samma undantag för kommanditbolag som för aktiebolag. Utredningen menar att små kommanditbolag inte bör särbehandlas i förhållande till små aktiebolag. Den nuvarande revisionsplikten för handelsbolag bör därför ändras så att den omfattar endast handelsbolag som överskrider de gränsvärden som Utredningen föreslår för alla företag.

### Stiftelser

För stiftelser gäller särskilda regler om revisionsplikt, bl.a. med hänsyn till att det finns stiftelser som hanterar stora tillgångar och driver verksamhet av stor samhälllig betydelse. Revisionsplikten i stiftelserna är avsedd att garantera att syftet med stiftelseförordnandet tillgodoses och gäller även om stiftelsen inte driver näringsverksamhet. Det är svårt att inom ramen för Utredningens uppdrag att avskaffa revisionsplikten i små företag, avgöra vilken vikt revisionsplikten har i stiftelserna. Ett utredningsförslag<sup>13</sup> har nyligen lämnats om stiftelsernas revisionsplikt och ärendet bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Det finns därför inte skäl att nu föreslå ändrade regler om revisionsplikt för stiftelser.

### Utländska filialer

För att undvika diskriminerande regler bör kravet på revision i utländska filialer ändras. Samma gränsvärden som Utredningen föreslår ska gälla för aktiebolag bör tillämpas på filialverksamhet som bedrivs i Sverige. En filial bör när fråga om revisionsplikt prövas behandlas som ett självständigt svenskt företag. Detta innebär att gränsvärdena ska gälla den balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda som verksamheten i Sverige har.

---

<sup>13</sup> Ds 2007:7.

## 7.2 Associationsrättsliga frågor

### 7.2.1 Allmänna utgångspunkter

#### Revisionsbegreppet och angränsande frågor

En given utgångspunkt för Utredningen när den utformar sina författningsförslag är att de vid varje tid gällande bestämmelserna om lagstadgad revision ska tillämpas inte bara på de aktiebolag som även i fortsättningen ska omfattas av revisionsplikt utan också i de aktiebolag som undantas från revisionsplikt men frivilligt väljer lagstadgad revision. Med andra ord ska uttrycket ”lagstadgad revision” ha en och samma betydelse i alla företag.

Utredningens förslag om en kraftig begränsning av den nuvarande revisionsplikten bygger inte på uppfattningen att revision är något onyttigt. Tvärtom menar Utredningen att revision typiskt sett tillför revisionsklienten ett värde. Det går emellertid inte att försvara tvånget till revision med att denna sker i företagets eget intresse. Tvånget innebär att revisionsklienterna inte själva kan välja när de vill köpa tjänster av revisionsbolagen och vilka tjänster de vill köpa. I stället måste de revisionspliktiga företagen varje år betala för en revision med det innehåll som lagstiftaren fastställt och som i princip är detsamma för alla företag som omfattas av revisionsplikten, stora som små.

Tvånget innebär att företag som inte behöver någon revision alls belastas med onödiga kostnader. Det gäller för att ta ett exempel de drygt 70 000 vilande aktiebolagen. Det finns dessutom många aktiebolag som visserligen driver rörelse men som ändå inte behöver revision. Det kan för att ta ett annat exempel gälla aktiebolag utan anställda som ägs av en enda person som erbjuder ekonomisk eller juridisk rådgivning genom bolaget.

Lika vanligt eller vanligare torde vara att svenska aktiebolag visserligen behöver tjänster som en kvalificerad revisor kan ge, men inte hela det revisionspaket som den svenske lagstiftaren i dag föreskriver utan delar av det och inte varje år.

Utredningen menar att om revisionsplikten avskaffas i den omfattning som nu föreslås, de företag som därmed får möjlighet att välja om de vill ha revision eller inte, bör lockas att köpa redovisnings- och revisionstjänster så att den nuvarande höga svenska redovisningsstandarden bevaras och farhågorna om ökat skattefusk och omfattande ekonomisk brottslighet kommer på skam.

Till skillnad från EG-rättens definition av lagstadgad revision omfattar en svensk lagstadgad revision inte bara räkenskapsrevision utan även förvaltningsrevision.

Utredningen ser svårigheter med en ordning som innebär att företag, som undantas från revisionsplikt men som önskar exempelvis räkenskapsrevision, inte skulle kunna slippa förvaltningsrevisionen. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att det blir för dyrt om förvaltningsrevisionen ska vara med. Utredningen prövar därför i det följande om förvaltningsrevisionen kan avskaffas.

I ett svenskt revisionsuppdrag ingår att granska och i revisionsberättelsen rapportera om huruvida bolaget fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen samt att vidta vissa åtgärder vid misstanke om brott. Det finns en risk att företag, som undantas från revisionsplikt men anser sig behöva granskning av räkenskaperna, avstår från att välja en kvalificerad revisor för uppdraget därför att de inte vill riskera anmälan till åklagare, om granskningen leder till misstankar om brott i företaget. Utredningen prövar därför också om den nuvarande skyldigheten för en vald revisor att dels granska om revisionsklienten fullgjort vissa skyldigheter enligt skattebetalningslagen, dels vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott, nödvändigtvis ska ingå i revisionsuppdraget.

Det vore, som Utredningen ser det, olyckligt också om ett företag, som genom den föreslagna reformen befriats från revisionsplikt, efter något eller några år utan revisor skulle vilja pröva kvalificerad revision av räkenskaperna, men väljer att avstå därför att man inte vill binda sig för så stora kostnader som ett fyraårigt revisionsuppdrag innebär. Utredningen prövar därför om mandatiden för revisorer ska kortas av.

### Övriga bolagsrättsliga frågor

Uppdraget till Utredningen om revisorer och revision tar i första hand inte sikte på bolagsrättsliga frågor. Dessa har överlämnats till en särskild utredning som ska pröva bl.a. om kravet på lägsta tillåtna aktiekapital bör sänkas och om det går att förenkla de associationsrättsliga reglerna. I den utredningens uppdrag ingår dessutom att överväga om det behövs en ny företagsform utan

särskilt betalningsansvar som är särskilt anpassad för näringsverksamhet i liten skala.

Utredningen om revisorer och revision har alltså inte mandat att lägga fram förslag i syfte att allmänt förenkla reglerna i aktiebolagslagen. Den måste emellertid anses vara oförhindrad att lägga fram förslag om ändring i aktiebolagslagen som föranleds av Utredningens ovan nämnda förslag om en kraftig begränsning av den nuvarande revisionsplikten. I aktiebolagslagen finns i dag bestämmelser om minoritetsrevisor, värdeöverföringar från bolaget, ansvarsfrihet, likvidationsplikt vid kapitalbrist, m.m. som föreskriver att bolagets revisor ska medverka på visst sätt. Utredningen prövar i det följande vad som i dessa hänseenden bör gälla i aktiebolag som inte har lagstadgad revision.

### 7.2.2 Förvaltningsrevision

I Sverige ska revisorn granska inte bara företagens årsredovisning och bokföring utan också styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (9 kap. 3 § aktiebolagslagen). Resultatet av granskningen ska i första hand framgå av revisionsberättelsen.

I Revisionsstandard i Sverige (RS) 209 ges anvisningar om hur bolagsledningens förvaltning ska granskas. Av exemplet i punkt 28 framgår att en förvaltningsrevision kan omfatta genomgång av följande förvaltningsområden:

1. Styrelsens arbetsordning, instruktioner, eventuell arbetsfördelning inom styrelsen samt uppföljning och kontroll av tillämpningen av arbetsordning och instruktioner.
2. Styrelseordförandens förvaltningsåtgärder.
3. Verkställande direktörens löpande förvaltningsåtgärder respektive verkställande direktörens åtgärder där styrelsebeslut inte kunnat avvaktas.
4. Styrelsens tillsyn av organisationen för att säkra att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattas av betryggande intern kontroll. Tillsynen omfattar även risktagande, annan riskexponering, skydd mot risker och försäkringskydd.
5. Verkställande direktörens åtgärder för att säkra laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning. Väsentliga åtgärder

- avser normalt: lämplig organisation inklusive ansvarsförhållanden, system och rutiner för hantering av likvida medel, verifikationer och bokföring, uppföljning, tillsyn och kontroll av löpande bokföring och bokslut inklusive anpassning till nya förhållanden. Vid mer omfattande verksamhet eller risktagande, ställs högre krav på verkställande direktörens åtgärder.
6. Styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets ekonomiska situation inklusive dess skriftliga instruktioner om bedömningsunderlag som ska tas fram.
  7. Styrelsearbetet med protokoll, beslut och beslutsunderlag samt motsvarande för eventuella styrelsekommittéer.
  8. Redovisningen inklusive delårsrapportering och annan extern rapportering samt tillhörande registreringsåtgärder.
  9. Bolagets skyldigheter i fråga om skatter och avgifter.
  10. Regler för borgenärsskydd och minoritetsskydd, bl.a. avseende aktieägare/bolagsstämman, samt olovlig vinstutdelning.
  11. Enskilda förvaltningsåtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig beskaffenhet eller stor betydelse.
  12. Andra områden som följer av bolagets verksamhet samt bolagsordningens bestämmelser.

Revisorns rapportering i revisionsberättelsen om resultatet av hans eller hennes granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning ska enligt RS 209 punkt 30 behandla följande områden:

- uttalande om styrelseledamöternas och verkställande direktörens ansvarsfrihet enligt 9 kap. 33 § första stycket aktiebolagslagen,
- eventuellt uttalande om förteckning enligt 9 kap. 32 § punkt 3 aktiebolagslagen,
- eventuell anmärkning om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet gentemot bolaget enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen,

- eventuell anmärkning om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen,
- eventuell anmärkning i fråga om inte fullgjorda skyldigheter rörande skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

Resultatet av revisorns granskning av förvaltningen kan även leda till att revisorn blir skyldig att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen vid misstanke om brott eller enligt 9 § lagen om åtgärder mot penningtvätt (punkten 31 i RS 209).

Som framgått ovan saknas närmare riktlinjer i lag av begreppet förvaltningsrevision och det är förhållandevis oklart vad som ska anses höra till förvaltningsrevisionen. Det hävdas ibland att allt som inte är räkenskapsrevision, men som ingår i revisionsuppdraget och som revisorn enligt lag är ålagd att granska och rapportera om, är förvaltningsrevision. En sådan definition blir mycket vid och ger revisorn ganska fritt utrymme att bestämma omfattningen av sin granskning. Å andra sidan skulle många moment som ingår i RS 209 kunna anses höra till räkenskapsrevisionen. Det gäller t.ex. delvis innehållet i punkterna 4, 5, 8 och 10 ovan.

Som tidigare har nämnts behandlar 2006 års revisorsdirektiv endast räkenskapsrevision. Det är endast Sverige och Finland i hela EU som har förvaltningsrevision i sin lagstiftning. Det finns inte heller någon internationell revisionsstandard för granskningen av företagsledningens förvaltning. RS 209 är särsvensk i sin helhet.

Redan det förhållandet att förvaltningsrevisionen är tämligen unik för Sverige väcker frågan om det finns skäl att behålla den. 2006 års revisorsdirektiv bygger på tanken att alla företag i EU ska revideras på samma sätt. Marknaden för revisionstjänster ska vara fri så att en revisionsbyrå i ett EU-land kan revidera företag i ett annat. Det ska råda konkurrens över gränserna om revisionsuppdragen i EU och denna konkurrens ska leda till effektivare revision och lägre revisionskostnader. Utredningen har i betänkandet SOU 2007:56 funnit att den svenska förvaltningsrevisionen inte står i direkt strid med EG-rätten, men hållit öppet för att förvaltningsrevisionen inte kommer att godtas i framtiden. Förvaltningsrevisionen kan utgöra ett handelshinder, om revisionsföretag i andra EU-länder avstår från att lägga anbud på revision i Sverige därför att de saknar erfarenhet av förvaltningsrevision.

Det ovan återgivna exemplet ur RS 209 på vad en förvaltningsrevision kan omfatta visar att en sådan revision kan kräva mycket tid och resurser och därmed dra stora kostnader för revisionsklienten. I ett läge där rådet och kommissionen bedömt att företagen inom EU befinner sig i ett underläge i förhållande till företag från andra delar av världen ligger det nära till hands att förespråka att betungande svenska särbestämmelser om företagens administration avskaffas. Därmed blir de svenska aktiebolagen mera konkurrenskraftiga. Utredningen anser att sarsvenska lösningar som innebär förhöjda kostnader måste kunna motiveras med att de tillför de svenska företagen värden som minst motsvarar kostnadsökningarna eller framstår som nödvändiga för att främja viktiga samhällsintressen. Bevisbördan för detta ligger på den som förespråkar sarsvenska lösningar.

Det kan vara svårt att visa i kronor och ören exempelvis hur mycket den nuvarande förvaltningsrevisionen tillför de svenska företagen. En lösning kan då vara att överlämna till marknaden att avgöra om den förvaltningsrevision som erbjuds är prisvärd eller ej. Det blir möjligt om revisionsbegreppet av den svenske lagstiftaren snävas in till att avse endast räkenskapsrevision. Förvaltningsrevisionen blir då en tilläggstjänst och företagen kan – i stället för att få en oklart definierad tjänst – beställa exakt vad som efterfrågas. Därmed skulle svensk lagstiftning komma i linje med revisorsdirektivet och lagstiftningen i alla länder vi brukar jämföra oss med, utom Finland.

Utredningen har i det föregående förordat gränsvärden för revisionsplikt som innebär att nära 97 procent av de svenska aktiebolagen undantas från plikten. Samtidigt har Utredningen förhoppningar om att en betydande del av aktiebolagen frivilligt och i sitt eget intresse ska välja lagstadgad revision. Det kommer de att göra under förutsättning att den lagstadgade revisionen framstår som prisvärd. Tas förvaltningsrevisionen bort från den lagstadgade revisionen så att granskningen omfattar endast räkenskaperna, sjunker priset och fler bolag kommer att välja lagstadgad revision. De bolag som önskar behålla den nuvarande ordningen får i så fall välja revisor som ska utföra dels revision (dvs. räkenskapsrevision), dels avtalsmässig förvaltningsrevision.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att institutet förvaltningsrevision utmönstras ur aktiebolagslagen.

Att revisionsplikten begränsas till räkenskapsrevision hindrar självfallet inte att det i t.ex. Svensk kod för bolagsstyrning förs in

bestämmelser om att de företag som omfattas av koden ska ha förvaltningsrevision på visst sätt. Det är vidare möjligt att i bolagsordningen för ett aktiebolag ange att bolaget ska vara föremål för förvaltningsrevision samt innehållet i denna.

För börsnoterade företag gäller för övrigt till följd av 2006 års ändringsdirektiv att revisionen ska omfatta viss granskning av den företagsstyrningsrapport som bolaget ska upprätta. Det gäller t.ex. systemet för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen.

### 7.2.3 Ansvarsfrihet

Förvaltningsrevisionen är i dag nära kopplad till institutet ansvarsfrihet. Vill bolaget väcka talan om skadestånd enligt aktiebolagslagen, måste fråga härom först behandlas på bolagsstämma. Fråga om bolaget ska väcka sådan talan mot styrelseledamöter och verkställande direktör – lagen talar här om ansvarsfrihet – är ett obligatoriskt ärende på årsstämman (7 kap. 11 § 3 aktiebolagslagen). Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Beviljas bolagsledningen ansvarsfrihet för sin förvaltning under året, innebär det att skadeståndstalan sedan i princip inte kan väckas. Syftet med bestämmelserna är att tidigt ge bolagsledningen ett bindande besked om huruvida bolaget avser att väcka talan mot styrelseledamöterna eller verkställande direktören eller någon av dem på grund av det sätt som de har skött bolagets förvaltning under det aktuella räkenskapsåret.

Har bolagsstämman beslutat att bevilja ansvarsfrihet eller att inte föra en skadeståndstalan mot styrelseledamöterna och verkställande direktören, kan bolagsledningen ändå inte vara lugn, eftersom beslutet inte gäller om aktieägarna på bolagsstämman har blivit vilseledda. Bolaget kan sålunda väcka skadeståndstalan utan hinder av att bolagsstämman fattat beslut om ansvarsfrihet, om det i årsredovisningen eller i revisionsberättelsen eller på annat sätt inte har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter till bolagsstämman om det beslut eller den åtgärd som talan grundas på (29 kap. 11 § aktiebolagslagen). Denna bestämmelse har visat sig ge utrymme för skadeståndstalan i en sådan omfattning att hela ansvarsfrihetsinstitutet har kommit att sättas i

fråga (Se Svernlöv, Carl, *Ansvarsfrihet. Dechargeinstitutet i svensk aktiebolagsrätt*). Det kan visserligen hävdas att det i praktiken kan bli svårt att vinna framgång i en rättegång där revisorn har tillstyrkt ansvarsfrihet och stämman beslutat om detta. Samtidigt kan det konstateras att ett beslut om ansvarsfrihet inte ger den åsyftade tryggheten åt bolagsledningen.

Att frågan om ansvarsfrihet är ett obligatoriskt ämne på årsstämman skapar problem i börsbolag med aktieägare utomlands. Många amerikanska pensionsfonder har stora aktieinnehav i svenska börsbolag och vill utnyttja rösträtten för sina aktier genom ombud på årsstämman. I detta syfte utfärdar de fullmakt med instruktioner om hur ombudet ska rösta i olika frågor. Institutet ansvarsfrihet är okänt i de flesta länder inklusive USA. Fullmaktsgivarna känner därför redan från början en viss misstänksamhet och vill inte så gärna ge instruktioner om att ansvarsfrihet ska beviljas. Enligt de regler som gäller för pensionsfondens förvaltning har fullmaktsgivaren ofta inte heller befogenhet att på fondens vägnar avstå från bolagets eventuella rätt att föra skadeståndstalan mot bolagsledningen.

Ansvarsfrihetsinstitutet är något som Sverige är i det närmaste ensamt om, i vart fall med den roll som revisorn har när fråga om ansvarsfrihet prövas på årsstämman, och redan detta talar för att institutet nu utmönstras ur aktiebolagslagen. Det ankommer emellertid på den utredning som har fått i uppdrag att pröva behovet av ändringar i associationsrätten att pröva frågan om institutet i dess helhet ska avskaffas.

Utredningen om revisorer och revision lägger därför inte fram förslag om ändringar i ansvarsfrihetsreglerna utöver vad som följer av Utredningens förslag om att avskaffa förvaltningsrevisionen. Detta föreslås ske genom att dels 9 kap. 3 § första stycket ändras så att det framgår att revisorn bara ska granska bolagets årsredovisning och bokföring, dels att 9 kap. 33 § upphävs i sin helhet. Det sistnämnda innebär bl.a. att revisorn inte längre ska uttala sig i revisionsberättelsen om huruvida bolagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet.

Eftersom Utredningen inte föreslår att ansvarsinstitutet i sig bör upphävas kommer bolagen fortsättningsvis att ha samma möjligheter som i dag att väcka skadeståndstalan. Det finns därför ingen anledning att utifrån denna synvinkel se över bestämmelserna i 29 kap. aktiebolagslagen.

Den nu föreslagna regleringen medför följdändringar i finanslagstiftningen såvitt avser revisorers skyldighet att rapportera till Finansinspektionen.

#### 7.2.4 Åtgärder vid misstanke om brott m.m.

##### Inledning

Utredningen är som tidigare framgått positiv till revision och anser att företag som har en kvalificerad revisor kvalitetssäkrar sin redovisning. Det är tvånget till revision som kan kritiseras, inte revisionen i sig, och det är önskvärt att företag som undantas från revisionsplikt, men som ändå måste anses ha nytta av en revision, frivilligt väljer sådan.

Med denna inställning är det viktigt att alla omständigheter som kan få företag att avstå från frivillig revision såvitt möjligt undanröjs. Till omständigheter som kan antas motverka frivillig revision hör bestämmelser i 9 kap. 34, 37, 42–44 samt 46 §§ aktiebolagslagen som ålägger revisorn en skyldighet att rapportera, anmäla eller informera beträffande revisionsklientens angelägenheter till Skatteverket, åklagaren eller undersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Motsvarande bestämmelser har till viss del införts även i andra lagar.

Om revisionsplikten begränsas kan man grovt indela de företag som undantas i tre kategorier. Den första omfattar en liten grupp som ägs och styrs av kriminella, som inte under några omständigheter kommer att frivilligt släppa in en revisor i företaget. Dessa företag måste bli föremål för särskilda insatser genom bl.a. Ekobrottsmyndighetens, Skatteverkets och Bolagsverkets försorg. Av företagens offentliga årsbokslut eller årsredovisning kommer att framgå att bolaget inte har reviderats vilket kan få betydelse för bolagets möjligheter att bedriva verksamhet. Det finns emellertid inte skäl att försöka locka denna grupp av företagsägare till frivillig revision genom att upphäva de nu diskuterade bestämmelserna.

I den andra ändan av skalan befinner sig det stora flertalet företag som drivs av hederliga näringsidkare som anser sig behöva revision för att kunna utveckla sina företag. De fruktar inte resultatet av en revision och de behöver inte lockas att välja revision genom en lagändring som innebär att de ifrågavarande bestämmelserna tas bort.

Det finns emellertid en tredje kategori företag som på skalan ligger mellan de två nu nämnda. Det går inte att säga hur många de är, men de är tillräckligt många för att det ska vara värt att diskutera om bestämmelserna bör upphävas i samband med att revisionsplikten för små företag avskaffas för att locka dem till frivillig revision. Till denna kategori hör exempelvis företag som under en period har slarvat med räkenskaperna och som skulle behöva hjälp med att få ordning i sin redovisning. Företagets ägare tvekar emellertid att välja en kvalificerad revisor eftersom denne sannolikt kommer att upptäcka bokföringsbrott som revisorn är skyldig att anmäla. Även företag med mera ordnade förhållanden kan antas höra till denna kategori. Det kan för att ta ett annat exempel röra sig om företag som försökt uppfylla alla krav som lagen ställer men som är osäkra på om de har lyckats och skulle vilja ha en revisor som går igenom företagets rutiner. För företag i de nu beskrivna situationerna kan det vara avgörande att revisorn i dag har en gransknings- och anmälningsskyldighet som kan slå hårt mot revisionsklienten. De som inte vill ta den risk som är förenad med gransknings- och anmälningsskyldigheten avstår från frivillig revision och går därmed miste om den ekonomiska expertis som en kvalificerad revisor tillhandahåller.

Enligt Utredningens mening är det olyckligt om gransknings- och anmälningsskyldigheten utgör hinder för företag som önskar och behöver revision. Bestämmelserna bör därför utmönstras ur lagstiftningen, om inte starka skäl talar däremot. Det gäller särskilt om bestämmelserna saknar motsvarighet i länder som vi brukar jämföra oss med.

### **Rapportering vid brister i fullgörande av skatter och avgifter**

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen är revisorn skyldig att i förekommande fall i revisionsberättelsen anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att 1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), 2. anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen, 3. lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen, eller 4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen. Om bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 34 § 1–3 ska en kopia av revisionsberättelsen sändas till Skatteverket (9 kap. 37 § aktiebolagslagen).

Sistnämnda paragraf innehåller emellertid också en skyldighet för revisorn att sända in revisionsberättelsen till Skatteverket även i vissa andra fall, t.ex. om den innehåller uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

De anmälningar som revisorer gör till Skatteverket avser mycket sällan andra bolag än de allra minsta; med mindre än 3 miljoner kronor i omsättning.

Den analys som Utredningen gör rörande revisionens betydelse för skattekontrollen av små företag i avsnitt 7.6 visar att bestämmelserna i 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen om revisorns granskning och anmärkningar i revisionsberättelsen av företagets skattebetalningar spelar liten eller ingen roll vid sidan av de möjligheter till kontroll av skattebetalningarna som de i skattebetalningslagen föreskrivna skattekontona ger åt Skatteverket. De nämnda bestämmelserna i aktiebolagslagen kan därför enligt Utredningen utmönstras utan att det påverkar skatteuppbörden på ett märkbart sätt. Detta gäller även bestämmelserna i övrigt om att orena revisionsberättelser ska ges in till Skatteverket. Eftersom bestämmelserna i 9 kap. 34 och 37 §§ har negativa effekter på företagets vilja att ha frivillig revision föreslår Utredningen att bestämmelserna upphävs.

Vad som nu sagts gäller även motsvarande bestämmelser i andra lagar.

## Rapportering vid brottsmisstanke

### *Den allmänna skyldigheten att informera om misstanke om brott*

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om att en revisor är skyldig att agera vid misstanke om vissa brott. Det gäller om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna bestämmelser i brottsbalken och skattebrottslagen. Revisorn ska då utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats ska revisorn dessutom avgå från sitt uppdrag. När revisorn anmäler sin avgång för registrering till aktiebolagsregistret, ska han eller hon i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange

de omständigheter som misstanken grundar sig på. Från dessa bestämmelser om anmälan och avgång görs undantag bl.a. för det fallet att brottet är obetydligt.

Även när det gäller revisorers skyldighet att anmäla misstanke om ekonomisk brottslighet visar Utredningens analys i avsnitt 7.6 att anmälningsskyldigheten har liten betydelse för samhällets åtgärder mot ekonomisk brottslighet i små företag. Här kan särskilt framhållas att både BRÅ:s och OECD:s granskning visar att skyldigheten att anmäla brott medför att revisorers granskning blir begränsad genom att företagen undanhåller information för revisorn. För att uppmuntra till frivillig revision i små företag och skapa en förtroendefull situation mellan revisor och bolagets ledning bör därför enligt Utredningens mening revisorernas skyldighet att anmäla brott begränsas. Efter en lagändring med sådan innebörd kan fler antas välja frivillig revision och revisorernas möjlighet att utbilda företagets ledning och påverka den att göra rätt från början ökar. Detta proaktiva förhållningssätt är enligt Utredningens mening den mest effektiva metoden för att motverka brottslighet i små företag.

Utredningen föreslår därför att anmälningsskyldigheten enligt den särskilda brottskatalogen i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen slopas, utom såvitt avser mutbrott och bestickning som riktar sig mot offentliga tjänstemän. Sistnämnda brott omfattas av internationella åtaganden och kräver särskilda överväganden, se nedan.

#### *Informationskyldighet enligt lagen om penningtvätt*

Enligt lagen om penningtvätt har bl.a. fysiska och juridiska personer som driver revisionsverksamhet skyldighet att anmäla misstanke om penningtvätt. Den lagen bygger på EU:s tre penningtvättsdirektiv och har nyligen föreslagits omfatta även misstanke om terrorismfinansiering och andra liknande verksamheter. Någon möjlighet att inskränka den anmälningsskyldighet som revisorer har enligt dessa direktiv finns inte. Förslaget om ändringar i bl.a. lagen om penningtvätt bereds för närvarande inom Finansdepartementet och det finns inte skäl för Utredningen att i detta sammanhang överväga förändringar i den lagen.

*Informationsskyldighet till följd av OECD:s konvention och rekommendationer om bekämpande av korruption*

OECD:s konvention och rekommendationer om bekämpande av korruption kan också medföra anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, se avsnitt 3.1.2.

OECD:s instrument avser de svenska brotten bestickning och mutbrott enligt 17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken samt medhjälp till sådana brott (prop. 1998/99:32 s. 56 f. och 2003/04:70).

OECD:s instrument syftar till att bekämpa korruption av offentliga tjänstemän i internationella affärsförhållanden. Enligt Utredningens mening är det emellertid inte lämpligt att införa en bestämmelse i svensk lag med ett så begränsat tillämpningsområde. Utredningen föreslår en mera generell bestämmelse om skyldighet för revisorn att anmäla misstankar om korruption beträffande befattningshavare och förtroendevalda i domstolar och offentlig förvaltning.

Det kan verka överflödigt att göra en anmälan om en brottsmisstanke, när någon annan redan anmält saken (jfr 9 kap. 44 § andra stycket 2 aktiebolagslagen). Enligt Utredningens mening kan det dock vara av vikt för brottsutredningen att bolagets revisor står bakom anmälan om bestickning eller mutbrott. Revisorns anmälningsskyldighet bör därför inte falla bort därför att någon annan har gjort en anmälan. En annan sak är att revisorns anmälningsskyldighet kan anses fullgjord genom att anmälan till åklagare de facto lämnats av t.ex. styrelsen. Det måste dock klart och tydligt framgå att revisorn står bakom anmälan och det får ankomma på honom eller henne att säkerställa att detta framgår.

Skyldigheten att anmäla mutbrott och bestickning bör gälla oavsett om det misstänkta brottet är obetydligt eller verkningarna av gärningen avhjälpats (jfr 9 kap. 44 § andra stycket 1 och 3 aktiebolagslagen). Det bör ankomma på bolagets ledning och åklagare att efter fullgjord anmälan avgöra om vidare åtgärder bör vidtas.

OECD har vid sin granskning av Sveriges åtaganden enligt korruptionskonventionen i september 2005 konstaterat att det är sällsynt med korruption av offentliga tjänstemän i Sverige och att revisorer inte i något fall anmält misstanke om korruption. Det kan därför antas att antalet anmälningar kommer att bli få. Ett slopande av undantagen i 9 kap. 44 § andra stycket aktiebolagslagen kan därför inte antas medföra några olägenheter för polis och åklagare.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att undantagen i 9 kap. 44 § andra stycket aktiebolagslagen slopas.

Bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen är utformade enligt ett civilrättsligt synsätt, med utgångspunkt i att revisorn är bolagets syssloman och skyldig att verka utifrån bolagets och dess intressenters intressen (prop. 1997/98:99 s. 163). I dag gäller anmälningsskyldigheten enligt 9 kap. 42 § första stycket endast misstanke om brott som begåtts av en styrelseledamot eller den verkställande direktören.

Enligt Utredningens mening bör bolagets ledning underrättas även om det är någon annan inom företaget än en styrelseledamot eller den verkställande direktören som misstanken gäller. Bolagsledningen bör underrättas så snart det finns misstanke om förestående, pågående eller begånget mutbrott eller bestickning inom ramen för bolagets verksamhet, dvs. utan att misstanken kan riktas mot någon viss person. Revisorn bör ha samma underrettelseskyldighet i förhållande till åklagare som till bolagsledningen.

En revisor har enligt 9 kap. 44 § första stycket aktiebolagslagen en ovillkorlig skyldighet att lämna sitt uppdrag i förtid, om bolagsledningen underrättats om brottsmisstanke. Skyldigheten att avgå kan antas motverka att revisorer gör anmälan om brott. Enligt Utredningens mening finns det inte anledning att ha kvar en ovillkorlig regel om avgång i förtid, när anmälningsskyldigheten utsträcks till att gälla inte bara misstanke mot styrelseledamot och verkställande direktör utan mot alla som är verksamma i bolaget och när undantagen i 9 kap. 44 § slopas.

Utredningen har i sitt förra delbetänkande föreslagit att ett revisionsuppdrag upphör i förtid, om revisorn begär det samt att företaget och revisorn ska underrätta Bolagsverket om orsakerna till den förtida avgången. Utredningen föreslår att reglerna ändras och får den innebörden att revisorn ska pröva om han eller hon omedelbart bör avgå för det fall han eller hon har anmält misstanke om brott. Revisorn bör normalt avgå om bolagets verksamhet innefattar en omfattande och allvarlig brottslighet. Om emellertid den anmälda misstanken avser en mindre allvarlig brottslighet begången vid ett enstaka tillfälle, finns det normalt inte skäl för revisorn att avgå i förtid. För det fall en förundersökning skulle äventyras om revisorn avgår, bör revisorn avvakta med sin avgång. Revisorn bör i sådant fall samråda med förundersökningsledaren.

Är det fråga om annan brottslighet än sådan som föranleder anmälningsskyldighet, kan revisorn avgå med stöd av 9 kap. 22 § aktiebolagslagen.

Utredningen föreslår att bestämmelserna utformas i enlighet med det anförda. Genomförs de nu föreslagna lagändringarna uppfyller Sverige de rekommendationer som OECD lämnade vid sin granskning år 2005.

Med undantag för bestämmelserna i lagen om penningtvätt gäller skyldigheten för en revisor att göra brottsanmälan till åklagare i dag bara vid revision av aktiebolag. Enligt Utredningens mening är det emellertid viktigt att korruption och mutbrott motverkas i alla företag oavsett associationsform och föreslår att anmälningsskyldigheten utvidgas till att omfatta alla associationsformer.

Med en sådan utvidgning bör anmälningsskyldigheten regleras i en särskild lag som gäller för revisorer i alla typer av företag. En möjlighet skulle kunna vara att utvidga lagen om penningtvätt och låta anmälningsskyldigheten omfatta också exempelvis den verksamhet som bedrivs av redovisningskonsulter. Mot en sådan lösning talar att lagen om penningtvätt innehåller många regler utöver dem om anmälningsskyldighet och att lagen dessutom nu är föremål för översyn.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att en generell reglering av anmälningsskyldigheten för revisorer i alla typer av företag införs i revisorslagen. Regleringen bör omfatta kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag och ålägga dem anmälningsskyldighet, om de vid utövande av lagstadgad revision eller andra lagstadgade uppdrag får skäl att misstänka bestickning och mutbrott i klientens verksamhet.

#### *Upplysningsplikt under förundersökning i brottmål*

Enligt 26 § revisorslagen får en revisor inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Av regel 5 i FAR SRS yrkesetiska regler följer att en medlem inte får röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för utomstående som medlemmen har fått kännedom om i sin yrkesutövning. Detta gäller dock inte om medlemmen har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller

rätt att yttra sig eller behörigt tillstånd i övrigt. En motsvarande regel finns i ISA 240.

Förutom genom ovan nämnda bestämmelser om revisorns anmälningsskyldighet bryts revisorers tystnadsplikt genom bestämmelser i bl.a. 9 kap. 46 § andra stycket aktiebolagslagen om att revisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till förundersökningsledaren i brottmål.

Revisorns tystnadsplikt enligt revisorslagen och de yrkesetiska reglerna gäller även vid andra uppdrag än revisionsuppdrag.

Utredningen menar att skyldigheten för en revisor att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare bör gälla generellt för kvalificerade revisorer, oavsett vilken associationsform som revisionsklienten har. Utredningen föreslår därför en bestämmelse i revisorslagen om att alla kvalificerade revisorer med uppdrag enligt lag eller annan författning, t.ex. revision eller granskning av fusionsplan, ska vara skyldiga att på begäran lämna upplysningar om uppdragsgivarens angelägenheter till förundersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Bestämmelser om detta i olika associationsrättsliga lagar kan därmed utmönstras.

I 29 kap. 2 § aktiebolagslagen, 13 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar och 37 § revisionslagen anges att en revisor ansvarar för skada p.g.a. rapportering av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta är oriktiga. Dessa bestämmelser bör gälla även framöver och en hänvisning får i stället göras till revisorslagen. Även i 5 kap. 2 § stiftelselagen finns en liknande bestämmelse. Reglerna om revision i stiftelselagen är föremål för överväganden. Utredningen föreslår därför inte nu någon bestämmelse om detta i stiftelselagen men frågan bör bevakas i lagstiftningsärendet. I 9 kap. 2 § sparbankslagen, 11 kap. 2 § lagen om medlemsbanker och 16 kap. 2 § försäkringsrörelselagen finns regler om skadestånd. Det får övervägas särskilt om motsvarande bestämmelser bör införas där.

En närliggande fråga är om alla kvalificerade revisorer bör ha möjlighet att på eget initiativ lämna uppgifter till åklagare om särskilt allvarlig brottslig verksamhet som revisorn fått kännedom om i sin yrkesutövning. Det kan framstå som märkligt att en revisor som får kännedom om grov brottslighet i ett företag är förhindrad att anmäla detta till polis och åklagare. Intresset av att beivra grövre brottslighet skulle kunna anses gå före det intresse som ligger bakom tystnadsplikten. Systematisk och organiserad brottslighet skulle effektivare kunna beivras, i synnerhet om

möjligheten utsträcktes till att gälla all yrkesutövning som revisorer utför. Det skulle dock föra för långt att nu öppna för en så omfattande begränsning av revisorernas tystnadsplikt. En sådan reglering skulle vara unik och får i stället övervägas i ett sammanhang där även andra yrkesgruppers tystnadsplikt behandlas.

## Sammanfattning

Sammanfattningsvis föreslår Utredningen att revisorns uppgifter att dels granska och rapportera om revisionsklientens hantering av skatter och avgifter, dels agera vid misstanke om vissa brott inte längre ska ingå i revisionsuppdraget. Bestämmelser om skyldighet för revisorn att självmant anmäla misstanke om bestickning och mutbrott, vilka bygger på internationella åtaganden, samt att på begäran lämna uppgifter till förundersökningsledare i brottmål införs i revisorslagen.

### 7.2.5 Revisorns mandattid

Sedan gammalt kunde en revisor väljas tills vidare, dvs. revisorsvalet gällde till dess ny revisor valdes. Numera gäller sedan den 1 januari 1999 att revisorer i svenska aktiebolag väljs för en fast mandattid på fyra år (9 kap. 22 § aktiebolagslagen). Den fyraåriga mandattiden motiverades med att den skulle bidra till att revisorn intog en självständig och oberoende ställning gentemot bolaget.<sup>14</sup>

Sedan fyraårsregeln trädde i kraft har den utsatts för kritik. Mandatperioden har, i vart fall i mindre bolag, inte slagit igenom eftersom många bolag inte tillämpar regeln på ett korrekt sätt. Bolagen håller inte reda på när mandatperioden är slut och det är dags för revisorsval. I praktiken har det därför ofta företagits revisorsval varje år. Regelefterlevnaden har dessutom varit svår för Bolagsverket att kontrollera.

Det har ifrågasatts om en fyraårig mandatperiod verkligen förbättrar revisorns opartiskhet och självständighet, eftersom regeln, förutom när det gäller noterade företag, inte är kombinerad med något generellt krav på revisorsrotation.

Frågan om det är bra eller dåligt med långa revisionsuppdrag är inte enkel att besvara. En revisor som under lång tid har haft

---

<sup>14</sup> Prop. 1997/98:99 s. 140 f. och prop. 2004/05:85 s. 321 f.

samma revisionsklient har fått god kännedom om verksamheten och dess redovisning, vilket i sig kan bidra till en effektivare revision. En lång relation med samme klient innebär samtidigt en risk för att revisorn blir alltför involverad i verksamheten och nära lierad med företagsledningen något som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.

Även om Utredningen har i uppdrag att slopa revisionsplikten för små företag anser den att frivillig revision är något positivt som bör uppmuntras. För bolag som på frivillig väg vill pröva på revision är den nuvarande mandattiden på fyra år ett hinder eftersom bolaget genom revisorsvalet binder sig för en lång tid och därmed också för höga revisionskostnader. Utredningen menar därför att mandattiden bör kortas ned för de små företagen och föreslår att en ettårig mandatperiod ska gälla för revisorn i dessa företag. Förslaget ligger i linje med regeringens mål om regel-förenklingar och lättnader beträffande småföretagens administrativa bördor.

Det är emellertid inte självklart att en ettårig mandatperiod är lika fördelaktig för större företag. Årligen återkommande revisorsval i stora företag är förenade med ökade administrationskostnader. Även för revisionsbyråerna kan en generell regel om ettåriga mandatperioder tänkas medföra ökade kostnader och ökad administration på grund av ökad offertgivning.

Ett alternativ skulle därför vara att låta den fyraåriga mandatperioden kvarstå för de bolag som omfattas av revisionsplikt. Utredningen anser sig emellertid inte kunna förorda olika mandattider för revisorer beroende på vilka revisorsklienter de har. Det skulle gå stick i stäv med vad Utredningen tidigare anfört om att reglerna i 9 kap. aktiebolagslagen om revision ska tillämpas på samma sätt oavsett om revisionen har beslutats på frivillig väg eller om den föranleds av plikt.

I 8 kap. 13 § aktiebolagslagen regleras styrelseledamöternas mandattid. Ett uppdrag som styrelseledamot gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då styrelseledamoten utsågs. Av tredje stycket framgår att det i bolagsordningen får föreskrivas att uppdraget ska gälla för en längre tid än ett år. Uppdragstiden ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då styrelseledamoten utsågs.

I förarbetena anges att lagen tillhandahåller en standardbestämelse om styrelseledamöters mandattid vilken är ett år. Med en

sådan bestämmelse kommer det inte att vara nödvändigt att reglera mandattiden i bolagsordningen annat än om aktieägarna vill bestämma tiden på något annat sätt än vad lagen föreskriver.<sup>15</sup>

Utredningen anser att det finns flera fördelar med att föreskriva motsvarande regler för revisorernas mandattid. Som huvudregel bör en revisor väljas på ett år. Detta bör följa av lagen och inte kräva någon ytterligare reglering i bolagsordningen. Det kan antas att de flesta små företag föredrar en ettårig mandatperiod. Om emellertid något bolag skulle föredra en längre mandatperiod, dock högst fyra år, bör lagen tillhandahålla även ett sådant alternativ. Detta kräver dock ett aktivt agerande från bolagets sida på så sätt att mandatperioden skrivs in i bolagsordningen.

På grund av det anförda föreslår Utredningen att revisorernas mandatperiod, som huvudregel, ändras till ett år, men att det även fortsättningsvis ska finnas möjlighet att välja revisorn för en längre mandatperiod, dock längst för fyra år.

### 7.2.6 Jävsbestämmelser m.m. vid frivillig revision

I Utredningens betänkande *Revisionsutskott m.m.* (SOU 2007:56 s. 186 ff.) lämnas en redogörelse för vilka krav som i dag ställs på revisorn när det gäller oberoende och objektivitet. Som anfördes i det sammanhanget finns de regler som styr revisorers opartiskhet och självständighet dels i det associationsrättsliga, dels i det yrkesetiska regelverket. I aktiebolagslagen finns sålunda bestämmelser om att revisorn inte får vara jävig. Dessutom gäller att en revisor måste uppfylla kraven i framför allt 20–23 och 25 §§ revisorslagen. Revisorn ska bl.a. med hjälp av den s.k. analysmodellen pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet.

Analysmodellen innehåller en presumtionsregel som innebär att revisorn ska avsäga sig eller avböja uppdraget i fem typsituationer och dessutom om det eljest föreligger något förhållande av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Presumtionen kan brytas om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. I betänkandet anför Utredningen (s. 191) att det inte kan uteslutas att den svenska analysmodellen

<sup>15</sup> Prop. 2004/05:85 s. 228.

medför onödigt betungande administrativa pålagor samt viss rättsosäkerhet för revisorerna. Utredningen anser därför att det kan finnas skäl att se över den svenska modellen.

I detta sammanhang bör de nuvarande bestämmelserna om jäv i bl.a. 9 kap. 17 § aktiebolagslagen också uppmärksammas. De hindrar bl.a. revisorn att biträda vid klientens bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll därav (s.k. bokföringsjäv). Revisorn får inte heller vara verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder klienten vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver (s.k. byråjäv).

I fråga om revisorer i de börsnoterade bolagen och andra mycket stora bolag har byråjävsregeln förstärkts så att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver inte får vara revisor.

Det kan emellertid enligt Utredningens mening inte komma ifråga att beteckna en granskning som utförs av en jävig person som ”revision”. Aktiebolag som efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna frivilligt väljer ”revision” måste för denna anlita en revisor som inte överskrider de nämnda jävsbestämmelserna, annars får årsbokslutet eller årsredovisningen inte förses med en påteckning om att handlingen har reviderats.

En påteckning på en årsredovisning eller ett årsbokslut om att handlingen har ”reviderats” kan, om granskningen inte uppfyller de krav som lagen ställer på en kvalificerad revision, utlösa disciplinära åtgärder av Revisorsnämnden.

Utredningen föreslår för närvarande inga ändringar i gällande byråjävsregler, men kommer i etapp 3 göra en översyn av reglerna.

### 7.2.7 Minoritetsrevisor

I dag finns i aktiebolagslagen regler för det fall en aktieägarminoritet inte har förtroende för den revisor som valts på bolagsstämman.<sup>16</sup> Enligt 9 kap. 9 § kan en aktieägare föreslå att en revisor som utses av länsstyrelsen ska delta i revisionen tillsammans med

---

<sup>16</sup> En revisor ska tillvarata samtliga aktieägares intressen och se till bl.a. att likhetsprincipen i 3 kap. 1 § och den s.k. generalklausulen (se 8 kap. 41 §) respekteras. Revisorn utgör därför en del av det minoritetsskydd som aktiebolagslagen ger. När revisionsplikten avskaffas i små företag ställs minoriteten utan möjlighet att vända sig till revisorn när det uppstår tvist mellan aktieägare eller mellan aktieägare och bolagsledning i en fråga som hör till en revisors granskningsområde.

övriga revisorer. Förslaget ska framställas på en bolagsstämma där revisorsval ska ske eller förslaget enligt kallelsen till bolagsstämman ska behandlas. Om förslaget biträds av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman och om någon aktieägare begär det hos länsstyrelsen, ska länsstyrelsen utse en revisor. Länsstyrelsen ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig, innan den utser revisor. Beslutet ska avse tiden till och med nästa årsstämma.

I aktiebolag som undantagits från revisionsplikt och som inte valt någon revisor kan bestämmelsen, så som den nu är utformad, inte användas, eftersom minoritetsrevisorn inte har någon annan revisor att utföra revisionen tillsammans med.

Utredningen föreslår därför att bestämmelserna i 9 kap. 9 § kompletteras med en ny bestämmelse, 9 kap. 9 a §, som ska gälla för aktiebolag som undantagits från revisionsplikt och som inte valt någon revisor. Bestämmelsen ska ge möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar 10 procent av samtliga aktier i bolaget eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman att i samma ordning som enligt 9 kap. 9 § genomdriva lagstadgad revision av bolaget.

I dag gäller närmast undantagslöst att revisor utses av bolagsstämman. Det beror på att revisionen för närvarande omfattar både räkenskaps- och förvaltningsrevision. Eftersom revisorn ska uttala sig i frågan om ansvarsfrihet, bör det inte ankomma på bolagsledningen att besluta om val av revisor. Utredningen föreslår ändring i båda dessa avseenden. Är det tydligt att en minoritet av tillräcklig storlek önskar lagstadgad revision och uppger viss revisor, bör styrelsen kunna utse honom eller henne till revisor, om inte särskilda skäl talar emot det. Utredningen föreslår att detta framgår av 9 kap. 9 a §.

### **7.2.8 Revisors rätt att agera m.m.**

Det finns i aktiebolagslagen bestämmelser som ger revisorn rätt att agera. I 7 kap. 13 § anges att styrelsen ska kalla till extra bolagsstämma, om en revisor i bolaget skriftligen begär att en sådan bolagsstämma sammankallas för att behandla ett angivet ärende. Kallelsen ska i så fall utfärdas inom två veckor från det att begäran kom in till bolaget, annars kan revisorn enligt 17 § i samma kapitel anmäla saken till länsstyrelsen som då kan kalla till stämma. Det är

tydligt att denna bestämmelse inte kan tillämpas i bolag som saknar revisor.

När en aktieägare på bolagsstämma begär en upplysning som inte kan lämnas till aktieägarna utan väsentlig skada för bolaget, finns i 7 kap. 34 och 35 §§ bestämmelser som innebär att styrelsen lämnar den begärda upplysningen inte till den aktieägare som begärt den utan till bolagets revisor som ska avge ett yttrande i saken. Denna bestämmelse kan inte tillämpas i bolag som saknar revisor. Om aktieägaren har aktier som motsvarar minst 10 procent av aktiekapitalet eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädna vid stämman, kan han i stället genomdriva att revisor utses i bolaget som kan ta emot informationen. Utredningen föreslår att bestämmelsen kompletteras så att den aktieägare som begärt upplysningen i förekommande fall får information av styrelsen om denna möjlighet.

Utredningen finner att ytterligare åtgärder inte behöver vidtas för att tillförsäkra aktieägare i bolag utan revisor samma mått av insyn som i bolag med revisor. I sammanhanget vill Utredningen hänvisa till bestämmelserna i 7 kap. 36 § om aktieägars insyn i aktiebolag med högst tio aktieägare.

### 7.2.9 Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist

I 25 kap. 13–20 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist. De bygger på tanken att innan ett bolag hamnar på obestånd det oftast går med förlust som gröper ur aktiekapitalet. Om ingenting görs kommer hela aktiekapitalet att gå förlorat och när bolaget slutligen är på obestånd och tvingas i konkurs kommer bolagets kvarvarande tillgångar inte att räcka ens till att betala konkurskostnaderna och bolagsborgenärerna får ingen utdelning alls. Det behövs därför en ordning som innebär att aktieägarna får en larmsignal i ett tidigt skede om att allt inte står rätt till i bolaget och tvingar dem att agera. Går det inte att vända utvecklingen bör bolaget likvideras i sådan tid att det finns tillgångar kvar så det räcker till likvidationskostnaderna.

Bestämmelserna innebär att om ett aktiebolag gått med förlust så att mer än hälften av aktiekapitalet gått förlorat, eller som det uttrycks i lagen ”bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet”, så får bolaget inte fortsätta att driva verksamhet som vanligt utan åtgärder måste vidtas för att återge

aktiekapitalet full täckning. Vidtas inte sådana åtgärder behandlas aktiebolaget som ett handelsbolag på det sättet att aktieägarna – tillsammans med bl.a. styrelsen och verkställande direktören – blir personligen betalningsskyldiga för bolagets uppkommande förpliktelser. I slutändan kan allmän domstol försätta aktiebolaget i likvidation, om föreskrivna åtgärder inte vidtas eller inte leder till godtagbart resultat.

Bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist saknar motsvarighet i övriga länder som vi brukar jämföra oss med. Redan det förhållandet att bestämmelserna är närmast unika för Sverige väcker frågan om det finns skäl att behålla dem. Som nämnts ovan angående förvaltningsrevisionens vara eller icke vara ligger det nära till hands att förespråka att betungande svenska särbestämmelser avskaffas så att de svenska aktiebolagen blir mera konkurrenskraftiga.

Det kan inte råda någon tvekan om att bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist måste hänföras till kategorin betungande. Det är en stor och dyrbar process som den svenske lagstiftaren föreskriver vid misstanke om att aktiekapitalet inte har tillräcklig täckning. De åtgärder som lagen föreskriver vid kapitalbrist står därför enligt Utredningens mening inte i proportion till vad som kan uppnås. Det gäller särskilt i bolag som visserligen har bristfällig kapitaltäckning men som inte är på obestånd utan kan betala sina skulder efter hand som de förfaller till betalning.

För tillämpningen av bestämmelserna spelar bolagets revisor en central roll. Erfarenheten visar att det ofta är revisorn som slår larm om att aktiekapitalet har sjunkit till kritisk nivå. Det är också revisorn som ska granska den av styrelsen upprättade kontrollbalansräkningen. Granskningen gäller inte bara de justeringar som görs i förhållande till årsredovisningen. Det är en granskning som kan utföras av en kvalificerad revisor som inte nödvändigtvis behöver vara vald revisor i bolaget. Men revisorn måste också granska kontrollbalansräkningen med hänsyn till det resultat som redovisas för den period som sträcker sig från den senaste balansdagen till dagen för upprättandet av kontrollbalansräkningen. Slutligen har revisorn att granska styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senast fastställda årsredovisningen lämnades. Det kan vara svårt för en revisor som inte känner bolaget sedan tidigare att fullgöra sistnämnda uppgifter på den korta tid

som står till förfogande innan särskilt den första kontrollstämman måste hållas. Utredningen föreslår därför inte någon bestämmelse om att kontrollbalansräkningen ska granskas av en extern, kvalificerad revisor, om bolaget inte har en vald revisor.

Det innebär att Utredningen – i enlighet med sin principiella inställning att i bolag som saknar revisor gäller inte lagens krav på intyg eller yttrande från revisorn – föreslår att styrelsen i förekommande fall ska kalla till bolagsstämma och lägga fram sin oreviderade kontrollbalansräkning. Det innebär för bolag utan revisor en återgång till den ordning som gällde i alla svenska aktiebolag fram till år 1992<sup>17</sup> då föreskrifter om revisorsgranskning av kontrollbalansräkningen trädde i kraft. I sammanhanget vill Utredningen påpeka att revisorsgranskningen inte framstår som alldeles nödvändig med hänsyn till att bolagsstämman inte ska ta ställning till innehållet i kontrollbalansräkningen genom att godkänna eller fastställa den. Huvudsyftet med kontrollstämmorna är att varsko aktieägarna om bolagets situation (prop. 1975:103 s. 501).

Tillämpningen av bestämmelserna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist påverkas i hög grad av hur stort aktiekapital bolaget har. Lägsta tillåtna aktiekapital är i dag 100 000 kronor. Beloppet är på en gång för högt och för lågt. Det är för högt för dem som vill starta en rörelse men inte har pengar så det räcker till aktiekapitalet. Och det är för lågt för dem som visserligen inbetalat aktiekapitalet och startat verksamheten men finner att det tar tid att komma igång och att verksamheten till att börja med går med förlust som gröper ur aktiekapitalet så att likvidationsplikt hotar.

Regeringen har nu tillsatt en utredning som ska undersöka möjligheterna att sätta ner lägsta tillåtna aktiekapital. Som ovan nämns är lägsta tillåtna aktiekapital i Storbritannien endast ett pund. Det innebär att engelska bolag har en konkurrensfördel i förhållande till svenska aktiebolag som måste bära de kapitalkostnader som följer med ett minsta aktiekapital på 100 000 kronor. Om det lägsta tillåtna aktiekapitalet, i likhet med vad som skett i Storbritannien, sänks till ett symboliskt belopp, exempelvis 100 kronor, kan den nuvarande likvidationsplikten när halva aktiekapitalet har gått förlorat inte bestå, eftersom varje nystartat bolag med minsta tillåtna aktiekapital skulle bli likvidationspliktigt redan genom att lösa ut registreringsbeviset.

---

<sup>17</sup> Ändringen infördes i 13 kap. 2 § 1975 års aktiebolagslag genom SFS 1991:1734 (tidigare lydelse i SFS 1987:1246).

Utredningen anser därför att det ligger närmast till hands att utmönstra institutet likvidationsplikt på grund av kapitalbrist ur den svenska aktiebolagslagen. Det kan ersättas med bestämmelser som i likhet med andra jämförbara länder syftar till att förhindra att aktiebolag drivs vidare när de råkat på obestånd. Sverige bör i likhet med dessa länder klara sig långt med konkursinstitutet och straffen för brott mot borgenärer. Dessutom bör det införas personligt betalningsansvar för bolagets företrädare och aktieägare beträffande de förpliktelser som uppkommer för bolaget när det är på obestånd.

Eftersom institutet tvångslikvidation vid kapitalbrist måste utmönstras eller i varje fall reformeras om aktiekapitalet sänks under nuvarande 100 000 kronor lägger Utredningen inte fram lagförslag i dessa delar. Det får ankomma på den utredning som behandlar aktiekapitalets storlek att i det sammanhanget pröva frågan om vad som ska ske med bestämmelserna om tvångslikvidation vid kapitalbrist. Det finns dessutom ytterligare en utredning som arbetar med hithörande frågor, nämligen utredningen om ett samordnat insolvensförfarande (dir. 2007:29).

#### **7.2.10 Skyddet för bolagets kapital**

Ett av aktiebolagets karaktäristiska drag är att delägarna, aktieägarna, inte svarar personligen för bolagets förpliktelser. Från denna huvudregel görs undantag genom de ovannämnda bestämmelserna om personligt betalningsansvar i samband med likvidations-skyldighet på grund av kapitalbrist. Dessutom kan s.k. ansvars-genombrott enligt domstolspraxis i vissa sällsynta fall komma i fråga.

För att balansera avsaknaden av personligt betalningsansvar finns det regler som ska garantera att bolaget alltid har tillgångar som minst svarar mot bolagets förpliktelser. En del av bolagets egna kapital ska sålunda vara bundet i bolaget på visst sätt.

Det bundna kapitalet utgörs först och främst av aktiekapitalet men också reservfond, uppskrivningsfond och kapitalandelsfond räknas som bundet kapital.

Lagen innehåller bestämmelser som ska garantera att aktiekapitalet verkligen tillförs bolaget i samband med bolagsbildning, nyemission av aktier, konvertering av konvertibler, m.m.

Vidare innehåller lagen en rad bestämmelser som ska garantera att det bundna kapitalet finns kvar i bolaget. Den grundläggande bestämmelsen i det sammanhanget är att utbetalning till aktieägarna av bolagets medel får ske endast enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden eller gåva till allmännyttigt ändamål.

Till skyddet för det bundna kapitalet räknas också begränsningarna i aktiebolags rätt att ge lån till aktieägare och bolagsledning, begränsningarna i aktiebolags rätt att förvärva egna aktier samt bestämmelserna om tvångslikvidation när viss del av aktiekapitalet har gått förlorat.

Som anfördes i samband med redogörelsen för reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist så spelar bolagets revisor en viktig roll när den process som lagen föreskriver när aktiekapitalet har gått förlorat i kritisk omfattning rullar igång. Det samma gäller också övriga delar av den reglering som lagen innehåller till skydd för det bundna egna kapitalet. Som exempel kan nämnas att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. I bolag som inte har revisor kommer aktieägarna att gå till beslut utan den ledning som en revisionsberättelse ger i frågan om det verkligen finns fritt eget kapital för utdelning (jfr 17 kap. 3 §) eller om det kan bli aktuellt med återbäring enligt 17 kap. 6 § och bristtäckning enligt 17 kap. 7 § om styrelsens förslag i förvaltningsberättelsen följs.

Utredningen noterar emellertid att det före år 1987 fanns aktiebolag som hanterade värdeöverföringarna från bolaget utan stöd av revisor och att så sker i dag bl.a. i vissa handelsbolag med mindre än 50 anställda. De nu ifrågakommande bestämmelserna om revisors medverkan vid värdeöverföringar från bolaget kan därför inte anses ha en så stor betydelse i de bolag som undantas från revisionsplikten att åtgärder måste vidtas för att tillförsäkra aktieägarna i bolag som inte väljer revisor samma beslutsstöd som i bolag med revisor.

### 7.2.11 Övriga bestämmelser om revisors medverkan

I den associationsrättsliga lagstiftningen finns det många bestämmelser som föreskriver att vissa omständigheter ska styrkas med ett intyg eller ett yttrande av en revisor.

Bestämmelserna kan indelas i olika grupper. Vissa bestämmelser föreskriver att revisorn ska uttala sig om värdet av apportegendom som lämnas som betalning för aktier, optioner eller konvertibler och intyga att apportegendom faktiskt tillförts bolaget. Det gäller bl.a. vid bolagsbildning, emission av aktier, optioner och skuldebrev, fusion och delning. Redan i dag gäller att intygen kan avges av en kvalificerad revisor som är fristående från bolaget.

Andra bestämmelser gäller extra bolagsstämmor på vilka beslut ska fattas om bl.a. emission, vinstutdelning, fusion, delning och likvidation. Bolagets revisor ska då yttra sig över styrelsens beskrivning av vad som har hänt i bolaget sedan den senaste årsstämman. Av skäl som anförts ovan under rubriken Skyddet för bolagets kapital om värdeöverföringar från bolaget har Utredningen stannat för att föreslå att aktieägarna får nöja sig med styrelsens redogörelse, om bolaget saknar vald revisor.

I publika bolag krävs inte bankintyg om kontant betalning för aktier, optioner och konvertibler utan det räcker med ett intyg härom av bolagets revisor. Finns ingen revisor får inbetalningen styrkas med bankintyg. Någon särskild bestämmelse om detta behövs inte.

Vid bl.a. nedsättning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna ska en revisor i vissa fall yttra sig om huruvida borgenärernas rätt äventyras. I dessa och andra fall, t.ex. vid fusion, kan yttranden avges av vilken kvalificerad revisor som helst. Sådana bestämmelser behöver inte ändras.

När bolaget är i likvidation ska revisorn i revisionsberättelsen yttra sig om eventuellt dröjsmål med likvidationsåtgärder. Finns ingen revisor kan bestämmelsen inte tillämpas och den ordningen får enligt Utredningens mening godtas.

Bland bestämmelserna om likvidation finns föreskrifter om redovisning för tiden innan likvidator utsågs samt slutredovisning (jfr 25 kap. 33 och 40 §§). Utredningen föreslår att varken redovisningen för tiden innan likvidator utsågs eller slutredovisningen behöver granskas av revisor och föreslår att bestämmelserna ändras i enlighet med detta. I nämnda bestämmelser anges även att bolagsstämman ska pröva frågan om ansvarsfrihet. Utredningen

erinrar här om att denna fråga får behandlas utan något förslag från revisorn.

### 7.3 Uppdrag enligt avtal

Revisorer tas ofta i anspråk för värdering av företag, t.ex. i samband med tvångsinlösen av minoritetsaktier. Det är också vanligt att revisorer i samband med ett förestående företagsköp medverkar i s.k. due diligence, då målbolaget studeras i detalj. Många revisorer ägnar sig också åt rådgivning, t.ex. på skatteområdet. Dessa och andra uppdrag som grundas på avtal omfattas inte av direktiven för Utredningen och lämnas därför därhän.

### 7.4 Årsredovisning/årsbokslut

Uppdraget till Utredningen om revisorer och revision omfattar inte redovisningsfrågor utan dessa frågor har överlämnats till en annan utredning som ska se över bl.a. gällande regler om årsredovisning för mindre företag (dir. 2007:78). Det är den utredningen som får pröva frågan om en begränsning av revisionsplikten bör förenas med en motsvarande begränsning av skyldigheten att upprätta årsredovisning.

Till förmån för en samordning talar att en årsredovisning, som är en handling som ska hållas tillgänglig för allmänheten, har sitt värde bl.a. för att den är granskad av en kvalificerad revisor. En årsredovisning utan denna kvalitetskontroll har ett mera begränsat värde. Och det skulle vara förvirrande om en begränsning av revisionsplikten till vissa företag leder till årsredovisningar av två olika slag, revisorsgranskade årsredovisningar i företag med valda revisorer och icke-granskade årsredovisningar i övriga företag. Det talar för att den nuvarande ordningen med samma gränsvärden för skyldigheten att ha kvalificerad revisor respektive upprätta årsredovisning bör bestå.

Under alla förhållanden är det enligt Utredningens mening lämpligt att alla aktiebolag även i fortsättningen till Bolagsverket ger in en årsredovisning eller, om en sådan redovisning inte upprättas, ett årsbokslut. En sådan rutin behövs bl.a. för att aktiebolagsregistret inte ska svämma över med aktiebolag som upphört med sin verksamhet.

Om det lägsta tillåtna aktiekapitalet, i likhet med vad som skett i Storbritannien, sänks till ett symboliskt belopp, exempelvis 100 kronor, blir den avgörande skillnaden mellan ett aktiebolag och en enskild firma att aktiebolaget måste drivas med ett visst mått av offentlighet, nämligen med skyldighet att ge publicitet åt sitt årsbokslut eller sin årsredovisning. Det ankommer som nämnts på ytterligare en annan utredning att pröva frågor om aktiekapitalets storlek.

Det kan i detta sammanhang nämnas att i den danska lagen har reglerna om revisionspliktens slopande kombinerats med vissa obligatoriska uppgifter i bolagens årsredovisningar. Ett bolag som har valt bort revisionen är således skyldigt att ange detta i årsredovisningen. Bolaget ska dessutom årligen i årsredovisningen upplysa om att bolaget befinner sig inom de gränsvärden som medger undantag från lagstadgad revision. Slutligen ska det av årsredovisningen framgå att företagsledningen är fortsatt skyldig att försäkra sig om att företaget bedriver en ”försvarbar bokföring” samt att ledningen under ersättnings- och straffansvar ska utarbeta en årsredovisning som ger en rättvisande bild av företaget.

Det har visat sig att vissa av de danska reglerna har medfört praktiska problem. Exempelvis har det förekommit att bolagsstämman har valt bort revision, men underlåtit att ange detta i årsredovisningen. Följden av denna underlåtenhet är att bolaget haft kvar sin revisionskyldighet och tvingats att i efterhand välja revisor för att granska årsredovisningen.

Utredningen är tveksam till om det behövs några särskilda bestämmelser om årsredovisningar/årsbokslut i bolag som saknar revisor. Att bolaget inte har någon revisor framgår med tillräcklig tydlighet genom att det saknas revisorspåteckning och revisionsberättelse till årsredovisningen. Bolaget är även skyldigt att underätta Bolagsverket om val av revisor och andra beslut som gäller bolagets revision. Dessa uppgifter ska registreras och blir därmed offentliga.

## 7.5 Lekmannarevision

Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om lekmannarevisorer. I 10 kap. 1 § nämnda lag anges emellertid att bestämmelserna i aktiebolagslagen om revisorer inte är tillämpliga på lekman-

revisorer. Utredningen prövar därför inte frågor om ändring i de nuvarande bestämmelserna om lekmanrevisorer.

## **7.6 Åtgärder mot skattefel och ekonomisk brottslighet**

### **7.6.1 Revisionens betydelse för skattekontroll och kampen mot ekonomisk brottslighet**

Under lång tid har statsmakterna fört en kamp mot skattefusk och ekonomisk brottslighet. Regeringen har nyligen konstaterat att det finns ett samband mellan skattefusk och annan ekonomisk brottslighet (se prop. 2006/07:105). Många ekobrott avser företag som fuskar med svart arbetskraft eller fuskar med skatter och avgifter på annat sätt. Skatteundandraganden innebär att konkurrensen snedvrids och att seriösa näringsidkare riskerar att slås ut av skattefusande konkurrenter. För att upprätthålla tilliten till rättssamhället krävs en effektiv bekämpning av skattefusk och ekonomisk brottslighet. Frågan är då vilken betydelse revision har för skattekontrollen och kampen mot ekonomisk brottslighet.

Det råder inte någon tvekan om att det krävs en bokföring av hög kvalitet för att beskattningsunderlaget ska bli korrekt. Att Skatteverket har ett starkt intresse av att bolagens bokföring är i så god ordning som möjligt är självklart. Det är därför inte ägnat att förvåna att Skatteverket gärna ser att myndigheten i kampen mot bristfällig och felaktig redovisning får hjälp av bolagets revisor. Det säger sig självt att det finns fördelar för Skatteverket att få bistånd från en person som i egenskap av bolagsorgan har ingående kunskap om bolaget samtidigt som han eller hon i princip saknar egna motiv för att undanhålla eller dölja omständigheter av betydelse för beskattningen.

Oavsett var gränsen för revisionspliktens slopande sätts kommer i varje fall de minsta företagen att befrias från revisionsplikt. Av avsnitt 5.1.3 framgår att det är just i dessa företag som majoriteten av alla skattefel begås. Av Skatteverkets rapport 2006:4 framgår att skattefelet, när det gäller svartarbete, är större i enskilda näringsverksamheter än i aktiebolag av samma storlek. Det ligger därför nära till hands att anta att en slopad revisionsplikt påverkar skattefelets storlek.

Det bör i sammanhanget emellertid noteras att beräkningarna av skattefelets storlek är mycket osäkra och att de har ägt rum bl.a. utifrån premissen att till enskild näringsverksamhet hör undanhållna inkomster som anställda gör sig skyldiga till utanför ordinarie arbetstid. Dessutom behandlar inte rapporten hur *revisionen* har påverkat kvaliteten på bokföringen i små aktiebolag kontra små egenföretagare. Det framgår inte heller i vilken utsträckning de företag som ingår i jämförelsen har haft hjälp av redovisningsbyråer med upprättandet av redovisningen. Följaktligen kan man inte heller avgöra om det är förekomsten av revision, professionell hjälp med upprättandet av redovisningen eller någon annan faktor, såsom exempelvis avsiktlig brottslig verksamhet eller de mer komplicerade skattereglerna som egenföretagare ska tillämpa, som har påverkat kvaliteten i redovisningen på ett mer avgörande sätt. Sammanfattningsvis ger rapporten inte någon närmare ledning när det gäller att bedöma revisionens betydelse för skatteintäkter och skattekontroll.

Det bör här även klarläggas att någon utvärdering i Sverige av nyttan av just reviderade räkenskaper kontra oreviderade för skattekontrollen inte har gjorts.<sup>18</sup> En kvalitativ utvärdering av FRC visar att det i England förekom brister på såväl reviderade räkenskaper som oreviderade räkenskaper (Professional Oversight Board for Accountancy, Review of How Accountants Supports the Needs of Small and Medium-Sized Companies and their Stakeholders, March 2006).

Det är tydligt att bristen på utredning om revisionens betydelse för bokföringens kvalitet och därmed för beskattningsunderlaget gör det mycket svårt att bedöma vilken betydelse revisionsplikten avskaffande kan tänkas få för skattefelets storlek och Skatteverkets arbete med att begränsa skattefelet. Med denna allmänna reservation gör Utredningen följande bedömning av effekterna på skattefelet om revisionsplikten avskaffas för de små företagen.

Revisionsplikten betydelse för skattekontrollen är både direkta och indirekta. Av direkt betydelse är den granskningskyldighet med tillhörande rapporteringsplikt som revisorn har ålagts enligt lag, dvs. den del av revisionsuppdraget som innebär granskning av hur bolaget har skött sina åligganden när det gäller skatter och avgifter samt rapportering av vissa i lagen angivna avvikelser i revisionsberättelsen (9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen).

---

<sup>18</sup> Per Thorell och Claes Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, mars 2005, s. 41.

I avsnitt 5.1.4 finns en redogörelse för hur Skatteverket i praktiken använder sig av orena revisionsberättelser. Det kan konstateras att Skatteverket får förhållandevis få orena revisionsberättelser från revisorer och att en stor andel av dessa innehåller anmärkningar om att årsredovisningen inte har upprättats i rätt tid eller att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Det senare förhållandet behöver inte revisorn anmäla till Skatteverket och det har inte framkommit att just dessa anmärkningar leder till några fördjupade granskningsinsatser hos Skatteverket.

Det saknas uppgifter om hur stort skatteundandragande som kan härledas till de brister som rapporteras i de orena revisionsberättelserna. Det har vidare framkommit att det granskningsurval som Skatteverket gör utifrån de orena revisionsberättelserna inte i första hand baseras på det eventuella skattebortfall som kan bli följden av att bolaget inte har upprättat årsredovisningen i rätt tid eller försummat att betala skatter och avgifter i rätt tid.

I samband med att revisorns gransknings- och anmälningskyldighet beträffande skatter och avgifter infördes i lag motive- rades detta med att bolagen inte skulle få obehöriga skatte- krediter.<sup>19</sup> Det har emellertid framkommit att dessa syften (liksom delar av reglerna) har förlorat i betydelse på grund av andra regler avseende skatter. Införandet av skattekontosystemet med ränte- beräkning samt förseningsavgifter torde i dag ha större betydelse för att motverka obehöriga skattekrediter än revisorns nu ifråga- varande granskningskyldighet.<sup>20</sup>

En annan uppgift som Skatteverket kan använda sig av i sin kontrollverksamhet är revisorers förtida avgång från sina revisions- uppdrag. I de flesta fallen finns det en logisk och odramatisk förklaring till att en revisor avgår i förtid. Undantagsvis kan emellertid den förklaring som lämnas om anledningen till en förtida avgång vara sådan att Skatteverket finner anledning att fördjupa sin granskning av bolaget i fråga.

När det gäller Skatteverkets nyttjande av revisorerens arbete i övrigt kan följande konstateras. Ett aktiebolag som har kalender- året som räkenskapsår måste lämna in sin inkomstdeklaration till Skatteverket senast den 5 maj. Årsredovisning och revisions- berättelse ska vara Bolagsverket till handa senast den 31 juli. I det grundmaterial som ligger till grund för Skatteverkets beslut om taxering av bolaget ingår följaktligen inte någon reviderad års-

---

<sup>19</sup> Prop. 1984/85:30 s. 10.

<sup>20</sup> Thorell & Norberg, s. 21.

redovisning. En annan sak är att bolagen i efterhand kompletterar självdeklarationen om revisorernas granskning av årsredovisningen föranleder någon ändring.

Den betydelse för skattekontrollen och skatteintäkterna som sålunda kan tilläggas de nu ifrågavarande bestämmelserna framstår som begränsad. Den preventiva effekten av revisorns närvaro hos revisionsklienten, se nedan, är enligt Skatteverkets mening mycket större än värdet av den information som Skatteverket får genom uppgifter i orena revisionsberättelser och meddelanden om förtida avgång från revisionsuppdrag. Utredningen delar sistnämnda uppfattning.

Även om revisorer genom gransknings- och anmälningsskyldigheten får ett maktmedel i förhållande till bolagets ledning finner Utredningen att revisorernas lagliga gransknings- och anmälningsskyldighet när det gäller skatter och avgifter inte har någon nämnvärd betydelse för Skatteverkets skattekontroll och skatteintäkterna. I avsnitt 7.2.4 har Utredningen föreslagit att dessa bestämmelser upphävs. Genomförs det förslaget finns det skäl att räkna med att fler företag kommer att välja frivillig revision än om bestämmelserna finns kvar.

Nästa fråga blir då vilken betydelse som kan tilläggas revisionens indirekta betydelse. Enligt Skatteverket har revisorns närvaro en preventiv effekt som inte bör underskattas. Revisorns närvaro medför att det blir ”mer rätt från början”. Många fel i bokföringen rättas till efter revisorns instruktioner under räkenskapsåret och återfinns därför inte i årsredovisningen.

Vad saken nu gäller är att bedöma vilken betydelse som revisionen kan ha på ett mera allmänt plan. Revisionen innebär en kvalitetskontroll av räkenskaperna och bolagets förvaltning. En ren revisionsberättelse ska inte skickas in till Skatteverket och påverkar därmed inte verkets skattekontroll av bolaget annat än undantagsvis i samband med en fördjupad granskning av bolagets deklaration. Men det förhållandet att Skatteverket inte har tagit emot någon oren revisionsberättelse är i sig en indikation på att bolagets räkenskaper är i gott skick och att det beskattningsunderlag som verket granskar håller en godtagbar kvalitet.

Som framgått av det föregående finns det ingen utredning som entydigt visar att räkenskaperna generellt är av bättre kvalitet i företag med revisor än i företag av samma storlek som inte har revisor. Av stor betydelse för redovisningens kvalitet är om bokföringen utförs av personer med erforderlig yrkesskicklighet. Det

är sannolikt att företag som anlitar välrenommerade redovisnings- eller revisionsbyråer för sin bokföring och årsredovisning ofta kan tillhandahålla ett beskattningsunderlag som tillgodoser Skatteverkets krav även om företaget inte dessutom låter revidera räkenskaperna. Skatteverket har emellertid inte tillgång till material som belyser dessa frågor.

I brist på utredning om hur revisionen i Sverige i dag påverkar räkenskapernas kvalitet och därmed beskattningsunderlaget blir det en omöjlig uppgift för Utredningen att kvantifiera revisionens indirekta värde för beskattningen. Detsamma gäller revisionens indirekta betydelse i kampen mot ekonomisk brottslighet. Enligt Utredningens mening talar ändå det mesta för att anlitan av duktiga konsulter och rådgivare är av betydligt större betydelse än revision. Det är mycket tveksamt om avskaffandet av revisionsplikten för de små företagen kommer att ge några märkbara effekter på skatteintäkternas storlek.

Sammantaget anser Utredningen att det inte har framkommit att effekten av revisorernas lagliga gransknings- och anmälnings-skyldighet när det gäller skatter och avgifter kan tillmätas någon avgörande betydelse för det totala beskattningsunderlaget. Därutöver kan det konstateras att revisionens indirekta betydelse medför större nytta än den direkta. Problemet är att nyttan av revisionens preventiva effekter inte kan mätas eller värderas som en självständig faktor.

Vad gäller åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet i övrigt ska revisorer sedan år 1999 anmäla vissa brottsmisstankar till åklagare.

Liksom när det gäller revisionens betydelse för skattekontrollen har det visat sig vara svårt att mäta de ekonomiska effekterna av revisorernas anmälningsplikt. När anmälningsplikten infördes gjordes ingen konsekvensanalys eller uppskattning av vilka effekter man förväntade sig. Några kostnadsberäkningar i anledning av skyldigheten gjordes inte heller. Lagstiftaren satte själv inte upp några kriterier för bedömning av måluppfyllelse eller gjorde någon cost-benefit analys.<sup>21</sup>

Både Ekobrottsmyndighetens egen statistik och BRÅ:s rapport visar att volymen på antalet brottsanmälningar från revisorer som registreras hos Ekobrottsmyndigheten är marginell jämfört med anmälningar från exempelvis Skatteverket och konkursförvaltarna.

---

<sup>21</sup> Se prop. 1997/98:99 s. 201 samt Thorell & Norberg s. 42.

Det kan därför konstateras att ett av de ursprungliga syftena med lagstiftningen, dvs. att en revisor skulle upptäcka och rapportera misstanke om brottslighet i ett tidigare stadium än till exempel konkursförvaltare, således inte har uppfyllts.

Revisorernas anmälningar handläggs i huvudsak som mängdärenden hos Ekobrottsmyndigheten, vilket i sin tur förutsätter att brotten i fråga är okomplicerade. Av statistiken framgår att nära hälften av dessa anmälningar rör för sent eller inte alls upprättade årsredovisningar, dvs. sådana uppgifter som direkt kan inhämtas från Bolagsverket. Utredningen anser därför att de mätbara konsekvenserna av revisorernas anmälningsplikt inte kan anses ha någon avgörande betydelse i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Utöver nyttan av inkomna anmälningar till Ekobrottsmyndigheten betonas ofta att det är lagbestämmelsernas preventiva nytta som har störst effekt. Möjligheten för revisorerna att kunna använda anmälningsplikten som ett påtryckningsmedel kan i sig vara av stor vikt. Problemet härmed är emellertid att detta förhållande är mycket svårt att mäta. Av studier som BRÅ och OECD gjort framgår dock att man inte ska ha för höga förväntningar på anmälningskyldighetens betydelse i detta avseende.

Bestämmelserna i aktiebolagslagen om anmälningsplikt härrör i vissa avseenden från internationella krav och åtaganden. Exempelvis har revisorerna en skyldighet att agera vid misstanke om penningtvätt. Vid en jämförelse med andra EU-länder kan det konstateras att i dessa länder har inte brottsbekämpning motiverat full revisionsplikt i små och medelstora företag. När anmälningskyldigheten infördes hänvisades i förarbetena (prop. 1997/98:99 s. 201) till att Frankrike och Nederländerna har anmälningskyldighet för brott. I dessa länder undantas dock små och medelstora företag från revisionsplikt. Det finns därför ingen koppling mellan omfattningen av revisionsplikten och skyldigheten att anmäla brott i ett internationellt perspektiv.

Sammanfattningsvis visar Utredningen att revisorernas medverkan i kampen mot ekonomisk brottslighet inte har någon avgörande betydelse.

### 7.6.2 Förslag till åtgärder mot skattefel

Standarden på företagens redovisning är väsentlig för beskattningen. Den största farhågan ur skattekontrollsynpunkt är att redovisningsstandarderna kan komma att försämrats när revisionsplikten för små företag slopas. Utredningen vill emellertid framhålla att vad som ovan framkommit ger vid handen att effekten av revisionsplikten slopande ur beskattningssynpunkt är högst oklar och under alla omständigheter svår att uppskatta i kronor och ören. Sambandet mellan revisionsplikt och kvaliteten på företagens uppgiftslämnande vid beskattningen är därför oviss.

Trots detta finns det anledning att överväga åtgärder som kan användas i Skatteverkets arbete om revisionsplikten slopas. Nedan övervägs därför åtgärder som är ägnade att upprätthålla företagens redovisningsstandard och i förlängningen även kvaliteten på beskattningsunderlaget.

#### Allmän bokföringskontroll

Ett sätt att upprätthålla företagens redovisningsstandard och därigenom beskattningsunderlagets kvalitet är en ökad kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. I dag finns en straffsanktionerad skyldighet att sköta bokföringen i enlighet med ett omfattande regelverk, men egentlig offentlig tillsyn saknas. Skatteverket har emellertid på senare tid getts möjlighet att kontrollera kontanthantering och personalliggare. Kontrollen gäller indirekt skyldigheter som följer av bokföringslagen, nämligen att bokföra kontanta intäkter och löner.

Fråga är om kontrollmöjligheterna kan utvidgas genom en allmän bokföringskontroll i Skatteverkets regi. Den allmänna bokföringskontrollen skulle gälla efterlevnaden av centrala bestämmelser i bokföringslagen och därigenom om förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma gentemot Skatteverket. Kontrollen skulle kunna ske genom oanmälda besök hos ett företag och kombineras med möjlighet att meddela en administrativ sanktion eller vite.

Ett förslag om bokföringskontroll borde omfatta alla företag som är bokföringsskyldiga, dvs. även företag som inte omfattas av reformen om avskaffande av revisionsplikten. Ett sådant förslag

skulle inte bara öka efterlevnaden av redovisningsregler utan dessutom främja konkurrensvillkoren för seriösa företag.

För att en sanktion ska kunna meddelas måste den utgå ifrån lätt iakttagbara och strikt objektiva förhållanden utan subjektiva överväganden. Det kan t.ex. röra sig om att konstatera att företaget inom viss tid bokför förekommande affärshändelser. De bestämmelser i bokföringslagen som i första hand skulle kunna bli aktuella är:

- 1 kap. 4 § bokföringslagen (språket i bokföringen)
- 5 kap. 1 och 2 §§ bokföringslagen (löpande bokföring m.m.)
- 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (bokföringsmetod)
- 7 kap. 2 och 3 §§ bokföringslagen (förvaring av dokument utomlands)
- 7 kap. 3 a § bokföringslagen (anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands)
- 7 kap. 4 § bokföringslagen (ansökan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands)
- 7 kap. 2 § bokföringslagen (bokföringen visas inte upp).

Skatteverket kan redan i dag utföra taxeringsrevision för att kontrollera om ett företag har förutsättningar för att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma gentemot Skatteverket. Denna möjlighet i kombination med förelägganden borde kunna utnyttjas för att kontrollera om grundläggande redovisningsregler följs. En utvidgad uppgiftsskyldighet övervägs också i nästa avsnitt.

Ett förslag om allmän bokföringskontroll skulle ta betydligt mindre resurser i anspråk för Skatteverket än en begränsad taxeringsrevision. Ett sanktionsförfarande innebär betydligt enklare, snabbare och effektivare handläggning. Taxeringsrevision innefattar omfattande rättssäkerhetsgarantier som medför att en process kan ta lång tid och ta mycket tid i anspråk.

Den information som Skatteverket skulle få vid allmän bokföringskontroll är inte primärt avsedd att användas för skattekontroll. Inget borde emellertid hindra att Skatteverket utnyttjar information som framkommit vid en bokföringskontroll för att inleda en revision eller annan skattekontroll. Den skattekontrollen utförs då inom ramen för de regelverk som gäller sådan kontroll.

En allmän bokföringskontroll innebär en snabb kontroll och Skatteverket skulle ofta inte kunna konstatera omständigheter som innebär att det finns anledning att misstänka att ett företag har

gjort sig skyldig till bokföringsbrott. En anmälan till åklagare om misstanke om bokföringsbrott behöver därför inte alltid aktualiseras.<sup>22</sup> Det finns dock en risk för att kontrollavgifter kan ha påförts i ett fall där åklagare senare vill väcka åtal. Beslutet om kontrollavgift kan i sådana fall förhindra möjligheten för åklagare att väcka åtal.

Ett förslag om allmän bokföringskontroll innebär vidare olägenheter för företagen och kan anses motverka regeringens arbete med regelförenkling. Det arbete som ett seriöst företag självt får lägga ned för att bistå Skatteverket vid kontrollen innebär emellertid också kostnader för företaget. Vidare är fråga om det kan anses proportionerligt att ställa landets alla företag under hot om sanktionsavgifter och allmän sanktionskontroll för att förbättra beskattningsunderlaget.

Till detta kommer att ett företag enligt artikel 6 i Europakonventionen kan ha rätt att förhålla sig passiv och vägra bidra till utredningen av om en administrativ sanktionsavgift ska påföras (jfr RÅ 2004 ref. 17 och SOU 2005:35 s. 188 ff.). En annan sak är att tvångsåtgärder som beslag och husrannsakan kan vidtas med stöd av lag.

Sammanfattningsvis kan det finnas goda skäl att införa allmän bokföringskontroll. En sådan kontroll skulle dock bli mycket omfattande och det behöver närmare övervägas om det verkligen finns ett behov av en sådan kontroll. Införandet av en sådan ordning måste också föregås av noggranna överväganden om konsekvenser för företagen, rättssäkerhetsgarantier och möjligheten för åklagare att väcka åtal när beslut om sanktionsavgift meddelats. Förhållandet till Europakonventionen behöver också övervägas ytterligare. Det sagda leder till slutsatsen att ett förslag om allmän bokföringskontroll bör utredas närmare i särskild ordning.

### Utvidgad upplysningskyldighet

Skatteverket har i dag mycket goda möjligheter att utreda oklarheter och kontrollera att uppgifter som lämnats i självdeklarationer är riktiga. De kan förelägga skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling. Uppgiftsskyldigheten är omfattande och kan avse även förhållanden som avser tid

---

<sup>22</sup> Enligt 22 § taxeringsförordningen ska Skatteverket göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att någon har begått brott enligt bl.a. 11 kap. 5 § brottsbalken.

före beskattningsåret. Den är dock begränsad till att avse uppgifter som kan ha betydelse för taxeringen.

Enligt Utredningens mening kan övervägas att utvidga upplysningsskyldigheten, så att Skatteverket under löpande beskattningsår får möjlighet att göra en allmän kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. Den utvidgade upplysningsskyldigheten bör syfta till att kontrollera om företaget har förutsättningar att lämna uppgift eller visa upp räkenskapsinformation för kontroll av att den bokföringsskyldige fullgör sin skyldighet enligt 19 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Genom en utvidgad upplysningsskyldighet kan Skatteverket göra en snabb, billig och effektiv kontroll av att centrala delar av reglerna på redovisningsområdet följs. Den kan således i någon mån anses ersätta den granskning som en revisor gör. Detta främjar att ett korrekt beskattningsunderlag sedermera lämnas in. Utvidgad upplysningsskyldighet kan också utgöra ett verktyg inom ramen för Skatteverkets riskhanterande arbete och föranleda mer omfattande insatser på områden där det bäst behövs.

Skatteverket har visserligen redan i dag möjlighet att kontrollera företagens räkenskapsinformation under ett löpande beskattningsår. Sedan år 1997 kan en sådan kontroll göras inom ramen för en beslutad taxeringsrevision, se 3 kap. 8 § taxeringslagen. Ett syfte med den lagändringen var att öka förutsättningarna för en korrekt beskattning på vissa områden där kontrollbefogenheterna är som sämst (se prop. 1996/97:100 s. 479).

För taxeringsrevision gäller dock särskilda förfaranderegler och en sådan tar stora resurser i anspråk. I prop. 2005/06:169 s. 33 sägs att vid en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binds en revisor upp inte mindre än 30–40 dagar. Även om en taxeringsrevision kan begränsas, förefaller det finnas behov av ett enklare, snabbare och effektivare förfarande för att kontrollera räkenskapsinformation.

Uppgiftsskyldigheten kan exempelvis avse uppvisande av grund- och huvudbokföring och att alla affärshändelser är löpande bokförda. Den kan också avse uppvisande av verifikationer för en viss tidsperiod eller uppgifter i balans- och resultatrapporter, t.ex. redovisade försäljningsintäkter.

Den utvidgade uppgiftsskyldigheten bör inte vara inskränkt till företag som i dag omfattas av revisionsplikt, utan omfatta alla bokföringspliktiga. I likhet med vad som gäller vid taxerings-

revision enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen bör dock dödsbon vara undantagna. Något undantag bör inte göras för företag som har en kvalificerad revisor. Av naturliga skäl kan dock Skatteverket förväntas förelägga ett företag som har kvalificerad revisor eller anlitar auktoriserad redovisningskonsult endast när det finns skäl för det.

Uppgiftsskyldigheten bör kunna fullgöras på ett skattekontor. Skatteverket bör också kunna besluta att ett besök ska göras hos företaget. I så fall bör myndigheten vinnlägga sig om att så långt möjligt inte störa företagets verksamhet och se till att kostnader och olägenheter för företaget blir så små som möjligt. Som regel bör det vara fråga om kortare besök på någon timma.

Skatteverket bör inte ha möjlighet att inom ramen för utvidgad uppgiftsskyldighet göra oanmälda besök. Om det finns tillräckliga skäl för att göra oanmält besök, bör i stället beslut fattas om taxeringsrevision.

Ett föreläggande bör kunna utfärdas med få dagars varsel. Det ligger i sakens natur att Skatteverket inte bör vara alltför frikostiga med möjligheten att bevilja anstånd. En bedömning av om anstånd bör beviljas får bestämmas från fall till fall.

Skatteverket bör med förslaget kunna förelägga ett stort antal företag inom ett begränsat område att visa upp sin bokföring i affärslokalerna eller i Skatteverkets lokaler en viss dag.

Den utökade uppgiftsskyldigheten bör kunna förenas med vite. Om företaget inte medverkar eller om lämnade eller uppvisade uppgifter framstår som märkliga kan beslut fattas om andra utredningsinsatser, t.ex. taxeringsrevision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen (1994:466).

Vad som nu sagts har tagit sikte på taxeringsrevision enligt taxeringslagen, som omfattar fastställande av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagstiftningen. Utökad uppgiftsskyldighet bör gälla även den som är deklarationsskyldig enligt skattebetalningslagen, som omfattar bl.a. deklARATION av mervärdesskatt.

### **Intyg och uppgifter om revision m.m.**

I dag finns inget krav på att bolag i samband med avgivandet av sina deklARATIONER ska insända reviderade balans- och resultaträkningar. Det skulle vara av betydelse för skattekontrollen, om det av

deklarationen framgick att uppgifterna granskats av revisor eller tagits fram med hjälp av en kvalificerad redovisningskonsult eller revisor.

Ett alternativ i detta avseende skulle vara att införa en intygsmening i deklara-tionsblanketten. Exempelvis skulle intygslämnaren kunna intyga att redovisat resultat överensstämmer med räkenskaperna och att företaget har sådan ordning på räkenskaperna att uppgifterna i övrigt kan härledas till innehållet i företagets redovisning.<sup>23</sup> Ett sådant intygande kan dock leda till osäkerhet om vem som ansvarar för inlämnade uppgifter. Huruvida redovisnings- och revisionsbranschen vill utveckla intygsmeningar och om företag frivilligt vill ange detta i sin skattedeklaration får utvecklas i praxis och några särskilda bestämmelser om detta är inte nödvändiga.

Utredningen anser dock att det i lagen om självdeklara-tioner och kontrolluppgifter bör införas en bestämmelse av innebörd att alla näringsidkare ska lämna uppgift om de har haft biträde av en uppdragstagare vid upprättandet av årsbokslutet och om deras årsredovisning granskas eller granskats av en revisor. I förekommande fall bör även namn på uppdragstagaren eller revisorn lämnas. En sådan bestämmelse syftar till att ge ledning vid skattekontrollen. Erfarenheterna från England visar att även företag som har revisor behöver granskas. Det kan dock vara till nytta för Skatteverkets verksamhet att känna till vem som medverkat vid upprättande av årsbokslut etc.

Bolagsverket har visserligen mer tillförlitliga uppgifter om revisorer, men det kan förekomma att revisorer anlitas utan att ha genomfört revision. Dessutom kan uppgifter om andra uppdragstagare inte inhämtas på något annat sätt än genom uppgift från den skattskyldige.

Om uppgift saknas i deklara-tionen, kan Skatteverket utfärda ett kompletteringsföreläggande. Föreläggandet kan enligt gängse regler vara förenat med vite. Den nya bestämmelsen medför inte behov av ändring i lagen (2001:181) om behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

---

<sup>23</sup> Jfr RSV:s Rapport 1986:7 *Ett reformerat uppgiftslämnande*, s. 240.

### Utökat rådgivaransvar

Enligt 2 § lagen (1985:384) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall krävs det grov oaktsamhet för straffpåföljd för den som lämnat biträde som främjar en straffbelagd gärning. En åtgärd för att förbättra kvaliteten på skatte- och redovisningskonsulter skulle kunna vara att sänka kravet på grov oaktsamhet.

Det är dock osäkert vilka konsekvenser som ett sådant förslag skulle få och det finns inte utrymme inom ramen för Utredningens arbete att närmare överväga detta. Utredningen lämnar därför inte här något sådant förslag.

### Andra åtgärder

Skatteverkets generaldirektör har i en kommentar till att skattefelet ansetts vara störst i mikroföretagen uppgett att skattereglerna för denna grupp måste förenklas. Utredningen delar denna uppfattning och anser att det finns anledning att anta att förenklade skatteregler skulle höja standarden i de minsta företagens räkenskaper. Det faller emellertid utanför Utredningens uppdrag att pröva sådana frågor.

Oavsett revision har Skatteverket tillgång till mängder av ekonomisk information om företagen. Det är möjligt att denna information kan utnyttjas mera effektivt vid skattekontrollen. Det ankommer inte på Utredningen att närmare överväga detta. Utredningen har inte heller funnit skäl att gå in på andra förslag som framförts under utredningsarbetet, t.ex. månadsvis rapportering från arbetsgivare till Skatteverket om vilka anställda företaget haft och vilka löner dessa erhållit samt besök från Skatteverket hos alla nystartade företag.

#### 7.6.3 Åtgärder för att bekämpa ekonomisk brottslighet

Utredningen har i avsnitt 7.2.4 föreslagit ändrade regler rörande revisorernas skyldighet att agera vid misstanke om brott när revisionsplikten för små företag försvinner. Sammanfattningsvis begränsas anmälningsskyldigheten i fråga om brottsmisstanke som uppdagas vid revision av aktiebolag.

Utredningen har övervägt att utvidga revisorerna anmälningsskyldighet till att gälla dels all grov brottslighet, dels all yrkesutövning

som revisorer ägnar sig åt. Utredningen har dock inte funnit skäl att föreslå en sådan omfattande inskränkning av revisorers tystnadsplikt.

Däremot har Utredningen, när det gäller vissa mutbrott och bestickning, utvidgat anmälningsskyldigheten till att gälla dels misstanke som riktar sig mot andra än styrelseledamöter och verkställande direktör, dels samtliga företagsformer.

I syfte att öka revisorernas anmälningsbenägenhet föreslår Utredningen att en revisor inte alltid ska behöva avgå från sitt uppdrag när han eller hon har underättat bolagets styrelse om misstanke om brott.

Härutöver har Utredningen föreslagit bl.a. utökad uppgiftsskyldighet till Skatteverket.

Enligt Utredningens mening finns det inte anledning att föreslå ytterligare åtgärder i kampen mot ekonomisk brottslighet när revisionsplikten försvinner. Polis och åklagare har omfattande befogenheter för att upptäcka, utreda och beivra brottslig verksamhet. Polis och åklagare har möjlighet att hämta in eller få uppgifter från Bolagsverket, Skatteverket, Finansinspektionen och andra myndigheter som kan vara av betydelse för att utreda och lagföra både mindre allvarlig och allvarlig brottslighet. Skatteverket har särskilda skattebrottsenheter som kan biträda åklagare. Det ankommer närmast på polis och åklagare att vidareutveckla det samarbete som redan pågår mellan myndigheterna för att bekämpa brott.

En stor del av revisorernas anmälningar rör i dag försummelse att upprätta eller för sent upprättad årsredovisning. Utredningen vill peka på att Bolagsverket redan i dag kan tillhandahålla uppgifter om företagens årsredovisningar i enlighet med de önskemål som polis och åklagare kan ha. Här kan också erinras om att Utredningen om förenklade redovisningsregler ser över frågan om försummelse att ge in årsredovisningen i tid bör vara straffsanktionerad.

För att underlätta för polis och åklagare att på ett tidigare stadium få tillgång till information om aktiebolagens finansiella rapportering har Utredningen övervägt att tidigarelägga tidpunkterna för upprättande av årsredovisningen. En sådan ordning är dock förenad med praktiska svårigheter och Utredningen har funnit att frågan bör övervägas i annan ordning.

## 7.7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

### 7.7.1 Ikraftträdandetidpunkt

Utredningen ska enligt sina direktiv lämna sitt betänkande rörande revisionsplikten i små bolag senast vid utgången av mars 2008. Lagstiftningsprocessen kan beräknas vara slutförd i sådan tid att de nya bestämmelserna utkommer av trycket våren 2009.

Utredningens uppdrag ska bidra till att göra det möjligt för regeringen att minska de administrativa kostnaderna för små företag med en fjärdedel senast år 2010. Det innebär att de nya reglerna om en begränsning av revisionsplikten bör träda i kraft senast detta år. Utredningen föreslår att de ska träda i kraft den 1 juli 2010. När det gäller reglerna om revisorernas mandattid föreslår Utredningen att de ska träda i kraft redan den 1 juli 2009.

### 7.7.2 Övergångsreglering

Utredningen är medveten om att revisorerna behöver tid att ställa om till den nya ordningen. De behöver bl.a. utveckla nya tjänster som kan attrahera de företag som så småningom kan fritt välja om de önskar revision eller någon annan form av service som erbjuds dem. Även företagen själva och deras intressenter behöver tid för att anpassa sig till det förhållandet att små företag i vårt land inte längre kommer att omfattas av revisionsplikt.

Enligt Utredningens förslag avskaffas revisionsplikten bl.a. i mer än 300 000 registrerade aktiebolag. Det inger vissa betänkligheter att tillämpa de nya bestämmelserna fullt ut på alla dessa aktiebolag från och med den 1 juli 2010 av följande skäl.

De revisorer som har uppdrag vid ikraftträdandet är valda för en mandatperiod om fyra år. Lagens krav på godtagbart skäl för uppsägning i förtid måste emellertid anses uppfyllt när det som i förevarande fall gäller revisorsavtal som träffats under revisionsplikt och revisionsplikten upphör under avtalstiden. Då måste det vara ett godtagbart skäl för förtida uppsägning att revisionsklienten inte anser sig behöva revision.

I avtalet mellan revisorn och hans eller hennes klient kan finnas bestämmelser om att revisionsklienten ska utge skadestånd om avtalet upphör i förtid. I så fall kan revisorn rikta ersättningsanspråk mot klienten, men han eller hon kan inte hindra denne från att avsluta uppdraget när som helst efter ikraftträdandet.

Utredningen gör därför den bedömningen att många revisionsklienter i anslutning till ikraftträdandet den 1 juli 2010 kommer att säga upp sina revisorsavtal till omedelbart upphörande.

Det väcker frågan om det skulle vara lämpligt att i en övergångsreglering föreskriva att revisionsplikten ska kvarstå under en övergångstid som sammanfaller med mandattiden för den eller de revisorer som bolaget har den 1 juli 2010. En sådan ordning skulle emellertid leda till orättvisor mellan revisionsklienterna, av vilka några genast vid ikraftträdandet skulle befrias från revisionskostnader medan andra skulle tvingas betala revisionsarvode i ytterligare 1–4 år, beroende på när revisorsval senast förrättades. Den tänkta ordningen skulle dessutom skapa osäkerhet i handel ochandel genom att den som under övergångstiden trädde i förbindelse med ett aktiebolag inte säkert genom utdrag av bolagsregistret skulle kunna få besked om aktiebolaget hade revisor eller ej. Bolagsregistret innehåller nämligen inte några uppgifter om när revisorn valdes. Utredningen föreslår därför inte någon sådan lösning.

Ett annat sätt att mildra övergången är att genomföra reformen i två steg. I det första steget, som skulle kunna tas redan den 1 juli 2009, avskaffas revisionsplikten för de allra minsta företagen, dvs. lämpligen för de företag som inte överstiger mer än ett av följande tre gränsvärden: balansomslutning: 1,5 miljoner kronor, nettoomsättning: 3 miljoner kronor och antal anställda 3. Det skulle innebära att omkring 165 000 rörelsedrivande aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag som i dag har revisor redan den 1 juli 2009 får välja om de i fortsättningen vill ha revision eller inte. Det andra steget tas när effekterna av det första steget har utvärderats och innebär att gränsvärdena höjs, till vad som då framstår som lämpligt med hänsyn till omständigheterna, eventuellt ända upp till de högsta tillåtna EU-värdena, nämligen: balansomslutning: 41,5 miljoner kronor, nettoomsättning: 83 miljoner kronor och antal anställda 50.

När det gäller ett ikraftträdande i två steg har Utredningen emellertid vissa invändningar. Varje steg är förenat med administrativa kostnader, vilket innebär att en tvåstegslösning är betydligt dyrare än en enstegs. En sådan lösning ligger inte i linje med regeringens och EU:s strävan att göra livet enklare för små företag. I detta sammanhang ska också påpekas att många fler bolag kommer att ligga runt gränsvärdena vid steg ett än som är fallet vid steg två. Många gränsdragningsproblem försvinner om reformen

genomförs i ett steg med de högre gränsvärdena. Genomförs reformen i ett steg förhindras också möjligheten att påverka regering och riksdag att senarelägga det andra steget. Erfarenheterna av bl.a. höjningen av minsta tillåtna aktiekapital år 1973 visar att det kan ta mycket lång tid innan beslutade lagändringar kan träda i kraft.

Avgörande för Utredningen är emellertid att det är angeläget för de svenska små företagen att det nuvarande revisionsmonopolet snarast avskaffas och ersätts med fri konkurrens. Utredningen har i konsekvensanalysen (avsnitt 8.10) funnit att effekterna av Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för mindre företag är på intet sätt alarmerande.

De positiva effekterna för de företag som helt eller delvis befrias från den nuvarande revisionsplikten och därigenom får möjlighet till väsentliga kostnadsbesparingar är väl belagda. När revisionsplikten avskaffas får de små företagen frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden för dessa tjänster kommer till följd härav att bli mera varierat och priserna på tjänsterna lägre än i dag. Det ger de svenska företagen bättre förutsättningar att möta den hårdnande konkurrensen från företag som i dag har lägre kostnader än de svenska för bl.a. revision.

De negativa effekterna är däremot svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med att avskaffa revisionsplikten präglas mycket av den oro revisorerna känner inför utsikterna att förlora en monopolställning och utsättas för en hård konkurrens på en marknad i snabb förändring. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten pekar också på möjligheten att skattefelet ökar och att den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten avskaffas. Utredningen anser att farhågorna för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna men lägger för säkerhets skull fram förslag i skattelagstiftningen om åtgärder mot skattefel.

På grund av det anförda anser sig Utredningen inte kunna förorda en lösning i två steg.

Utredningen vill slutligen nämna att den också övervägt en lösning som innebär att den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden kombineras med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämma att bolaget inte vidare ska revideras enligt lag. Erfarenheterna från andra länder visar emellertid att en sådan

lösning ger upphov till problem av olika slag. Den strider dessutom mot en grundtanke bakom utredningsuppdraget och Utredningens förslag, nämligen att de små företagen inom loppet av ett par år ska befrias från 25 procent av sina administrativa kostnader. Om det målet ska uppnås bör lagstiftaren inte skapa svårigheter för de företag som önskar utnyttja de möjligheter till kostnadsbesparingar som den nya lagstiftningen ger.

Erfarenheterna i andra länder visar att det tar tid innan begränsningar i revisionsplikten slår igenom fullt ut. Det kan i viss mån förklaras av att lagstiftaren ställt som krav att varje bolag på årsstämma ska besluta att bolaget inte längre ska ha lagstadgad revision. Genom en sådan s.k. opt-out lösning har lagstiftaren velat mana till eftertanke och markerat att den naturliga ordningen är att företagen har lagstadgad revision. Men även utan denna lösning framstår det som sannolikt att många företag skulle ha avvaktat med att utnyttja den nya möjligheten att avstå från revision till dess man sett hur det gått för de revisionsklienter som omedelbart sagt upp sina revisorer. Utredningen håller för sin del det för sannolikt att det finns en inneboende tröghet bland beslutsfattarna i de svenska företagen som kommer att dämpa övergången till den föreslagna nya ordningen med begränsad revisionsplikt.

### 7.7.3 Äldre bolagsordningsbestämmelser

Alla aktiebolag har i dag bestämmelser i sin bolagsordning om hur många revisorer som ska finnas för att utföra den lagstadgade revisionen. De aktiebolag som befrias från revisionsplikt måste när revisionsplikten upphört vara fria också från den nuvarande skyldigheten att i bolagsordningen ange hur många revisorer som ska utföra den lagstadgade revisionen. Bestämmelserna i 3 kap. 1 § aktiebolagslagen om antalet revisorer bör därför automatiskt upphöra att gälla i aktiebolag som inte längre omfattas av revisionsplikt, när de nya bestämmelserna träder i kraft.

För de aktiebolag som fortfarande väljer revisor kan det ligga nära till hands att förespråka att bolagsordningen i och för sig ska stå kvar oförändrad. Detta skulle bespara Bolagsverket mycket arbete.

Men bolagsordningsbestämmelser om revisorer upphör att gälla den 1 juli 2010 och hindrar inte bolagsstämman att välja revisor med stöd av 9 kap. 8 §. Ett sådant val med enkel majoritet kan inte

uppfattas som ett beslut om godkännande av nya bolagsordningsbestämmelser med samma innehåll som de upphävda. Nya bolagsordningsbestämmelser kräver 2/3 majoritet. Ett bolag som med stöd av 9 kap. 8 § har valt revisor, kan därför avstå från att välja revisor när mandattiden gått till ända, utan hinder av de gamla, upphävda bolagsordningsbestämmelserna.

Det är således bara en fråga om ordning och reda när man kräver att de obsoleta bolagsordningsbestämmelserna ska utmönstras ur bolagsordningen. Det kan ifrågasättas om en sådan rent redaktionell åtgärd kräver beslut på bolagsstämma och om kvalificerad majoritet i så fall är erforderlig för giltigt beslut. Utredningen är för sin del beredd att besvara båda frågorna med nej. Styrelsen bör kunna trycka upp bolagsordningen utan de ifrågavarande bestämmelserna med en uppgift i fotnot att bestämmelserna upphört att gälla på grund av lag.

Den övergångsreglering som Utredningen föreslår innebär följande.

Om bolaget vid ikraftträdandet har ett löpande avtal om revision, gäller avtalet till dess avtalstiden löpt till ända. När avtalet löpt till ända ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § om att revisorns uppdrag upphört. Vill bolaget ha revision även i fortsättningen, kan bolagsstämman utse den gamle revisorn eller en ny revisor för en ny period. Även detta ska anmälas till Bolagsverket enligt 9 kap. 48 § och kräver därför ändrade rutiner hos Bolagsverket. I samband med den första anmälan enligt 9 kap. 48 § som görs efter ikraftträdandet av den nya lagstiftningen, ska bolaget ge in en kopia av bolagsordningen i dess senaste lydelse. De bestämmelser som behandlar bolagets revisor ska markeras på ett sådant sätt att det framgår att bestämmelserna har upphört att gälla på grund av lag.

Om bolaget säger upp det löpande revisionsavtalet att upphöra i förtid, ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § och därvid bifoga den nämnda bolagsordningen, om det inte redan har skett. Det förtjänar att påpekas att den nya lagstiftningen ska tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter ikraftträdandet. Det innebär att om bolaget omedelbart vill säga upp avtalet i förtid, det bör ske med verkan tidigast från slutet av den årsstämma som har att behandla årsredovisningen för det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet. Den årsredovisningen ska nämligen alltid granskas av en kvalificerad revisor enligt de äldre bestämmelserna.

På grund av det anförda föreslår Utredningen följande övergångsreglering.

---

1. Denna lag träder i kraft såvitt avser 9 kap. 21 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

2. I ett aktiebolag som inte enligt aktiebolagslagen är skyldigt att ha en revisor upphör bestämmelserna i bolagsordningen om revisorer att gälla vid ikraftträdandet. Detta gäller dock inte bestämmelser som har beslutats enligt 9 kap. 21 § i dess nya lydelse.

3. När ett bolag första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret enligt 9 kap. 48 § om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor valts, ska bolaget samtidigt ge in en kopia av bolagsordningen med markering som visar att bolagsordningens bestämmelser om revisor upphört att gälla enligt punkten 2 i dessa bestämmelser.

## 8 Förslagets konsekvenser

### 8.1 Inledning

Utredningen ska lägga fram förslag som innebär att revisionsplikten för små företag avskaffas och belysa konsekvenserna av förslaget. Det sistnämnda kräver till att börja med en analys av vilka det är som behöver revision.

Eftersom resultatet av revisionen redovisas i en revisionsberättelse som årsredovisningen hänvisar till, är det enkla svaret på frågan Vem behöver revision? att det gör alla de som behöver företagets externa redovisning. Revisionen ska således tillgodose ett flertal olika, ibland mot varandra stående, intressen. Den vida intressentkretsen har behandlats både i aktiebolagslagens förarbeten och i doktrinen.<sup>1</sup> Nedan följer en beskrivning av de olika intressentgrupperna.<sup>2</sup>

I en marknadsekonomi ställer *ägare och kapitalplacerare* riskkapital till företagets förfogande. De behöver därför ekonomisk information som kan läggas till grund för beslut om att köpa, behålla eller sälja aktier och andra andelar i företaget. De behöver också sådan information för att bedöma företagets förmåga att i framtiden lämna utdelning på kapitalet.

*Kreditgivare* behöver uppgifter för att kunna bedöma om företaget har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Enligt svensk lagstiftning har den ekonomiska informationen om företaget också en direkt betydelse för borgenärernas skydd. I den associationsrättsliga lagstiftningen har nämligen möjligheten till vinstutdelning kopplats till den vinst som redovisas enligt den av bolagsstämman fastställda årsredovisningen (se bl.a. 18 kap. aktiebolagslagen).

---

<sup>1</sup> En utförlig diskussion om revisorers intressenter finns i Adam Diamants avhandling, *Revisors oberoende*, 2004, s. 100 ff. Se även SOU 1995:44 s. 15 och 213.

<sup>2</sup> Framställningen om intressentgrupperna har hämtats från Bo Svensson och Hans Edénhammar, *Årsredovisningslagen*, 2 uppl., s. 10 f.

*Leverantörer* till ett företag måste kunna pröva om företaget på förfallodagen kan betala för levererade varor och tjänster.

Ett företags *kunder* behöver ekonomisk information om företaget för att bedöma företagets förmåga att leverera varor och tjänster samt uppfylla sina garantiförpliktelser och andra framtida åtaganden.

De *anställda* i ett företag måste ha tillgång till relevant information för att de ska kunna utnyttja sitt inflytande enligt medbestämmandelagstiftningen. Sådan information kan också skapa engagemang för företaget och ge incitament till insatser av de anställda.

*Det allmänna* behöver ekonomisk information om företag för att fastställa beskattningsunderlag och slutlig skatt. Vid taxeringen fastställs nämligen intäkter och kostnader på grundval av innehållet i redovisningen, i den mån inte särskilda skatteregler fordrar något annat. Ekonomisk information om företag används också för statistikändamål och för planering av t.ex. arbetsmarknadsåtgärder och bostadsbyggande.

Av de angivna intressenterna brukar kapitalplacerare och kreditgivare framhållas som de primära. I en marknadsekonomi behöver de som tillhandahåller kapital relevant och tillförlitlig information när de ska bestämma var investeringar ska göras, till vem kreditgivning ska ske och till vilket pris. Om den information som tillhandahålls är oriktig eller vilseledande, kan effekten bli att kapitalet kanaliseras till ineffektiva verksamheter. En betydande och kontinuerlig felallokering av kapital kan i sin tur medföra för samhället skadliga ekonomiska konsekvenser. Sådana negativa konsekvenser kan också bli följderna av beslut som fattas i den offentliga sektorn på grundval av felaktig eller vilseledande information om företag. Redovisningen syftar ytterst till att möjliggöra en effektiv fördelning av kapital i samhällsekonomin.

Redovisningen ska dock inte bara utgöra grundvalen för framtida ekonomiska beslut. Den ska också ge underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och medelsförvaltning. I ett aktiebolag ligger årsredovisningen till grund för aktieägarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelse och verkställande direktör. Bokföring och annan redovisning är också av betydelse vid misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- och gäldenärsbrott.

I det följande analyserar Utredningen vad det innebär för varje intressentgrupp när revisionsplikten avskaffas för de små företagen.

Utredningen utgår därvid från förhållandena i framför allt aktiebolagen och börjar med effekterna för de företag som i dag revideras.

I avsnitt 7.6 har analyserats vilken betydelse Utredningens förslag har för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet. Kommittén har även beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 15 § kommittéförordningen (1998:1474), men inte funnit att förslagen har någon betydelse i dessa avseenden.

## 8.2 Reviderade företag

Enligt 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen åligger det styrelsen att se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska å sin sida vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt. Ibland inrättas en särskild intern kontroll som bevakar bl.a. bokföringen och medelsförvaltningen. Bokföringen och medelsförvaltningen utförs sedan av bolagets ekonomiavdelning eller motsvarande och det hela granskas av bolagets revisor. Denne granskar dessutom hur styrelsen utformat bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Företagsledningen kan således dra nytta av en kompetent granskning och bedömning som dessutom kan förenas med rådgivning.<sup>3</sup>

Revisorn har emellertid inget primärt ansvar för hur bokföringen och medelsförvaltningen sköts. Revisorn har i stället till uppgift att granska om företaget sköter dessa funktioner lagenligt och betryggande och i förekommande fall påtala missförhållanden och eventuellt komma med förslag till förbättringar.

Många av de aktiebolag som enligt Utredningens förslag undantas från revisionsplikt kommer inte att välja revisor i fortsättningen. I sammanhanget ska nämnas att år 1978, då endast aktiebolag med ett bundet eget kapital på minst 1 miljon kronor var skyldiga att ha kvalificerad revisor, så hade endast 47 procent av de bolag som låg under denna gräns auktoriserad eller godkänd revisor. I stället hade dessa bolag en eller flera okvalificerade

---

<sup>3</sup> SOU 1995:44 s. 213.

revisorer, dvs. vad som i dag kallas lekmannarevisorer. EU:s revisorsdirektiv förbjuder emellertid lekmannarevisorer att underteckna revisionsberättelsen på en årsredovisning i ett aktiebolag. En återgång till den ordning som gällde innan alla aktiebolag ålades revisionsplikt, dvs. före den 1 januari 1988 är därför inte möjlig.

För bolag som inte längre vill ha en kvalificerad revisor torde det ofta bli aktuellt att förstärka internkontrollen, så att verkställande direktören och styrelsen kan känna sig säkra på att bokföringen och medelsförvaltningen verkligen fungerar som den ska. Vill bolaget gå längre kan en möjlig lösning vara att lägga ut bokföringen på en redovisningsbyrå. Aktörerna i revisions- och redovisningsbranschen är i full färd med att ta fram alternativ till revision som kan komma att väljas av många aktiebolag som inte längre önskar revision enligt aktiebolagslagen. Till bilden hör också att Utredningen föreslår att den nuvarande revisionen enligt aktiebolagslagen bantas genom att förvaltningsrevisionen inklusive revisorernas anmälningsplikt när det gäller skatter och avgifter samt i viss mån brottsmisstankar utmönstras i syfte att minska revisionskostnaderna och på så sätt locka aktiebolag att frivilligt välja revision.

Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag och av förvaltningsrevisionen kan komma att påverka frågan om ansvarsfrihet för personer i bolagets ledning samt möjligheten att för bolagets räkning väcka skadeståndstalan mot dem. Med Utredningens förslag kommer bolagsstämman i små aktiebolag att behandla frågan om ansvarsfrihet utan tillgång till en revisionsberättelse eller yttrande från revisor i frågan. I stora och medelstora bolag samt vid frivillig revision kommer revisorn inte att ha granskat styrelseledamöters och verkställande direktörens förvaltning av bolaget. Frågan om ansvarsfrihet kommer i stället att behandlas på grundval av styrelsens redogörelse.

Utan en oberoende extern granskning kan det finnas en risk att olagligheter och skadeståndsgrundande handlingar som styrelseledamöter och verkställande direktören gjort sig skyldiga till inte uppdagas. Detta skulle kunna leda till att möjligheten att för bolagets räkning väcka skadeståndstalan mot styrelseledamöter och verkställande direktören försämras, till skada för bolagen och indirekt för företagens ägare, kreditgivare, anställda och andra intressenter.

Att förvaltningsrevisionen blir frivillig innebär att aktieägarna förlorar ett instrument för att utvärdera hur styrelsen motsvarat

det ansvar den har för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Det kan få till följd att en styrelse som har misskött sig i dessa hänseenden undgår kritik och blir omvald på bolagsstämman, något som kan få negativa effekter på bolagets resultat och ställning.

Men i den helt övervägande delen av de små aktiebolagen deltar ägarna i bolagets dagliga verksamhet som styrelseledamöter eller verkställande direktör, och då har styrelsen vanligen in i minsta detalj kunskap om bolagets organisation och hur bolaget fungerar. Uppstår behov av en översyn av bolagets organisation och förvaltning kan bolaget upphandla denna tjänst av revisionsbyråer eller organisationskonsulter.

Att de små bolagen ska kunna använda de pengar, som de i dag tvingas använda för inköp av den lagstadgade revisionen, på det sätt de finner vara bäst för att tillgodose det egna bolagets behov är en grundtanke bakom Utredningens förslag. Utredningen är för sin del övertygad om att de flesta företag som väljer bort revision kommer att använda en del av de besparingar de därmed gör till att förstärka bolagets interna kontroll av bokföringen och medelsförvaltningen, köpa bokförings- och andra redovisningstjänster av bokföringsbyråer, redovisningskonsulter och revisionsbyråer och inhandla tjänster av organisationskonsulter och andra specialister om hur bolag ska organiseras och drivas, etc.

En avsikt med att avskaffa revisionen för de små företagen är alltså att ge företagen möjlighet att – inom de ramar som lagarna uppställer – välja vilka redovisnings-, revisions- och organisations-tjänster som de önskar. De som tillhandahåller sådana tjänster måste då anpassa sitt utbud efter vad de mindre företagen efterfrågar. Det gäller särskilt revisionsbyråerna som kommer att förlora många klienter när revisorernas monopol på revisionstjänster åt de små företagen försvinner. Revisionsbyråerna måste därför bredda sitt utbud av tjänster för att klara sig i konkurrensen med redovisningskonsulter och andra aktörer på redovisnings- och revisionsmarknaden.

När de nya bestämmelserna träder i kraft uppstår under en övergångstid ett överskott på revisorer som kommer att söka sig till redovisnings- och organisationsmarknaderna. Priserna på dessa marknader kan därför beräknas sjunka, vilket är positivt för de små företag som köper tjänster där. Utbudet blir också efterfrågestyrt i stället för lagreglerat, något som rimligtvis leder till en högre

marknadseffektivitet. Även detta är mycket positivt för de företag som i dag köper revision.

De besparingar som de små företagen gör genom att revisionsplikten avskaffas ska nu redovisas i krontal. I sammanhanget ska påpekas att man vid dessa beräkningar måste bortse från att en del av företagen kommer att frivilligt välja revision. Vidare måste man bortse från att många företag, som inte vill ha revision, med all sannolikhet kommer att använda en del av de besparingar de gör på revisionspliktens avskaffande till att kompensera för att den kontroll som revisorn utövat faller bort. Denna kompensation är frivillig och besparingarna kan lika gärna användas för andra ändamål, t.ex. till att höja utdelningen till aktieägarna. De nu angivna, frivilliga kostnaderna ska därför inte dras av från den beräknade vinsten av revisionspliktens avskaffande.

Utredningens förslag om slopad revisionsplikt innebär att företagen inte längre blir tvungna att betala kostnaden för det arbete som revisorn enligt nuvarande lag ska utföra.

Med Utredningens förslag kommer cirka 240 000 aktiva och 73 000 ej aktiva aktiebolag att befrias från revisionsplikt och därmed från tvånget att betala revisionskostnader. Antalet aktiebolag som omfattas av reformen och genomsnittskostnaden för revision kan försiktigt uppskattas till följande årliga belopp.

**Tabell 8.1 Genomsnittligt revisionsarvode efter omsättning**

	ej aktiva	oms.<3 mkr	oms.3–10 mkr	oms.10–83 mkr
antal bolag	73 000	160 000	50 000	30 000
arvode per bolag (tkr)	5	15	30	50
arvode totalt (tkr)	365 000	2 400 000	1 500 000	1 500 000

Den sammanlagda besparingen i form av revisionskostnader för de aktiebolag som befrias från revisionsplikt kan därmed uppskattas till i vart fall 5,8 miljarder kronor per år. Beloppet är beräknat med hänsyn till nuvarande förhållanden. Om beräkningen skulle avse en senare tidpunkt kommer beloppet bli högre eftersom mer omfattande och komplicerade regler för redovisning, som drar med sig högre revisionsarvoden, håller på att utarbetas.

I beloppet 5,8 miljarder kronor ingår den besparing som hänförs till förvaltningsrevisionen, som ju automatiskt försvinner i de bolag för vilka revisionsplikten avskaffas. Någon särredovisning av denna besparing i dessa bolag är därför inte nödvändig. Med hänsyn

till att Utredningen föreslagit att förvaltningsrevisionen ska utmönstras ur lagstiftningen och därmed falla bort också för de bolag som föreslås ha kvar sin revisionsplikt, finns det ändå skäl att redovisa vilken besparing som förvaltningsrevisionens avskaffande innebär för berörda bolag.

Kostnaden för förvaltningsrevision utgör en mindre del av revisionsarvodena men det arbete som revisorerna utför i denna del är inte försumbart. Utredningen uppskattar att i de bolag som befrias från revisionsplikt utgör omkring 10 procent av revisionsarvodet ersättning för förvaltningsrevisionen. En försiktig bedömning leder därmed till att uppskattningsvis 500 miljoner kronor av besparingen på 5,8 miljarder kronor hänförs till förvaltningsrevisionen.

Utredningens förslag om avskaffande av förvaltningsrevisionen gäller även bolag som inte omfattas av undantaget från revisionsplikt. Det rör sig om drygt 10 000 medelstora och stora aktiebolag, företag inom finans- och försäkringsmarknaderna samt börsnoterade företag. Revisionsarvodena för dessa företag varierar kraftigt beroende bl.a. på företagets storlek och organisation. Som exempel kan nämnas att enligt uppgifter i årsredovisningen kostnaderna för lagstadgad revision år 2006 uppgick för ABB-koncernen till 40,4 miljoner USD, SEKO Tools-koncernen (omsättning 5 451 miljoner kronor, balansomslutning 4 546 miljoner kronor och antal anställda 4 224) till 7,7 miljoner kronor, för Rasta Group-koncernen (omsättning 204 miljoner kronor, balansomslutning 250 miljoner kronor och antal anställda 225) till 280 000 kronor och för Odd Molly (omsättning 50 miljoner kronor, balansomslutning 10,5 miljoner kronor och antal anställda 10) till 108 500 kronor.

Det är utomordentligt svårt att uppskatta kostnaden för förvaltningsrevisionen i dessa 10 000 bolag. Den genomsnittliga revisionskostnaden uppgår mycket grovt räknat till 300 000 kronor och Utredningen hänförs 10 procent därav till förvaltningsrevisionen. Det resulterar i en sammanlagd kostnadsbesparing på 300 miljoner kronor. Denna uppskattning är sannolikt i underkant.

Utredningens förslag berör också handelsbolag, ekonomiska föreningar och andra företagsformer. Det rör sig om ett förhållandevis få företag och det finns inte skäl att särskilt beräkna kostnadsbesparingarna för dessa företag.

### 8.3 Ägare och kapitalplacerare

Ägarna och kapitalplacerarna behöver ekonomisk information som kan läggas till grund för beslut om att köpa, behålla eller sälja aktier och andra andelar i företaget. De behöver också sådan information för att bedöma företagets förmåga att i framtiden lämna utdelning på kapitalet. Den ekonomiska informationen anses vara mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

Revision är således av intresse för en aktieägare eller kapitalplacerare som inte är personligen insatt i bolagets förhållanden. Genom att låta en kvalificerad revisor utföra en opartisk och självständig granskning av räkenskaperna och hur företaget förvaltas kan han eller hon få en tillförlitlig bild av företagets ekonomiska resultat och ställning och hur det sköts.

De flesta aktiebolag har emellertid bara en eller ett fåtal ägare. Ägare av fåmansbolag är som regel aktiva i företagets drift och har på så sätt full insyn i företagets räkenskaper och förvaltning. I ett aktiebolag med högst tio aktieägare har aktieägarna dessutom alltid rätt att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren ska kunna bedöma bolagets ställning och resultat eller ett visst ärende som ska behandlas vid bolagsstämman. Om det kan ske utan oskäligen kostnader eller besvär, ska styrelsen och den verkställande direktören dessutom på begäran hjälpa aktieägaren med den utredning som behövs för ändamålet och tillhandahålla nödvändiga kopior (7 kap. 36 § aktiebolagslagen).

Behovet av extern granskning av räkenskaperna och företagets förvaltning blir därmed begränsat i fåmansbolagen. Utredningens förslag om slopad revisionsplikt har därför inte någon större betydelse för ägarnas insyn i dessa bolag.

Vad gäller andra bolag än en- och fåmansbolag innebär Utredningens förslag om slopad revisionsplikt och avskaffande av förvaltningsrevisionen försämrade möjligheter till insyn för ägare som inte har ett bestämmande inflytande i bolaget. Utredningen föreslår emellertid en ny bestämmelse i 9 kap. 9 a § aktiebolagslagen som ska ge en aktieägarminoritet med 10 procent av aktiekapitalet rätt att genomdriva att bolaget ska ha revision. För minoritetsägare med 10 procent av aktierna i bolaget finns dessutom sedan gammalt en möjlighet att genomdriva beslut om särskild granskning t.ex. av företagets räkenskaper eller förvaltning

under en begränsad tid eller av ett särskilt område eller del av företaget (10 kap. 22 § aktiebolagslagen).

Med hänsyn till det sagda finner Utredningen att förslaget om slopad revisionsplikt endast marginellt begränsar ägarnas insyn i de bolag som nu diskuteras.

Kostnaden för det arbete som utförs av en revisor åvilar i dag företagen. Den prispress på revisions- och redovisningstjänster som beräknas följa när revisionsplikten avskaffas kommer därför företagen till godo i form av lägre kostnader för redovisning och revision. Lägre kostnader för bolagen kan ge högre bolagsvinster vilket höjer värdet på aktierna. I slutändan kommer därför Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten att gynna ägarna av de små företagen. Skäl att närmare beräkna denna indirekta vinst saknas.

När det slutligen gäller kapitalplacering som överväger att köpa aktier i ett bolag som inte har revisor, hänvisar Utredningen till framställningen om kreditgivare.

Sammanfattningsvis är det Utredningens uppfattning att ett avskaffande av revisionsplikten för de små företagen har liten betydelse för aktieägare och kapitalplacering som vill köpa, behålla eller sälja aktier eller andelar i små företag.

## 8.4 Kreditgivare

Kreditgivare behöver ekonomisk information om företaget för att kunna bedöma om det har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Denna information kan anses mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

Innan ett kreditinstitut beslutar att bevilja en kredit ska det pröva risken för att de förpliktelser som följer av kreditavtalet inte kan fullgöras. Institutet får bevilja en kredit endast om förpliktelserna på goda grunder kan förväntas bli fullgjorda.

I den mån små aktiebolag med en begränsad ägarkrets söker lån i bank eller annat låneinstitut ställs de vanligtvis inför krav på att de ska lämna fullgod säkerhet för lånet i form av in-teckningar i bolagets egendom eller huvudaktieägarens borgen. Dessa krav på säkerhet kan komma att skärpas för bolag som saknar revisor och villkoren för lånen kan komma att försämrats något jämfört med i dag, men detta är långt ifrån säkert.

Enligt vad Utredningen har erfarit läggs vid kreditprövningen stor vikt vid hur företaget har skött tidigare lån och om det är känt av långivaren som en god kund. Utöver den egna analysen begär banken oftast en kreditupplysning från exempelvis Upplysningscentralen för att bl.a. säkerställa att det kreditsökande företags betalningshistoria är acceptabel.

Långivaren har ingen skyldighet att bevilja kredit och kan kräva att ett företag har revisor eller annat externt bistånd vid upprättandet av bokslut innan kreditansökan prövas. Kostnaderna för denna granskning får naturligtvis den som söker kredit betala. En sådan ordning är rättvis. Det är nämligen den som söker kredit som har nytta av granskningen.

Mot denna bakgrund finner Utredningen att det inte finns skäl att befara att ett avskaffande av revisionsplikten för mindre företag kommer att leda till att dessa företag förlorar nuvarande möjligheter att ta upp lån av banker och andra professionella kreditgivare eller tvingas ta lån på sämre villkor än tidigare. Om Utredningen mot all förmodan skulle ha fel på denna punkt är problemet enkelt löst genom att företaget frivilligt väljer revision och därmed försätter sig i samma läge visavi långivaren som rådde innan revisionsplikten avskaffades.

## 8.5 Leverantörer

Liksom kreditgivare behöver företags leverantörer uppgifter som belyser om företaget har förmåga att betala för beställda varor. Uppgifterna kan anses vara mer tillförlitliga om de har granskats av en kvalificerad revisor.

Om en reviderad årsredovisning har begränsad betydelse vid professionell kreditprövning i bank och andra kreditinstitut så har denna årsredovisning sannolikt ännu mindre betydelse vid den prövning som företas av en leverantör när ett mindre företag exempelvis har beställt en värdefull maskin som ska betalas när den levererats och provkörts. Här finns ett helt batteri av juridiska lösningar att tillgå för leverantören, exempelvis försäljning med ägarförbehåll, leasing av olika slag eller säkerhet för betalningen i form av pant och borgen. I detta perspektiv framstår frågan om det beställande företaget har revisor eller ej som skäligen ointressant för leverantören.

Utredningen menar därför att frågan om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte har någon nämnvärd betydelse för företagets möjligheter att handla med olika leverantörer. Skulle en leverantör undantagsvis kräva att kundföretaget har kvalificerad revisor eller granskas av någon som leverantören utser så får kundföretaget pröva om det ska tillmötesgå kravet eller vända sig till en annan leverantör. Detsamma gäller om leverantören kräver kontant betalning före leverans med hänvisning till att kunden saknar revisor.

De nu nämnda exemplen visar enligt Utredningen att det finns all anledning att räkna med att man i handel ochandel snabbt kommer att anpassa sig till det förhållandet att många mindre aktieföretag inte har revision. I den mån bolag utan revisor bedöms utgöra högre risk än bolag med revisor kommer bolag utan revisor att få betala ett pris för risken i form av lägre lånebelopp, högre ränta, kortare amorteringstid, säkerhet för betalning, etc. Detta är inte något att förfasa sig över i en marknadsekonomi och bolag utan revisor som inte gillar läget kan välja frivillig revision.

## 8.6 Kunder

Liksom företagets kreditgivare och leverantörer behöver vissa uppgifter om ett företag som begär kredit, behöver företagets kunder ibland uppgifter som belyser om ett företag har förmåga att exempelvis leverera beställda varor och fullgöra de garantiåtaganden som företaget gjort i samband med försäljningen. Uppgifterna kan anses mer tillförlitliga om de har granskats av en kvalificerad revisor.

Utredningen kan när det gäller kundernas behov av information om ett företag som de avser att handla med i mycket hänvisa till framställningen ovan om kreditgivare och leverantörer.

När det gäller dagligvaror torde det vara sällsynt att konsumenter frågar sig om det företag som de handlar av har revisor eller inte. När det gäller sällanköpsvaror är det emellertid många gånger viktigt för köparen att det företag som säljer produkten, en tvättmaskin eller vad det nu gäller, kan antas finnas kvar om maskinen går sönder vid slutet av garantitiden. För att vara säker på detta vänder sig den försiktige köparen till ett väl ansett företag som har funnits länge på marknaden. Men det torde vara utomordentligt sällsynt att köparen är så försiktig att han under-

söker företagets associationsform och om företaget är föremål för revision.

Vid köp mellan näringsidkare kan man emellertid tänka sig situationer då kunden anser det vara viktigt att det säljande bolaget är föremål för revision. Det kan för att ta ett exempel gälla köp av en dyrbar maskin där säljaren ska svara för underhållet och lämna garanti för dess funktion under en mycket lång tid.

Exemplet är något udda men visar liksom ett liknande exempel i avsnittet om leverantörer att frågan om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte har någon nämnvärd betydelse för företagets möjligheter att handla med olika kunder. Skulle en kund undantagsvis kräva att säljarföretaget har kvalificerad revisor eller granskas av någon som kunden utser, så får säljarföretaget pröva om det ska tillmötesgå kravet och försöka kompensera sig för detta genom ett höjt pris eller vägra sälja på kundens villkor.

## 8.7 Anställda

Många aktiebolag har inga anställda alls. Andra har högst en handfull anställda av vilka många eller alla är familjemedlemmar. I dessa bolag har revisorn inte någon praktisk betydelse för de anställdas möjligheter till insyn i företaget.

I lite större företag med anställda som hämtats utanför familjekretsen finns behov av information om hur företaget utvecklas. Den informationen får de anställda med stöd av medbestämmandelagstiftningen. I aktiebolag med många anställda gäller lagen (1987:1245) om styrelsrepresentation för de privatanställda som ger de anställda rätt till insyn i bolaget.

Ett avskaffande av revisionsplikten i små aktiebolag saknar enligt Utredningens mening betydelse för de anställdas möjligheter till insyn i de företag de arbetar i.

## 8.8 Det allmänna

### Skatteverket

Skatteverket behöver ekonomisk information om företag för att kunna fastställa beskattningsunderlag. Vid taxeringen fastställs nämligen intäkter och kostnader på grundval av innehållet i

redovisningen, i den mån inte särskilda skatteregler fordrar något annat. Denna information kan anses vara mer tillförlitlig om den har granskats av en kvalificerad revisor.

I avsnitt 7.6 har en närmare analys gjorts av vilka konsekvenser som Utredningens förslag om slopad revisionsplikt får i fråga om skatteintäkter och skattemyndigheternas kontrollverksamhet. Utredningen kan i allt väsentligt hänvisa till det avsnittet. I det stora hela torde skatteintäkterna inte påverkas märkbart, om revisionsplikten avskaffas i små företag. Detsamma gäller Utredningens förslag om slopande av revisorers skyldighet att i revisionsberättelserna anmärka på bolagets fullgörande av skatter och avgifter samt inge orena revisionsberättelser till Skatteverket.

Utredningen har också i det nämnda avsnittet konstaterat att Skatteverket har ett batteri av effektiva verktyg som kan användas för att upptäcka skattefel, inte minst genom de nya möjligheterna till insamling, bearbetning, urval och analys av data i Skatteverkets databaser. Utredningen föreslår att denna arsenal utökas genom nya bestämmelser om bl.a. utökad uppgiftsskyldighet för företag. Dessa förslag beräknas inte medföra kostnadsökningar för Skatteverket, eftersom de föreslagna åtgärderna kan användas i stället för eller som ett komplement till andra, mer tidskrävande utredningsmetoder.

Eftersom Utredningen bedömer att skatteintäkterna inte kommer att påverkas märkbart, om revisionsplikten avskaffas i små företag, kan avskaffandet i sig inte motivera en generellt utökad kontroll av de företag som befrias från den nuvarande revisionsplikten.

Det kan mot denna bakgrund sålunda inte komma på tal att lägga på Skatteverket att göra den granskning som revisorerna i dag utför i de små företagen. Som nämnts har revisorernas granskning en helt annan riktning än Skatteverkets. Verkets granskning är riskorienterad och inriktad på bl.a. oredovisade intäkter. Det finns enligt Utredningens mening ingen anledning att ändra denna inriktning som av allt att döma är mycket framgångsrik. Detta beror till stor del på att Skatteverket som nämnts har mycket effektiva metoder till sitt förfogande när verket granskar de skattskyldiga.

På grund av det anförda lägger Utredningen inte några förslag om att Skatteverkets kontroller totalt sett ska utökas. Det bör ankomma på Skatteverket att inom ramen för sitt budgetanslag och regeringens instruktion pröva om avskaffandet av revisionsplikten i

de små företagen motiverar en omläggning av eller justering i verkets granskningsrutiner.

Utredningens förslag om utökad uppgiftsskyldighet för företag beräknas inte medföra några kostnadsökningar för Skatteverket, eftersom de föreslagna åtgärderna kan användas i stället för eller som ett komplement till andra, mer tidskrävande utredningsmetoder. Om emellertid Skatteverket vill utnyttja den utökade uppgiftsskyldigheten för särskilda satsningar kan det komma att kräva mera medel till verket. Ett medelstillskott för detta ändamål kan beräknas enligt följande.

Ett besök för att göra en översiktlig granskning av bokföringen eller resultat- och balansrapporter kan antas ta i genomsnitt 4 timmar för en person. Då ingår förberedelse- och efterarbete. Om 180 dagar om året kan användas för operativt arbete, bör en person kunna granska 360 företag om året. Vid granskning av 5 000 företag per år krävs 14 årsarbetskrafter, vilket innebär en kostnad för Skatteverket på 8,4 miljoner kr. Om Skatteverket skulle granska alla företag som inte kommer att ha revisor (uppskattningsvis hälften av 315 000 företag) en gång vart femte år, kommer 31 500 granskningar per år att göras. En sådan allmän granskning, som enligt Utredningens mening förefaller onödigt omfattande och på tvärs med Skatteverkets uttalanden om inriktning på kontrollverksamheten, skulle kräva 88 årsarbetskrafter, vilket motsvarar en kostnad för Skatteverket på 52,5 miljoner kronor. Kostnaden för en årsarbetskraft kan beräknas till 600 000 kronor. I beloppet ingår skatter och arbetsarbetsgivaravgifter som tillfaller statskassan.

### Andra myndigheter

För Ekobrottsmyndighetens del kommer Utredningens förslag att innebära att ett färre antal anmälningar inkommer till myndigheten samt att det inom ramen för en brottsutredning i en del fall inte kommer att finnas en revisor som myndigheten kan höra om företagets angelägenheter. Förslagen bör på det hela taget inte leda till några ökade eller minskade kostnader för myndigheten. När det gäller förslagens inverkan på brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet hänvisas till avsnitt 7.6.

För Bolagsverkets del innebär Utredningens förslag ett ökat antal anmälningar om bl.a. revisorers förtida avgång och ändringar i bolagsordningen. Verket kan också behöva lämna information till

allmänheten om reformen. Förändringarna bör kunna rymmas inom verkets budgetram.

För Finansinspektionens del kan förslaget om förvaltningsrevisionens avskaffande innebära att myndigheten får justera instruktionerna till de revisorer och granskningsmän som inspektionen anlitar. Denna förändring kan hanteras inom ramen för myndighetens budgetram. I övrigt bör inspektionen inte påverkas av Utredningens förslag.

Ekonomisk information om företag används också för statistikändamål och för planering av t.ex. arbetsmarknadsåtgärder och bostadsbyggande. Utredningen menar att ett avskaffande av revisionsplikten för mindre företag inte kan antas påverka statistikproduktionen eller samhällsplaneringen i vårt land på något märkbart sätt. Det gäller även statistiken i Skatteverkets databaser, som i dag förefaller fungera väl trots de skattefel som verket uppgett föreligga.

Inte heller i övrigt bör Utredningens förslag påverka det allmännas inkomster och utgifter på något påtagligt sätt som det finns anledning att belysa här.

## **8.9 Revisorer och redovisningskonsulter**

### **8.9.1 Revisorer**

Det finns i dag cirka 4 150 kvalificerade revisorer. Med ledning av de beräkningar som gjorts i föregående avsnitt kan den totala omsättningen på marknaden för lagstadgad revision uppskattas till 8,7 miljarder kronor. Till detta kommer tilläggstjänster som revisorer kan tillhandahålla sina revisionsklienter och andra företag. Utredningens förslag innebär att revisorernas intäkter av lagstadgad revision kan beräknas minska med nära 6 miljarder kronor, ett intäktsbortfall på nästan 70 procent. Revisorerna kommer också att förlora intäkter till följd av att vissa tilläggstjänster faller bort.

Å andra sidan kan många av de företag som i dag har revisionsplikt förväntas anlita revisorer även i fortsättningen. År 1978, innan revisionsplikten infördes för aktiebolag med ett bundet eget kapital som understeg 1 miljon kronor, hade 47 procent av de minsta aktiebolagen en kvalificerad revisor. I olika undersökningar under

de senaste åren har 60–80 procent av företagarna sagt att de kommer att välja frivillig revision om revisionsplikten avskaffas.<sup>4</sup>

Utredningen gör för sin del bedömningen att den genomsnittliga benägenheten att omedelbart vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna välja frivillig revision kan komma att ligga på drygt 50 procent. Det är emellertid rimligt att räkna med att större företag kommer att vara mera benägna än små att välja revisor. Verksamhetens karaktär kommer också att påverka företagets val så att t.ex. företag som bedriver konsultverksamhet väljer revision i större utsträckning än företag verksamma inom detaljhandel eller produktion av hushållsnära tjänster. Efter en tid, när den nuvarande revisionsplikten för små företag fallit i glömska, kommer företagets benägenhet att välja revisor att gå ner ytterligare, beroende bl.a. på att det på marknaden kommer att erbjudas alternativ till revision som revisionsklienterna anser vara mera prisvärda och som bättre kan anpassas efter företagets specifika önskemål och behov.

När det gäller de omedelbara effekterna av Utredningens förslag på företag av olika storlekar gör Utredningen följande bedömning.

Det är tydligt att företag som inte bedriver någon verksamhet alls inte har något behov av en kvalificerad revisor. I de allra flesta fall kommer de omkring 70 000 vilande aktiebolagen inte att välja frivillig revision. Utredningen räknar med att högst 5 procent av dessa aktiebolag kommer att välja frivillig revision.

Vad härfter gäller de aktiva företagen så finns det en stor grupp aktiebolag som ägs av en eller ett fåtal personer, som ofta är släkt med varandra. Dessa företag har inga eller ytterst få anställda som i så fall ofta är släkt med ägarna. Dessa aktiebolag kommer att välja frivillig revision i begränsad omfattning. Enligt Utredningens bedömning kommer högst 30 procent av dessa en- och fåmansbolag att välja frivillig revision.

Om uppskattningsvis 70 procent av enmans- och fåmansbolagen inte väljer frivillig revision, innebär det inte nödvändigtvis ett stort intäktsbortfall för revisionsbranschen. Många av dessa bolag kan på goda grunder antas komma att anlita revisorer och andra externa konsulter för rådgivning och biträde i ekonomiska och juridiska frågor. Detta bör leda till att revisorer som i dag har små företag som klienter får ökade intäkter, men storleken av denna intäktsoökning är svår att beräkna eftersom den är beroende av bl.a. hur väl revisorerna lyckas marknadsföra sina tjänster i konkurrens med

---

<sup>4</sup> Se avsnitt 4.1.6.

bl.a. redovisningskonsulterna. Intäkterna för rådgivning, redovisning, förenklad granskning och s.k. compilation kommer enligt Utredningens bedömning inte att fullt ut motsvara de nuvarande intäkterna av lagstadgad revision, men det samlade intäktsbortfallet för revisorer i de allra minsta företagen bör inte bli större än att revisorerna kan hantera det.

Företag som har en vidare krets av ägare och anställda och som har en omsättning som överstiger 3 miljoner kronor, kan antas välja frivillig revision i större utsträckning än de nämnda enmans- och fåmansbolagen. I många av företagen som har högre omsättning, flera ägare och många anställda kommer kreditgivare och ägare men även anställda att ställa krav på frivillig revision. Företag som vill framstå som en seriös affärspartner och framtida uppköpskandidat kommer också välja frivillig revision. När det gäller företag med en omsättning på mellan 3–10 miljoner kronor framstår det för Utredningen som rimligt att anta att 50 procent av företagen kommer att välja frivillig revision. För företag med ännu högre omsättning gör Utredningen bedömningen att 75–80 procent av dem kommer att välja frivillig revision.

De företag som har en omsättning på över 3 miljoner kronor men som inte väljer frivillig revision, har enligt Utredningens bedömning ett stort behov av olika experttjänster på redovisnings- och revisionsområdet. Som anförs i det följande håller aktörerna på dessa marknader nu på att utveckla olika alternativ till revision. Revisorerna har den kompetens som kommer att efterfrågas och enligt Utredningens bedömning bör revisorerna kunna kompensera sig i det närmaste fullt ut för det intäktsbortfall som kan följa med avskaffandet av revisionsplikten för de nu ifrågavarande företagen genom att marknadsföra frivillig revision och nya produkter på marknaden.

Utredningens förslag om att slopa revisionsplikten och avskaffa förvaltningsrevisionen föreslås träda i kraft i ett slag den 1 juli 2010. Det innebär att revisionsplikten faller bort för många bolag omedelbart vid ikraftträdandet.

De revisorer som har uppdrag vid ikraftträdandet är valda för en mandatperiod om fyra år. Uppsägning i förtid måste emellertid godtas när det som i förevarande fall gäller ett revisorsavtal som träffats under revisionsplikt och revisionsplikten upphör under avtalstiden. Då måste det vara ett godtagbart skäl för förtida uppsägning att revisionsklienten inte anser sig behöva revision.

I avtalet mellan revisorn och revisionsklienten kan det finnas bestämmelser om att klienten ska utge skadestånd om avtalet upphör i förtid. I så fall kan revisorn rikta ersättningsanspråk mot klienten, men han eller hon kan inte hindra denne från att avsluta uppdraget efter ikraftträdandet.

Utredningen gör därför den bedömningen att många revisionsklienter i anslutning till ikraftträdandet den 1 juli 2010 kommer att säga upp sina revisorsavtal till omedelbart upphörande. Det kommer att leda till ett överskott på revisorer och detta överskott kommer att bestå under några år till dess utbud och efterfrågan på revisionsmarknaden har kommit i balans. Under dessa år kommer överskottet på revisorer att pressa priserna på revisionstjänster.

I detta läge måste revisorerna söka sig till eller skapa nya uppgifter på en friare och större revisions- och redovisningsmarknad än i dag. På denna marknad tvingas revisorerna konkurrera inte bara med varandra utan också med redovisningskonsulter, bokföringsbyråer och andra som tillhandahåller ekonomiska tjänster.

För många revisorer kommer arbetet att förändras. En del revisorer kommer, på samma sätt som i dag, att syssla med lagstadgad revision av stora och medelstora företag. Andra kommer att inrikta sig mot små företag och erbjuda frivillig revision och andra, enklare revisionstjänster för kvalitetssäkring av finansiell rapportering, t.ex. översiktlig granskning (review) och "compilation". Översiktlig granskning innebär att revisorn gör en analys av en finansiell rapport och på grundval av analysen avger en granskningsberättelse. Med compilation åsyftas att den person/byrå som biträtt ett företag med att sammanställa eller upprätta en finansiell rapport bekräftar detta genom ett intyg. Intyget är som regel ställt till företagets ledning och inte avsett för tredje man, även om tredje man kan förväntas önska få del av intyget.

Vissa revisorer kommer att i stället för lagstadgad revision specialisera sig och erbjuda t.ex. kvalificerad skatterådgivning eller biträde med affärsrådgivning som riskhantering, verksamhetsutveckling, företagsöverlåtelser, omstruktureringar och finansiering. Några revisorer kommer att övergå till andra anställningar, t.ex. inom ekonomiavdelningar på företag eller statliga myndigheter. På sikt kommer antalet revisorer med till visshet gränsande sannolikhet att minska.

Det är oklart hur stor minskningen kan komma att bli. Revisorer på små revisionsbyråer i glesbygd kan antas vara mest

sårbara. Deras möjlighet att erbjuda andra tjänster till de få företag som finns på orten kan vara begränsad.

### 8.9.2 Redovisningskonsulter m.fl.

Vid sidan av revisorer finns det ett stort antal konsulter och rådgivare som på uppdragsbasis hjälper företag med redovisning, skatterådgivning, företagsköp och liknande.

Inom redovisningsområdet organiserar Sveriges Redovisningskonsulters förbund cirka 4 300 medlemmar. FAR SRS har den 1 december 2007 bildat en ny sektion för redovisningskonsulter. I båda organisationerna benämns medlemmarna auktoriserade redovisningskonsulter. Vid sidan av de auktoriserade redovisningskonsulterna finns ett stort antal rådgivare och konsulter som inte är medlemmar av någon organisation.

För redovisningskonsulter och andra rådgivare som biträder företag i ekonomiska frågor innebär Utredningens förslag utökade möjligheter att erbjuda sina tjänster till företag som i dag är tvungna att anlita revisor. Å andra sidan kan konsulter och rådgivare räkna med att på sina traditionella verksamhetsområden möta en ökad konkurrens från revisorer. Det är därför inte säkert att rådgivare och biträden sammantaget kommer att kunna utöka sina marknadsandelar. På det hela taget bör Utredningens förslag leda till ökad konkurrens inom marknaden för redovisning, skattekonsultation, affärsrådgivning och liknande tjänster. För att möta den ökade konkurrensen är det enligt Utredningen sannolikt att många revisions- och redovisningsbyråer kommer att gå samman eller utöka sitt samarbete för att på så sätt uppnå kostnadsfördelar. Enligt vad Utredningen erfarit har denna process redan inletts och stora revisionsbyråer har börjat köpa upp mindre redovisningsbyråer.

### 8.10 En samlad bedömning

Den bild som nu har tecknats av effekterna av Utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för mindre företag är på intet sätt alarmerande.

De positiva effekterna för de företag som helt eller delvis befrias från den nuvarande revisionsplikten och därigenom får möjlighet

till kostnadsbesparingar är väl belagda. När revisionsplikten avskaffas får de små företagen frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden för dessa tjänster kommer till följd härav att bli mera varierat och priserna på tjänsterna lägre än i dag. Det ger de svenska företagen bättre förutsättningar att möta den hårdnande konkurrensen från utländska företag som i dag har lägre kostnader än de svenska för bl.a. revision.

De negativa effekterna är däremot svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med att avskaffa revisionsplikten präglas mycket av den oro revisorerna känner inför utsikterna att förlora en monopolställning och utsättas för en hård konkurrens på en marknad i snabb förändring. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten pekar också på möjligheten att skattefelet ökar och att den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten avskaffas. Utredningen anser att farhågorna för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna men lägger för säkerhets skull fram förslag om åtgärder för att minska skattefel.

För den som ändå tvekar om fördelarna med den föreslagna nyordningen överväger nackdelarna ska särskilt påpekas att Sverige är nära nog ensamt i EU om att ha revisionsplikt för små företag, att 100 000-tals små företag i Sverige med framgång drivs som enskilda firmor utan revisor, att de små aktiebolagen först på 1980-talet underkastades revisionsplikt och att det saknas all anledning att befara att aktiebolagsformen som sådan skulle råka i vanrykte, om de små aktiebolagen nu undantas från revisionsplikt.

## 9 Författningskommentar

### 9.1 Allmänt

I aktiebolagslagen används ordet ”revision” för att beteckna revision enligt 9 kap. aktiebolagslagen. I författningskommentaren använder Utredningen ibland uttrycket ”lagstadgad revision” för att beteckna samma sak. Utredningens förslag om en begränsning av revisionsplikten innebär att framtida revisioner kommer att vara antingen föreskrivna i lag eller frivilliga. Oavsett på vilken grund ett aktiebolag revideras, ska den revision som revisorn utför ske i enlighet med 9 kap. aktiebolagslagen.

När Utredningen i det följande hänvisar till ”lagstadgad revision” avses således revision enligt tillämplig associationsrättslig lag.

En revisionsberättelse som avges beträffande ett aktiebolag av en kvalificerad revisor som valts på frivillig väg ska alltså ha det innehåll som anges i 9 kap. 28–36 §§. Utredningen menar att det inte är förenligt med god revisorssed, om en kvalificerad revisor genomför en granskning av bolaget som inte motsvarar en lagstadgad revision, exempelvis en översiktlig granskning (review), men lämnar en rapport om resultatet av granskningen som ger sken av att bolaget varit föremål för lagstadgad revision, exempelvis genom att i rapporten tala om ”revision”.

Det är bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor som kan vara revisor i ett aktiebolag (9 kap. 12 § första stycket). Personer som inte uppfyller dessa kompetenskrav kan väljas till lekmannarevisorer för att utföra granskning som anges i 10 kap. 3 §. Denna typ av granskning ska avrapporteras i en särskild granskningsrapport enligt 10 kap. 13 och 14 §§ som inte kan förväxlas med en revisionsberättelse.

Ingenting hindrar självfallet ett företag från att uppdra åt en redovisningskonsult eller annan ekonomisk expert att göra en

granskning av företaget enligt uppdragsgivarens anvisningar. Avrapporteringen av ett sådant uppdrag bör naturligtvis inte heller ske på ett sätt som för tankarna till att företaget har varit föremål för lagstadgad revision.

Sammanfattningsvis anser Utredningen att det är viktigt att begreppet "lagstadgad revision" har ett väldefinierat innehåll och används på ett enhetligt sätt i handel ochandel. Det är endast då som den lagstadgade revisionen får sitt fulla värde.

Utredningens förslag innebär att det i de flesta aktiebolag inte kommer att finnas en revisor som utför lagstadgad revision av bolaget. Några reservationer för att bolaget kan sakna revisor förs emellertid inte in i lagtexterna. Revisorn behandlas i detta hänseende på samma sätt som exempelvis verkställande direktören. De flesta aktiebolag har inte en verkställande direktör men aktiebolagslagen förbigår detta förhållande med tystnad. Bestämmelser som innehåller ordet verkställande direktör är inte tillämpliga om bolaget inte har någon och detsamma kommer att gälla bestämmelser i aktiebolagslagen och andra lagar med ordet revisor.

Det sagda får betydelse för tillämpningen av bl.a. 12 kap. 7 §, 13 kap. 6 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 8 §, 18 kap. 6 §, 19 kap. 24 §, 20 kap. 12 § och 25 kap. 4 §, som alla behandlar den kompletterande information om bolagets resultat och ställning som ska lämnas på (en extra) bolagsstämma som inte ska behandla årsredovisningen, men pröva frågor om emission av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler, vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet och frivillig likvidation. Till denna information hör ett yttrande av bolagets revisor över styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att den senaste årsredovisningen lämnades. Om bolaget inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor, blir de nämnda bestämmelserna inte tillämpliga och aktieägarna får på stämman fatta beslut utan tillgång till revisorsyttrande.

Detsamma gäller bestämmelserna i bl.a. 25 kap. 17, 33 och 40 §§ om likvidation. Sistnämnda paragraf föreskriver att likvidatorns slutredovisning ska granskas av bolagets revisor. Det gäller emellertid bara om bolaget faktiskt har en revisor. Är så inte fallet blir paragrafen inte tillämplig.

Majoriteten av förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter utgången av juni 2010. En särskild övergångsreglering föreslås dock

beträffande aktiebolag, se avsnitt 7.7.2 och kommentar under avsnitt 9.2. Reglerna om en ny mandattid för revisorerna föreslås träda i kraft den 1 juni 2009. Vidare föreslås ändringarna i skattelagstiftningen träda i kraft redan den 1 januari 2010.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

### 2 kap.

#### 5 §

I paragrafens första stycke görs en ändring i punkten 2 med anledning av att alla aktiebolag inte behöver ha lagstadgad revision.

### 3 kap.

#### 1 §

I paragrafen görs en ändring i första stycket punkten 8 med anledning av att det bara är de i 9 kap. 1 § första stycket 1–3 och andra stycket angivna aktiebolagen som är skyldiga att ha lagstadgad revision. Övriga bolag behöver inte ha någon bestämmelse i bolagsordningen med uppgift om antalet revisorer. Ingenting hindrar emellertid ett aktiebolag från att införa en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget ska ha lagstadgad revision och ange antalet revisorer, se 9 kap. 1 § första stycket 4. En sådan bestämmelse kan upphävas, men för giltigt beslut om detta krävs två tredjedels majoritet på bolagsstämman.

Även ett bolag – som på frivillig väg beslutar om revision men som väljer att inte införa uppgifter om revisorn i bolagsordningen – måste för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor (9 kap. 47 § aktiebolagslagen).

För bolag som inte infört en bolagsordningsbestämmelse enligt 9 kap. 1 § första stycket 4 finns ändå möjlighet att på bolagsstämma utse en revisor med uppgift att utföra lagstadgad revision, se 9 kap. 8 § första stycket. Bolagsstämman fattar då lämpligen först ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision, varefter val av revisor kan ske. Men valet av revisor kan också anses innefatta ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision.

**7 kap.**

## 34 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.8.

Tredje stycket är nytt. Om ett aktiebolag saknar revisor kan känsliga uppgifter inte lämnas enligt andra stycket. I stället hänvisas frågeställaren att göra en framställning om lagstadgad revision enligt 9 kap. 9 a §. Vinner frågeställaren framgång med sin framställning, lämnas upplysningen till den revisor som länsstyrelsen utsett. I annat fall kan 7 kap. 35 § inte tillämpas.

**9 kap.**

## 1 §

Det är bara de i första stycket 1–3 samt andra stycket angivna aktiebolagen som måste ha lagstadgad revision.

I första stycket 1 och andra stycket anges att aktiebolag som överskrider vissa gränsvärden måste ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.2–7.1.3.

Det första delvärdet (a) anknyter till antalet anställda i bolaget. Eftersom antalet anställda kan skifta med tiden, utgår bestämmelsen från medelantalet anställda per år. I begreppet ”medeltal” ligger att hänsyn måste tas till anställningens omfattning. Om bolaget t.ex. har deltids- eller säsongsanställd personal måste alltså en omräkning göras. Normalt bör en sådan beräkning kunna göras genom att betalda närvarotimmar ställs i relation till vad som är normal årsarbetstid för en heltidsanställning inom bolaget (jfr Bokföringsnämndens rekommendation BFN R4 Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar). Delvärdet är uppfyllt om medelantalet anställda har överstigit 50 både föregående räkenskapsår och räkenskapsåret dessförinnan.

Det andra delvärdet (b) avser balansomslutningen. Delvärdet är uppfyllt om balansomslutningen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren uppgår till mer än 41,5 miljoner kronor. Med begreppet ”redovisad balansomslutning” avses den balansomslutning som redovisas i bolagets balansräkning för ett räkenskapsår.

Det tredje delvärdet (c) avser bolagets nettoomsättning. Detta är uppfyllt om nettoomsättningen enligt resultaträkningar för vart

och ett av de två senaste räkenskapsåren överstiger 83 miljoner kronor. Begreppet nettoomsättning är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen. Det innebär att nettoomsättningen ska omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i bolagets normala verksamhet. Avdrag ska göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

I vissa fall kan ett bolag genom tillfälliga avvikelser i den normala verksamheten under något enstaka år överskrida mer än ett av de i lagen angivna delvärdena. En sådan tillfällig förändring av omfattningen på ett bolags verksamhet bör inte föranleda att bolaget blir skyldigt att ha lagstadgad revision. Gränsvärdet bör därför, på samma sätt som anges i artikel 12 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv samt i definitionen av större bolag i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen, kombineras med en tröghetsregel som innebär att om ett bolag överskrider mer än ett av delvärdena ska detta beaktas först om bolaget överskrider samma delvärden också påföljande år.<sup>1</sup>

På samma sätt bör, enligt artikel 12 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet<sup>2</sup>, ett bolag som tillfälligt upphör att överskrida två av de angivna tre gränsvärdena inte kunna avstå från revision. Ovan nämnda tröghetsregel gör sig sålunda gällande även i dessa situationer, dvs. om ett bolag upphör att överskrida två av de tre gränsvärdena ska detta beaktas först om bolaget upphör att överskrida samma delvärden två räkenskapsår i följd. Det skulle kunna övervägas att införa en sådan bestämmelse även i lagtexten.

I koncernförhållanden omfattas enligt andra stycket moderbolaget av revisionsplikt, om koncernens omsättning, balansomslutning och antal anställda överstiger de gränsvärden som gäller för ett aktiebolag.

Av tredje stycket framgår att koncerninterna transaktioner ska elimineras efter det att koncernföretagens balansomslutning och nettoomsättning har summerats. Fordringar och skulder mellan koncernföretag ska alltså inte räknas med i koncernens balansomslutning. Detsamma gäller vinster som har uppkommit inom koncernen. Även intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag vid beräkningen av koncernens intäkter, liksom förändring av internvinst ska elimineras.

<sup>1</sup> Jfr prop. 2005/06:116 s. 86. Se även prop. 2006/07:27.

<sup>2</sup> Kommissionen har i sitt meddelande om förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision dock föreslagit ändrade tröskelvärden.

Detta motsvarar vad som gäller vid upprättande av koncernredovisning enligt bestämmelserna i 7 kap. 13 § ÅRL.<sup>3</sup>

I första stycket 2 föreskrivs att vissa noterade aktiebolag också ska vara skyldiga att ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.4.

I första stycket 3 behandlas vilka aktiebolag inom finansmarknaden som måste ha lagstadgad revision. Förslaget i denna del har behandlats i avsnitt 7.1.6. I stycket har därutöver intagits en bestämmelse om revisionsplikt för bolag som har registrerats att bedriva inlåningsverksamhet enligt lagen om inlåningsverksamhet. Revisionsplikten motiveras av hänsyn till konsumentskyddet.

Revision av aktiebolag kan även beslutas om på frivillig väg. Enligt första stycket 4 kan ett aktiebolag välja att införa en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget ska ha lagstadgad revision (se framställningen ovan under 3 kap. 1 §). Om ett moderbolag fattar beslut om att utse en revisor med stöd av första stycket 4, ingår det i uppdraget att granska också koncernredovisningen.

För bolag som inte infört en bolagsordningsbestämmelse enligt 9 kap. 1 § första stycket 4 finns ändå möjlighet att på bolagsstämma utse en revisor med uppgift att utföra lagstadgad revision, se 9 kap. 8 § första stycket. Bolagsstämman fattar då lämpligen först ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision, varefter val av revisor kan ske. Men valet av revisor kan också anses innefatta ett beslut om att bolaget ska ha lagstadgad revision.

Efter förslag av aktieägare i fall som avses i 9 kap. 9 a § första stycket andra meningen kan styrelsen besluta om revision.

I sista stycket har tagits in en hänvisning till försäkringsrörelselagen.

### 3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.2.

Förvaltningsrevisionen avskaffas genom att orden ”samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning” utmönstras ur första meningen i första stycket.

---

<sup>3</sup> Prop. 2005/06:116 s. 130.

## 8 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.7.

Fjärde stycket har kompletterats med en hänvisning till 9 a §, som anger att länsstyrelsen kan utse en revisor om en minoritet av erforderlig storlek i ett aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor begär det.

## 9 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.7.

Paragrafen ger minoriteten i ett aktiebolag, som inte omfattas av revisionsplikt och saknar revisor, möjlighet att framtvunga lagstadgad revision. Det sker i samma ordning som föreskrivs i 9 kap. 9 § för minoritetsrevisor i bolag som omfattas av revisionsplikt.

Den revisor som utses enligt förevarande paragraf får som regel ensam svara för revisionen. Det bör länsstyrelsen ta hänsyn till när den väljer revisor så att också majoriteten kan känna sig tillfreds med personvalet. Om emellertid majoriteten inte kan godta länsstyrelsens val av revisor, har den möjlighet att själv på bolagsstämma utse en revisor med stöd av 9 kap. 8 § andra stycket och minoritetsrevisorn får sedan delta i revisionen tillsammans med majoritetsrevisorn.

Har aktieägaren föreslagit viss person eller visst registrerat revisionsbolag till revisor, får styrelsen, i stället för länsstyrelsen, besluta i enlighet med förslaget, om särskilda skäl inte talar emot det. Styrelsen bör kunna fatta ett sådant beslut om en aktieägarminoritet av erforderlig storlek har begärt att en viss person eller registrerat revisionsbolag ska utses till revisor och majoriteten inte har några invändningar mot detta val.

## 13 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.3 och 7.1.6.

Paragrafen reglerar kraven på revisorns kompetens när revisionsklienten är av viss storlek eller karaktär. I förhållande till tidigare bestämmelse har gränsvärdena vad avser balansomslutning och omsättning höjts.

Samma kompetenskrav ska gälla för revisor i ett moderbolag av viss storlek.

Beträffande bolag inom finans- och försäkringsmarknaderna har en erinran införts i andra stycket om att bestämmelser om revisors kompetens finns i andra lagar, se avsnitt 3.2.5 och 7.1.6.

#### 14 §

Paragrafen har upphävts. Bestämmelsen har i stället intagits i 9 kap. 13 §.

#### 21 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.5.

I paragrafen har bestämmelserna om revisorns mandattid ändrats. Bestämmelserna innebär att mandattiden sänks till ett år med möjlighet för aktiebolag att i bolagsordningen föreskriva längre mandattid, dock ej mer än fyra år. Genom ändringen kommer bestämmelserna om revisorernas mandattid att vara likadana som de som gäller för styrelseledamöter, se 8 kap. 13 §.

Utredningen föreslår att denna bestämmelse ska träda i kraft redan den 1 juli 2009 för att göra det möjligt för bolagen att på stämmor som hålls under perioden den 1 juli 2009–den 30 juni 2010 välja revisor för en mandatperiod som löper ut samtidigt med eller kort tid efter det att revisionsplikten upphör för bolaget, se punkten 1 i övergångsbestämmelserna.

#### 33 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.2–7.2.3.

Bestämmelsen behandlar bl.a. revisorns uttalande i revisionsberättelsen om styrelseledamöterna och den verkställande direktörens bör beviljas ansvarsfrihet och är en avrapportering av förvaltningsrevisionen. Eftersom Utredningen föreslår att förvaltningsrevisionen avskaffas upphävs paragrafen.

## 34 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

I paragrafen regleras revisorns skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på vissa brister vid revisionsklientens hantering av skatter och avgifter. Bestämmelsen föreslås upphävd.

## 35 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 33 och 34 §§ tagits bort. Ändringen är föranledd av att dessa paragrafer föreslås upphäva.

## 37 §

I paragrafen anges de olika slag av anmärkningar som gör att revisorn ska sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket. Anmärkningarna baseras i huvudsak på 33 och 34 §§, vilka Utredningen föreslår ska upphävas (se ovan).

Paragrafen innehåller också en skyldighet för revisorn att sända in revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning eller om sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats (31 §). Detta är uppgifter som det även fortsättningsvis ska rapporteras om i revisionsberättelsen. Rapporteringsskyldigheten till Skatteverket föreslås dock slopas. I enlighet med det sagda upphävs paragrafen.

Paragrafen ska enligt ikraftträdandebestämmelserna tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Örena revisionsberättelser som avser räkenskapsår innan de nya bestämmelserna ska börja tillämpas ska alltså sändas in till Skatteverket. Detta innebär att örena revisionsberättelser i några fall även efter den 30 juni 2010 kommer att skickas in till Skatteverket.

## 42–44 §§

Paragraferna har behandlats i avsnitt 7.2.4. Bestämmelserna föreslås upphäva.

## 46 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs till en ny paragraf, 26 a §, i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd. Se kommentaren till 26 a § revisorslagen.

## 25 kap.

## 33 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.11.

I paragrafen har endast ett förtydligande gjorts om att det är *bolagets* revisor som ska granska likvidators slutredovisning. Om bolaget inte har någon revisor behöver någon revisorsgranskning inte ske. Likvidatorn får då lägga fram redovisningen på bolagsstämman utan någon föregående revisorsgranskning.

## 29 kap.

## 2 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 26 a § revisorslagen införts. Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

**Övergångsbestämmelser**

*1. Denna lag träder i kraft såvitt avser 9 kap. 21 §, den 1 juli 2009. Bestämmelserna i övrigt träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.*

Ikraftträdandetiden har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 §.

*2. I ett aktiebolag som inte enligt aktiebolagslagen är skyldigt att ha en revisor upphör bestämmelserna i bolagsordningen om revisorer att gälla vid ikraftträdandet. Detta gäller dock inte bestämmelser som har beslutats enligt 9 kap. 21 § i dess nya lydelse.*

3. När ett bolag första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret enligt 9 kap. 48 § om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor valts, ska bolaget samtidigt ge in en kopia av bolagsordningen med markering som visar att bolagsordningens bestämmelser om revisor upphört att gälla enligt punkten 2 i dessa bestämmelser.

Punkterna 2 och 3 har kommenterats i avsnitt 7.7.2 och 7.7.3. I korthet kommer följande att gälla.

Om bolaget vid ikraftträdandet har ett löpande avtal om revision, gäller avtalet till dess avtalstiden löpt till ända. När avtalet löpt till ända ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § om att revisorns uppdrag upphört. Vill bolaget ha revision även i fortsättningen, kan bolagsstämman utse den gamle revisorn eller en ny revisor för en ny period. Även detta ska anmälas till Bolagsverket enligt 9 kap. 48 §. I samband med den första anmälan enligt 9 kap. 48 § som görs efter ikraftträdandet av den nya lagstiftningen, ska bolaget ge in en kopia av bolagsordningen i dess senaste lydelse med de bestämmelser som behandlar revisor i bolaget markerade på ett sådant sätt att det framgår att bestämmelserna har upphört att gälla på grund av lag.

Om bolaget säger upp det löpande revisionsavtalet att upphöra i förtid, ska bolaget till Bolagsverket göra anmälan enligt 9 kap. 48 § när revisorns uppdrag upphört och därvid bifoga den nämnda bolagsordningen. Det förtjänar att påpekas att den nya lagstiftningen ska tillämpas från och med det första räkenskapsår som inleds efter ikraftträdandet. Det innebär att om bolaget omedelbart vill säga upp avtalet i förtid, det måste ske med verkan tidigast från slutet av den årsstämma som har att behandla årsredovisningen för det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet.

### **9.3 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen**

#### **10 kap.**

#### **8 §**

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision har tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*11 c §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

**Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

**9.4 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen****4 a kap.***1 §*

I paragrafen har bestämmelser om revisorers mandattid ändrats. Se kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen. Jfr 7 a kap. 1 § lagen om medlemsbanker och 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar.

*9 §*

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*14 §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

*15 §*

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen.

## **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## **9.5 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar**

### **8 kap.**

#### **5 §**

I paragrafen anges kompetenskraven för revisorer i föreningar av viss storlek samt i föreningar där en minoritet av de röstberättigade begär det.

I paragrafens första och tredje stycke har gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning höjts.

I paragrafen har ett sjätte och ett sjunde stycke införts. Ändringen innebär att revisorns mandattid, när det gäller uppdrag som avses i första–tredje stycket, som huvudregel är ett år. En revisor i dessa föreningar kan emellertid direkt väljas för högst en fyra-årsperiod. Till skillnad från aktiebolag måste tiden för revisionsuppdraget i en ekonomisk förening alltid anges i föreningens stadgar (2 kap. 2 § 6).

Utredningens förslag innebär, till skillnad från när det gäller motsvarande förslag för andra associationer, att det kommer att finnas olika regler när det gäller revisorns mandatperiod beroende på vilken typ av ekonomisk förening det är fråga om. Eftersom det föreligger revisionsplikt för alla ekonomiska föreningar, men då revisorn i fråga inte alltid behöver vara kvalificerad ska samma mandattider gälla för ekonomiska föreningar som överskrider de gränsvärden som används för revisionsplikt i andra associationer.

Se vidare kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

#### **10 §**

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

*13 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.3 och 7.6.1.

I paragrafen har bestämmelser om att revisorn ska uttala sig om skadeståndsskyldighet och ansvarsfrihet för styrelseledamot och verkställande direktören tagits bort. Jfr förslaget om att 9 kap. 33 § aktiebolagslagen ska upphävas.

Vidare har bestämmelser om att vissa uppgifter rörande skatter ska anmärkas i revisionsberättelsen slopats.

*13 a §*

Utredningen har föreslagit att paragrafen upphävs. Se kommentaren till 9 kap. 37 § aktiebolagslagen.

*16 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs oförändrat till en ny paragraf, 26 a §, i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

**11 kap.***17 §*

Se kommentaren till 25 kap. 33 § aktiebolagslagen.

**13 kap.***2 §*

Se kommentaren till 29 kap. 2 § aktiebolagslagen.

**Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## **9.6 Förslaget till lag om ändring i lagen om utländska filialer m.m.**

### *12 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.8.

Bestämmelsen innebär att revisionsplikten för utländska filialer inskränks. Utländska filialer underkastas revisionsplikt under samma förutsättningar som svenska företag. Skyldigheten att låta revisor granska räkenskaper ska bedömas efter verksamhetens omfattning och art i Sverige. Revisionsplikt för det utländska företaget i övrigt bedöms efter det regelverk som gäller där företaget har sitt säte.

Kvalifikationskraven på revisorn höjs så att det fordras revisorsexamen för de godkända revisorer som får granska filialens räkenskaper.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker**

### **7 a kap.**

#### *1 §*

I paragrafen har bestämmelserna om revisorers mandattid ändrats. Se kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen. Jfr 4 a kap. 1 § sparbankslagen och 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar.

#### *9 §*

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

#### 14 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

#### 15 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1 samt kommentaren till 9 kap. 21 § aktiebolagslagen.

## **9.8 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen**

### 2 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.1.2, 7.1.4, 7.1.6 och 7.1.8.

I paragrafen har införts uttryckliga bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att ha revisor, om inte regler om revision finns i annan lag. Hänvisningen till 6 kap. 1 § bokföringslagen har därmed tagits bort. Bestämmelserna gäller bl.a. handelsbolag, stiftelser och enskilda näringsidkare.

För handelsbolag innebär ändringen att revisionsplikt föreligger om samtliga bolagsmän är juridiska personer eller om gränsvärdena i punkten 3–4 överskrids.

För stiftelser är någon ändring i sak inte avsedd.

Övriga företag är revisionspliktiga om gränsvärdena i punkterna 3 eller 4 överskrids. Se vidare kommentaren till 9 kap. 1 § aktiebolagslagen.

Noterade företag och företag inom finans- och försäkringsmarknaderna är som regel revisionspliktiga enligt aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen, lagen om medlemsbanker och försäkringsrörelselagen. Om någon annan associationsform skulle ge ut värdepapper på en reglerad marknad eller få tillstånd enligt finans- och försäkringslagstiftningen torde

revisionsplikt med till visshet gränsande sannolikhet föreligga enligt punkten 3 eller 4.

#### 5 §

I paragrafen har en bestämmelse om förvaltningsrevision tagits bort. Se kommentaren till 9 kap. 3 § aktiebolagslagen.

#### 12 §

Bestämmelsen har ändrats till följd av att revisionsplikten föreslagits uttryckligen reglerad i 2 §. Den innebär att medelstora och stora företag alltid ska ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

Även lydelsen i andra stycket 1 är en följdändring av den föreslagna lydelsen i 2 §.

#### 29 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

#### 30 §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

#### 31 §

I bestämmelsen har en hänvisning till 29–30 §§ tagits bort. Ändringen är föranledd av att dessa bestämmelser föreslås upphävd.

#### 32 a §

Paragrafen föreslås upphävd. Se kommentaren till 9 kap. 37 § aktiebolagslagen.

### 36 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.4.

Paragrafens andra stycke har överförs oförändrad till en ny paragraf, 26 a §§ i revisorslagen. Någon ändring i sak är inte avsedd. Se kommentaren till 26 a § revisorslagen.

### 37 §

Se kommentaren till 29 kap. 2 § aktiebolagslagen.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.9 Förslaget till lag om ändring i lagen om utgivning av elektroniska pengar**

### **6 kap.**

### 7 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar tagits bort. Detta är föranlett av att Utredningen föreslagit att 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt att motsvarande anmärkningskyldighet i 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar ska upphävas.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.10 Förslaget till lag om ändring i lagen om investeringsfonder**

10 kap.

17 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen samt 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar tagits bort. Se kommentaren till 6 kap. 7 § under avsnitt 9.9.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## **9.11 Förslaget till lag om ändring i lagen om bank- och finansieringsrörelse**

13 kap.

10 §

I första stycket tredje punkten har hänvisningar till vissa bestämmelser i aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen och lagen om medlemsbanker tagits bort. Se kommentaren till 6 kap. 7 § under avsnitt 9.9.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.12 Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden

### 23 kap.

#### 8 §

I första stycket tredje punkten har en hänvisning till 9 kap. 33 och 34 §§ aktiebolagslagen tagits bort. Dessa bestämmelser har föreslagits upphäva.

#### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.13 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen

### 26 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.1.

Bestämmelsen är ny och behandlar några situationer där revisorns tystnadsplikt bryts. Bestämmelserna gäller uppdrag i alla typer av företag och endast vid revision och andra lagstadgade uppdrag.

I första stycket regleras en revisors skyldighet att på begäran lämna upplysning till polis och åklagare. Bestämmelsen har överförts från flera lagar, bl.a. 9 kap. 46 § aktiebolagslagen och 8 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar.

Upplysningsskyldigheten gäller inte vid uppdrag som redovisnings- och skatterådgivning eller i situationer när revisorn företräder en klient i en rättslig fråga.

I andra stycket regleras en revisors skyldighet att på eget initiativ lämna upplysningar till företagets ledning samt åklagare. En revisor har givetvis också en allmän skyldighet att lämna uppgifter till sin uppdragsgivare. Till skillnad från 9 kap. 42 § som innehåller en hel brottskatalog har revisorns underrättelse- och anmälningsplikt begränsats till att endast omfatta bestickning och mutbrott av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning.

Bestämmelsen i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen reglerade endast brottsmisstankar riktade mot bolagets styrelseledamot eller den verkställande direktören. Utredningens förslag har i detta hänseende utvidgats till att omfatta samtliga inom ramen för uppdragstagarens verksamhet.

Bestämmelserna gäller uppdrag i alla typer av företag. Detta innebär en utvidgning i förhållande till vad som gäller enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. De bestämmelserna har föreslagits upphävdade. De uttalanden som gjordes i förarbetena när de bestämmelserna infördes bör dock i tillämpliga delar vara giltiga även enligt den nu föreslagna regleringen.

I andra stycket har föreslagits att revisor inte ska lämna en underrättelse till företagets ledning, om en sådan anmälan skulle försvåra brottsutredningen. Det ankommer på revisorn att avgöra om uppgifter kan lämnas till exempelvis en styrelseledamot. Som regel bör revisorn samråda med åklagare om det kan finnas anledning att vänta med en underrättelse till företagets ledning. När utredningen inte längre kan försvåras ska en underrättelse lämnas.

Enligt tredje stycket ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Hänsyn bör här tas till om det finns förutsättningar för genomförandet av en effektiv revision och betydelsen av att revisorn riskerar att försätta klienten i revisorsnöd. Är det fråga om misstanke mot en anställd, bör det inte finnas skäl att avgå i förtid. Är det å andra sidan fråga om en företagsledning som systematiskt ägnar sig åt brottslig verksamhet, bör revisorn inte låta uppdraget kvarstå. Om en förtida avgång skulle äventyra en brottsutredning, kan det finnas anledning att avvakta med avgången.

### **Ikraftträdandetidpunkten**

Ikraftträdandetidpunkten har kommenterats i avsnitt 7.7.1 och 8.1.

## 9.14 Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

### 3 kap.

#### 5 a §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen, som har behandlats i avsnitt 7.6.2, innebär skyldighet för näringsidkare att i allmän eller särskild självdeklaration lämna uppgift om huruvida årsredovisningen granskas eller granskats av revisor samt om huruvida årsbokslutet upprättas eller upprättats med biträde av en uppdragstagare.

Uppgift behöver endast lämnas beträffande uppdragstagare som hjälpt till med årsbokslut. Det innebär att uppgift inte behöver lämnas om företagets egna arbetstagare.

Enligt 4 kap. 1 § ska självdeklarationer lämnas enligt fastställda formulär. Utrymme för uppgifter om revisorer och biträden kan lämpligen lämnas i formulären.

Om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs kan Skatteverket med stöd av 17 kap. 1 § utfärda kompletteringsföreläggande. Föreläggandet kan enligt 8 § samma kapitel förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte kommer att följas.

Bestämmelsen utgör inte hinder för Skatteverket att på annat sätt inhämta och lagra uppgifter om revisorer och andra uppdragstagare.

## 9.15 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

### 3 kap.

#### 5 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.2.

I paragrafen har ett nytt andra och tredje stycke införts.

Andra stycket innehåller en utökad uppgiftsskyldighet för alla bokföringspliktiga utom dödsbon. Vilka som är bokföringspliktiga framgår av 2 kap. bokföringslagen (1999:1078). De uppgifter och handlingar som det kan bli aktuellt att efterfråga är sådana som avses i 19 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Av tredje stycket följer att Skatteverket kan besluta att den utökade uppgiftsskyldigheten ska fullgöras vid ett möte mellan Skatteverkets handläggare och den förelagde. Det ankommer på Skatteverket att bestämma tid och plats för mötet, t.ex. i företagets lokaler. Ett företag bör ges rimlig tid för att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Några längre frister bör dock med hänsyn till uppgiftsskyldighetens syfte inte bli tal om och verket bör vara restriktiv med att bevilja anstånd.

Många små företag har inte något fast affärsställe och förvarar sina räkenskaper i företagsledarens hem. Skatteverket bör ta hänsyn till sådana omständigheter och i förekommande fall erbjuda lämplig plats där uppgiftsskyldigheten kan fullgöras. Skatteverket kan för att ta ett exempel erbjuda företaget att visa upp bokföringen vid möte på ett skattekontor.

## **9.16 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen**

14 kap.

3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.6.2.

I paragrafen har ett nytt fjärde och femte stycke införts. Bestämmelserna är identiska med 3 kap. 5 § andra och tredje stycket taxeringslagen. Se vidare vad som sagts i kommentaren till dessa stycken.

# Särskilt yttrande

av Karin Berggren, Carl-Gustaf Burén och Fredrik Dahlberg

## Skattekontroll

Såsom utredningen uttalar är de positiva effekterna för de företag som befrias från revisionsplikten väl belagda. De små företagen kommer att få frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster de behöver. Utbudet på marknaden av dessa tjänster kommer att bli mera varierat och priserna på tjänsterna lägre än i dag. De svenska företagen kommer att bättre kunna hävda sig i konkurrensen med företag i länder där företagen har lägre kostnader för bl.a. revision.

När det gäller de negativa effekterna däremot konstaterar utredningen att dessa är svåra att kvantifiera och de påstådda nackdelarna med ett slopande av revisionsplikten präglas mycket av den oro revisorerna känner inför utsikterna att förlora en monopolställning och utsättas för en hård konkurrens på en marknad i snabb förändring. Vad gäller Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, som pekar på möjligheten att skattefelet ökar och den ekonomiska brottsligheten breder ut sig om revisionsplikten slopas, anser utredningen att deras farhågor för ökat skattefusk och annan brottslighet är överdrivna. Utredningen anser att det mesta talar för att anlita duktiga konsulter och rådgivare är av betydligt större betydelse än revision. Man anser att det är mycket tveksamt att avskaffandet av revisionsplikten skulle ge några märkbara effekter för skatteintäkterna. Trots detta väljer utredningen att som man säger "för säkerhets skull" lägga fram förslag i skattelagstiftningen om åtgärder mot skattefel.

De åtgärder som utredningen föreslår är för det första att företaget i sin självdeklaration ska lämna uppgift om det är underkastat lagstadgad revision samt, i förekommande fall, namn på auktoriserad redovisningskonsult eller revisor som biträtt vid

upprättande av årsbokslut. En sådan uppgiftsskyldighet skall kunna förenas med vitesskyldighet.

För det andra föreslås en utvidgad upplysningsskyldighet som innebär att Skatteverket under löpande beskattningsår ska kunna göra en allmän kontroll av företagens bokföring och annan räkenskapsinformation. Upplysningsskyldigheten kan fullgöras på ett skattekontor eller så kan Skatteverket bestämma att ett besök skall göras på företaget. Tanken är att ett föreläggande om att lämna information skall kunna ske med få dagars varsel och Skatteverket bör inte vara alltför frikostigt med att lämna anstånd. På det här sättet bör ett stort antal företag kunna föreläggas att visa upp sin bokföring i affärslokalerna eller i Skatteverkets lokaler en viss dag. Det är tänkt att upplysningsskyldigheten ska kunna förenas med vite. Om företaget inte medverkar eller om lämnade uppgifter framstår som märkliga kan beslut fattas om andra utredningsinsatser, t.ex. taxeringsrevision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen.

Utredningen föreslår inte något undantag från upplysningsskyldigheten för de företag som har kvalificerad revisor, men det sägs att av naturliga skäl kan Skatteverket endast förväntas förelägga sådana företag som har kvalificerad revisor eller anlitar auktoriserad redovisningskonsult när det finns skäl för detta.

Mot den här bakgrunden ser vi att det finns en betydande risk för att de positiva effekterna av ett slopande av revisionsplikten går förlorade. De företagare som i dag har revisionsplikt och som med utredningens förslag undantas från revisionsplikt kan skrämmas till att behålla den lagstadgade revisionen trots att det egentligen inte är den tjänsten företaget behöver. Att ett stort antal företagare med kort varsel kan komma att kallas till Skatteverkets kontor för att visa upp bokföring och annan räkenskapsinformation kan i sig upplevas som en osäkerhetsfaktor. Skulle Skatteverkets tjänstemän sedan komma att anse att bokföringen "ser märklig ut" väntar eventuellt tvångsåtgärder. Det behövs inte särskilt mycket fantasi för att anta att företagare hellre väljer att betala för revision oavsett om den behövs eller inte. Enligt vår mening finns det inte heller något behov av att införa utvidgad upplysningsskyldighet då Skatteverket med gällande regelverk har goda kontrollmöjligheter.

Såsom utredningen också framhåller finns således redan idag möjligheter för Skatteverket att kontrollera företagens räkenskapsinformation under löpande beskattningsår. Sedan 1997 kan detta ske inom ramen för en taxeringsrevision. Utredningen säger att

taxeringsrevision kan ta stora resurser i anspråk på grund av att det finns särskilda förfaranderegler kring revisionsinstitutet. Man hänvisar till ett uttalande i ett annat lagstiftningsärende där det sägs att en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binder upp en revisor i 30–40 dagar. Utredningen menar att även om en taxeringsrevision kan begränsas förefaller det finnas behov av ett enklare, snabbare och effektivare förfarande.

Vi anser att självfallet kan en taxeringsrevision begränsas. Den går att anpassa efter vad Skatteverket vill kontrollera. De förfaranderegler som omgärdar en taxeringsrevision är anpassade efter vad lagstiftaren tidigare ansett vara en rimlig avvägning mellan statens krav på effektiv skatteindrivning och de skattskyldigas rättssäkerhet. Att gå utanför förfarandereglerna för taxeringsrevision leder till rättsosäkerhet samt riskerar leda till att de positiva effekterna av slopad revisionsplikt uteblir. Utredningens förslag i denna del bör därför inte genomföras.

Det utvidgade uppgiftslämnandet för företagen, som utredningens förslag i dessa delar leder till, har inte behandlats i konsekvensanalysen. Detta ser vi som en väsentlig brist då uppgiftslämnandet leder till en avsevärd ökning av den administrativa regelbördan. Det utvidgade uppgiftslämnandet omfattar samtliga bokföringspliktiga företag, vilka enligt den företagsstatistik som utredningen presenterar kommer att gälla 1 500 000 företag. Detta förhållande är självfallet något som står i stark motsatsställning till regeringens uttalade ambition att sänka företagens administrativa kostnader.

### **Ikraftträdande**

Såsom utredningen påvisar uppgår de nuvarande regelkostnaderna för revision för berörda företagen till 5,8 miljarder kr/år. Det är därför självfallet synnerligen angeläget att den nya lagstiftningen får effekt snarast möjligt i anslutning till att själva lagstiftningsprocessen har genomförts.

Enligt utredningens förslag ska lagstiftningen träda i kraft först den 1 juli 2010. Detta trots att utredningen bedömer att lagstiftningsprocessen kan vara färdig under våren 2009.

De skäl som utredningen hänvisar till är att berörda aktiebolag och intressenter behöver tid för omställningen efter det lagstiftningen antagits. Vi konstaterar att det för aktiebolagens och

redovisningskonsulternas del i vart fall inte finns något sådant intresse och ifrågasätter de sakliga skäl som kan anses föreligga för att fördröja effekten av en regelkostnadsminskning med ett år. Effekterna för revisorsbranschen belyses i utredningen och är enligt vår mening inte av sådant slag att hänvisning till uppkommande omställningskrav skall behöva påverka bedömningen av när de nya bestämmelserna tidigast kan börja tillämpas.

Det bör i sammanhanget också uppmärksammas att en minskad regelkostnad på 5,8 miljarder kr/år inte utgör ett motsvarande intäktsbortfall för revisorsbranschen eftersom det samtidigt förutses, på det sätt utredningen beskriver, att en från företagen behovsstyrd efterfrågan på frivillig revision till en icke obetydlig del kommer att avlösa nuvarande uppdrag. Vidare har, som vi noterar, revisorsbranschen redan nu börjat en omstrukturering för att kunna erbjuda andra tjänster som är anpassade till de förutsättningar som gäller efter revisionsplikts avskaffande.

Med en färdig lagstiftningsprocess under våren 2009 skulle lagstiftningen kunna träda i kraft den 1 juli 2009 och därmed skulle rent tekniskt ett ikraftträdande kunna ske under pågående räkenskapsår för ett stort antal företag. En sådan regel har dock den nackdelen att, såsom också framhålls av utredningen, företag börjat sitt räkenskapsår med de revisionsregler som gäller enligt den gamla lagstiftningen för att därefter under löpande år ändra status. Det framstår därför som ändamålsenligt att de nya bestämmelserna börjar tillämpas första gången för de räkenskapsår som börjar närmast efter ikraftträdandet.

Med hänsyn till den stora betydelse som ett slopande av revisionsplikten har för företagen förordar vi att datum för ikraftträdande flyttas fram ett år tidigare än vad utredningen föreslagit, d. v. s. till den 1 juli 2009. Regelkostnadsminskningen på 5,8 miljarder får därmed fullt genomslag för samtliga berörda företag senast vid utgången av år 2010.

# Särskilt yttrande

av Urban Bjergert och Annette Dahlberg

## Konsekvenserna för Skatteverket

Utredningen anser att det inte är någon tvekan om att det krävs en bokföring av hög kvalitet för att beskattningsunderlaget ska bli korrekt och att det finns fördelar för Skatteverket att få bistånd av företagets revisor som saknar egna motiv för att undanhålla eller dölja omständigheter av betydelse för företagets beskattning. Vi instämmer till fullo i utredningens bedömning i denna del.

Utredningens förslag till gränsvärde för revisionsplikt innebär att i ett slag försvinner revisionsplikten för 96–97 % av de idag ca 260 000 aktiva aktiebolagen. Därutöver tillkommer att revisionsplikten i princip försvinner helt för övriga företagsformer. Utredningen påpekar att sloandet av revisionsplikten för små aktiebolag innebär en återgång till den ordning som gällde i början på 80-talet då det endast var revisionsplikt för större företag. Vi vill också i sammanhanget framhålla att Skatteverkets kontrollverksamhet under de år som gått sedan dess har anpassats till att det är revisionsplikt för aktiebolagsformen.

Enligt vår uppfattning säger det sig självt att det inte bara går att ta bort revisionen utan att det får negativa effekter på den allmänna kvaliteten på företagens redovisningar. Redovisningsstandarderna i mindre aktiebolag kommer i sådant fall att försämrats med risk för att den kan hamna på den lägre nivå som redovisningsstandarderna idag har i företagsformen enskild näringsverksamhet.

Vi vill påstå att om inga åtgärder görs kommer reformen med slopad revisionsplikt oundvikligen medföra en ökning av såväl medvetna som omedvetna fel i företagens räkenskaper och därmed kommer också felen i deklARATIONERNA att öka. Det idag redan alltför stora skattefelet på uppskattade dryga 130 miljarder kommer alltså att öka.

Utredningen har i uppdrag att lägga fram ett balanserat förslag för beskattningsunderlaget. Den viktiga frågan blir då vilket värde revisionsplikten har för beskattningsunderlaget. Utredningen har i denna fråga inte funnit undersökningar som kvantifierar detta värde. Utredningen har dock ansett att revisionen innebär att det blir mera "rätt från början" och i det fall det finns kvarstående felaktigheter av en viss grad ska revisorn rapportera om detta genom en anmärkning i revisionsberättelsen. En sådan s.k. oren revisionsberättelse ska revisorn i vissa fall skicka en kopia av till Skatteverket. Utredningen har gjort bedömningen att revisions-effekten av att det blir "rätt från början" är av betydligt större nytta för Skatteverket än den nytta Skatteverket har av informationen i orena revisionsberättelser. Vi delar Utredningens uppfattning i denna fråga. Vi delar däremot inte Utredningens uppfattning att skatteintäkterna inte torde påverkas märkbart om revisionsplikten avskaffas i små företag. Vår uppfattning är att Utredningen har underskattat revisionens betydelse för att det blir mera "rätt från början". Fel som inte rättas i redovisningen följer med in i deklarationen eftersom redovisningen ligger till grund för beskattningen. Skatteverket är inte dimensionerat för att upptäcka, utreda och rätta ett stort antal fel i efterhand utan är starkt beroende av att den stora mängden deklarationer är så rätt som möjligt redan från början. Att rätta fel i efterhand är dyrt, inte bara för Skatteverket utan även för företagen och för samhället i övrigt. Om revisionen försvinner kommer mängden felaktigheter att öka och Skatteverket får välja mellan att låta dessa felaktigheter passera eller att ta resurser i anspråk från annan granskning. Det handlar i sistnämnda fall om att Skatteverket måste minska sin ambition att åtgärda sådant skatteundandragande som är svår eller rent av omöjlig för en företagsrevisor att upptäcka.

Vår uppfattning är att det inte går att kompensera revisionens avskaffande med en ökad traditionell skattekontroll och detta oavsett hur mycket resurser som Skatteverket skulle tillföras för en sådan kontroll. Ett avskaffande av revisionsplikten måste istället bygga på att det ändå på annat sätt säkerställs att företagen generellt kommer att hålla en hög standard på sin redovisning och att effekten av reformen inte leder till ett ökat skattefel. Många företag som i morgon slipper revisionsplikten kan med egna resurser givetvis ändå ha en bra redovisning. Många andra företag kommer också att välja frivillig revision och/eller anlita kvalificerad redovisningshjälp, t.ex. en auktoriserad redovisningskonsult.

Eftersom ett mycket stort antal företag inte kommer att ha en revisor eller anlita en auktoriserad redovisningskonsult kommer dessa företag i stor utsträckning att föra sina räkenskaper utan hjälp eller insyn av en externt ansvarstagande person. Vi menar att i denna grupp av företag kommer redovisningen därmed att försämrats och detta kommer i sin tur att medföra att felen i deklarationerna kommer att öka. För att Skatteverket ska kunna granska företag med någon frekvens krävs att det införs nya verktyg som gör att Skatteverket kan genomföra många och förhållandevis enkla kontroller av att företagen har en god ordning på sina räkenskaper och därmed har förutsättningar att på ett korrekt sätt fullgöra sin deklarationsskyldighet. Vi är därför positiva till att Utredningen uttalar att det finns goda skäl att införa en allmän bokföringskontroll. Vi menar att ett sådant nytt skisserat verktyg har stor potential att i ett brett perspektiv upprätthålla och även förbättra redovisningsstandarden i mindre företag. Vi anser att det är angeläget att en allmän bokföringskontroll införs senast samtidigt med att reformen med avskaffad revisionsplikt träder i kraft. Den av Utredningen föreslagna utvidgade uppgiftsskyldigheten i taxeringslagen är ett nytt verktyg som Skatteverket kan använda för kontroll av underlag finns för uppgiftsskyldigheten. Vi är positiva till detta förslag som framgent kan finnas vid sidan om en allmän bokföringskontroll.

Därutöver anser vi att det är nödvändigt att Skatteverket får resursförstärkning för att kunna svara upp mot bortfallet av det värde som revisionsplikten idag innebär för beskattningsunderlaget. Hur stor resursförstärkning som Skatteverket behöver är inte möjlig att ta ställning då vi inte ser helheten av reformen. Utan tvekan innebär reformen avsevärda kostnader för Skatteverket och som inte i något fall kommer att understiga 100 miljoner kronor, eller motsvarande ca 160 årsarbetskrafter.

I frågan om gränsvärdet för revisionsplikten anser vi att den positiva effekten av revisionen för beskattningsunderlaget är sådan att det inte är möjligt att i ett enda slag avskaffa revisionsplikten upp till den maximala EU-gräns som Utredningen föreslår. Vi anser att ett avskaffande av revisionsplikten måste inledas med ett lågt gränsvärde. Om en utvärdering utvisar att de negativa konsekvenserna är hanterbara kan därefter ytterligare steg tas. Redan det gränsvärde som utredningen pekar på som det absolut lägsta möjliga vid en reform – dvs. 3 anställa, omsättning 3 miljoner och tillgångar 1,5 miljoner – ger för Skatteverket en mycket stor effekt

när det gäller det antal företag som skulle slippa revisionsplikten. Vi bedömer att redan ett sådant lågt gränsvärde ger stora negativa effekter på beskattningsunderlaget.

Utredningen har stannat för att föreslå att grundregeln ska vara att företag som inte omfattas av revisionsplikten ska ha möjlighet att välja frivillig revision (opt-in-lösning). Vi anser att grundregeln för aktiebolag bör vara revision, men med möjlighet att välja bort revisionen genom en ändring i bolagsordningen (opt-out-lösning). Detta motiverar vi främst med att det i ett samhällsperspektiv därmed markeras ordningen med att ett aktiebolag bör ha en revisor. En opt-out-regel har också klara fördelar i praktisk hänseende för aktiebolagens intressenter.

Utredningen föreslår att revisorns skyldighet att i vissa fall skicka in kopia av en oren revisionsberättelse till Skatteverket ska upphävas. Vi anser att bestämmelsen kan upphävas och istället ersättas med att Skatteverket via datafångst från Bolagsverket får del av informationen i de orena revisionsberättelserna.

# Särskilt yttrande

av Lennart Francke och Per Nordström

Vi två vill framhålla följande angående Utredningens förslag till övergångsreglering. Per Nordström vill för egen del framhålla följande angående revisorernas anmälningsskyldighet.

## Övergångsreglerna

Utredningen föreslår att den lagstadgade plikten att ha kvalificerad revisor bara ska gälla för de större företagen. Ett mycket stort antal aktiebolag kommer att kunna välja att avstå från revision.

När det gäller situationen vid införandet av de nya reglerna i aktiebolagslagen föreslår Utredningen att bestämmelsen i bolagsordningen om revisorer upphör att gälla i aktiebolag som inte omfattas av revisionsplikt i samband med ikraftträdandet den 1 juli 2010. Vidare skall bolaget när det första gången efter ikraftträdandet gör en anmälan till aktiebolagsregistret om att uppdrag som revisor upphört eller att ny revisor utsetts ge in en kopia av bolagsordningen som visar att bestämmelsen om revisor har upphört.

## Avregistrering av revisorer

Det är inte möjligt för Bolagsverket att i och med ikraftträdandet avregistrera alla revisorer, dels därför att ett antal bolag kommer att omfattas av den lagstadgade revisionsplikten och dels därför att ett inte obetydligt antal aktiebolag kommer välja att behålla sin revisor. Bolagsverket har heller inte någon notering om revisorers mandat-tid. Bolag som inte längre vill ha kvar sin revisor måste därför, efter det att bolagsstämman fattat beslutet att avstå från revision, anmäla till Bolagsverket att uppdraget för revisorn har upphört.

De föreslagna övergångsreglerna har sina fördelar när det gäller kravet på att bolaget ska sända in en ny korrekt bolagsordning i samband med att revisorn avanmäls eller att ny revisor väljs. Däremot kan det bli mera problematiskt när bolaget väljer att ha kvar sin gamla revisor. Den revisorn finns ju redan registrerad i aktiebolagsregistret så bolaget känner därmed inte att någon anmälan till Bolagsverket är nödvändig. Det kommer att betyda att bolagsordningsbestämmelsen om antalet revisorer kommer att stå kvar i den registrerade bolagsordningen under en tid framåt trots att bestämmelsen inte längre gäller enligt övergångsregleringen. Det kan också vara så att många bolag vill ha en bestämmelse om revision i bolagsordningen och dessa bolag tvingas då besluta om att ta in en ny bestämmelse om antalet revisorer i bolagsordningen, en bestämmelse med identisk lydelse som den tidigare intagna bestämmelsen. Det framstår som en mycket byråkratisk och onödig ordning för de bolag som väljer att behålla sin revisor.

När det gäller revisorer som väljer att avgå i förtid och anmäla det för registrering kan det vara tveksamt om revisorn kommer att bifoga en ny bolagsordning där revisorsbestämmelsen tagits bort. Det måste ankomma på bolagets aktieägare att besluta om bolaget skall ha fortsatt revision eller ej. Det kommer därför vid revisors förtida avgång också att uppstå situationer där bolaget saknar registrerad revisor men där registrerad bolagsordning innehåller revisorsbestämmelse.

Mot bakgrund av det ovan sagda finns det en risk för att den som tar del av informationen i registret kan vilseledas ifall bolaget skall ha revisor eller inte.

#### *Förslag till annan ordning.*

Eftersom alla aktiebolag som väljer att avstå från revision måste fatta ett beslut om detta och anmäla för registrering att revisorn inte längre har uppdrag i bolaget vore det enklare och redigare att inte ha någon särskild övergångsreglering. Det får till följd att aktiebolagen efter det att reglerna har trätt i kraft kan ta ställning till om bolaget i fortsättningen skall ha revisor eller inte. Det kan ske vid nästa årsstämma eller på en före årsstämman hållen extra bolagsstämma. Om bolaget vill välja bort revisorn skall aktieägarna då samtidigt besluta om att ta bort revisorsbestämmelsen ur bolagsordningen. Besluten anmäls på vanligt sätt till Bolagsverket

för registrering. För de bolag som väljer att behålla sin revisor behöver inga särskilda extra registreringsåtgärder vidtagas.

Med en sådan här ordning kommer bolagen också att på ett bättre och tydligare sätt fatta ett för bolaget riktigt beslut i frågan om att ha eller avstå från revision. Bolagsverkets register kommer också på den viktiga punkten rörande revisorerna att utvisa verkliga förhållanden.

Det ovan anförda gäller också för övergångsregleringen till ändringen i lagen om ekonomiska föreningar.

### Revisorernas anmälningsskyldighet (Per Nordström)

De auktoriserade och godkända revisorerna betyder mycket för att företaget skall fungera på ett effektivt och bra sätt och för att bolagens årsredovisningar skall ge en korrekt bild av företagets ekonomi. Revisorerna är till stor nytta i samspelet mellan företagen, mellan företagen och deras kunder, mellan företagen och deras ägare, mellan företagen och deras finansärer samt mellan företagen och myndigheterna. Revisorernas roll i den ekonomiska samfärdseln kan enligt mitt förmenande inte underskattas.

Utredningen har i uppdrag att avskaffa den lagstadgade plikten att utse revisorer i små företag. Det är svårt att med säkerhet uppskatta hur många bolag som kommer att välja frivillig revision. De bolag som väljer att ha kvar sin revisor kommer att kunna utnyttja den särskilda kvalitetsstämpel som bl.a. bolagets årsredovisning erhåller i och med den kvalificerade revisionen. Utredningen har visat på att i främst de mindre företagen förekommer felaktigheter i skattehänseende och det är också i de mindre företagen det förekommer svart arbetskraft. Små aktiebolag har också använts som brottsverktyg för att begå moms- och kreditbedrägerier i inte obetydlig omfattning.

Jag har svårt att tro att företagare seriöst skulle överväga att avstå från revision med vetskapen om revisorns skyldighet att anmärka på brister i samband med skatter och avgifter. Mot den här bakgrunden menar jag att det är tveksamt att ta bort bestämmelsen i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen och 8 kap. 13 § i lagen om ekonomiska föreningar beträffande revisorns anmärkning i revisionsberättelsen när det gäller fall där bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter etc.

Utredningen föreslår vidare vissa förändringar när det gäller revisorns skyldigheter att anmäla brott. Sålunda föreslås att anmälningsskyldigheten enligt 9 kap. 42–44 §§ skall upphävas och ersättas med en skyldighet enligt revisorslagen för revisorn att anmäla om någon kan misstänkas för bestickning eller mutbrott. Revisorns skyldighet att agera enligt reglerna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen är ett viktigt inslag i kampen mot ekonomisk brottslighet. Bestämmelserna har förutom en ökad faktisk användning även en viktig brottsförebyggande effekt. Jag anser att det inte är lämpligt att utan en djupare analys upphäva revisorns anmälningsskyldighet enligt de nuvarande reglerna.

Om bestämmelserna om revisorns skyldighet att anmärka på om bolaget inte fullgjort sina skattebetalningar etc. samt bestämmelserna om revisors anmälningsskyldighet vid brottsmisstanke upphävs kan det också komma att uppfattas som om bolaget inte är fullständigt reviderat. Vi riskerar att få någon slags "lättrevision" som minskar betydelsen av revisorernas roll och som innebär att synen kring även reviderade bolag kan komma att förändras i negativ riktning.

# Särskilt yttrande

av Katarina Holmberg

Jag begränsar mitt yttrande till de delar i förslaget som enligt min bedömning kommer att medföra störst men för bekämpningen av ekonomisk brottslighet.

## Allmänt

Brottsförebyggande insatser är ett nödvändigt inslag i målsättningen att minska brottsligheten. Enligt min uppfattning har revisorerna en viktig uppgift i det brottsförebyggande arbetet.

Innan jag går in på enskildheterna i utredningens förslag konstaterar jag att utredningens överväganden genomgående präglas av uppfattningen att revisorns betydelse för bekämpning av ekonomisk brottslighet är marginell. Jag delar inte den grundsynen. Jag delar inte heller uppfattningen att ekonomisk brottslighet kan straffas bort. Straffrättsliga åtgärder måste i stället ses som en yttersta garant att ta till när alla andra medel är uttömda.

Brottsförebyggande åtgärder måste alltid vara ett effektivare och för alla parter mer tilltalande angreppssätt än att i efterhand angripa brott med åtal och straff. Jag har också uppfattat att det synsättet ska vara vägledande när dagens lagstiftning utformas.

Mot den bakgrunden förvånar det mig att utredningen inte tillmätt revisionsplikten och anmälningsskyldigheten någon egentlig brottsförebyggande effekt. En förklaring kan vara att utredningen fäst för stor vikt vid att effekterna inte är direkt mätbara och därför inte tagit till sig de positiva erfarenheter på området som bl.a. Ekobrottsmyndigheten redovisat. Myndigheten har sedan sin tillkomst för tio år sedan ett väl utvecklat samarbete med FAR SRS när det gäller revisorns anmälningsskyldighet och besitter därmed betydande kunskaper om revisorns roll som förebyggare av brott.

Även genom sin verksamhet i övrigt har myndigheten vunnit värdefulla erfarenheter på området.

### Gränsvärden för revisionsplikten

Utredningens uppdrag har varit att lämna förslag som innebär att revisionsplikten i *små* (min kursivering) bolag ska avskaffas. Förslaget går dock väsentligt längre och undantar det absoluta flertalet aktiebolag från plikten att ha revisor. Om man – trots de negativa effekterna för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten – väljer att ta bort revisionsplikten för de minsta aktiebolagen ser jag för närvarande inga skäl för att gå längre än till bolag som har följande gränsvärden (utredningens förslag inom parentes):

- balansslutning 1,5 miljoner kronor (41,5 miljoner kronor)
- nettoomsättning 3 miljoner kronor (83 miljoner kronor)
- antalet anställda 3 (50)

Samtidigt som utredningen i sitt förslag undantar de flesta aktiebolagen från revisionsplikt framhålls att utredningen är positiv till revision som en kvalitetssäkrare av redovisningen och att det därför är önskvärt att företag som undantas från revisionsplikt frivilligt väljer sådan.

Jag delar naturligtvis utredningens uppfattning om det positiva med revision men är inte lika optimistisk när det gäller viljan hos företrädare för ett aktiebolag att frivilligt underkasta sig vissa kontrollåtgärder. De erfarenheter som Ekobrottsmyndigheten vunnit under åren tyder snarare på motsatsen. Enligt min uppfattning bör man därför gå försiktigt fram och utvärdera effekterna av ett avskaffande för de minsta aktiebolagen innan man tar ett så dramatiskt steg som utredningen föreslår.

### Revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

Den skyldighet för en revisor i ett aktiebolag att agera vid misstanke om brott i bolaget som infördes för snart tio år sedan föregicks av en livlig debatt och välkomnades knappast av landets revisorer. Det är dock min uppfattning att revisorerna inte längre är lika kritiska till anmälningsskyldigheten nu när de väl insett vad

den innebär och också insett att den kan bidra till att stärka deras oberoende. För mig har dock revisorerna inställning i frågan inte någon avgörande betydelse utan för mig handlar det i första hand om vilken betydelse anmälningsskyldigheten har för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten.

Som jag framhållit inledningsvis anser jag att revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott spelar en viktig roll i det paket av åtgärder som måste finnas för att kampen mot den ekonomiska brottsligheten ska bli effektiv. De motiv för lagstiftningen som lyftes fram då den infördes har enligt min uppfattning inte försvagats utan behovet framstår i stället än tydligare i dag. Därför kan jag inte ställa mig bakom förslaget om att anmälningsskyldigheten i princip ska avskaffas. Den helt nykonstruerade och mycket begränsade anmälningsskyldighet som föreslås införd i revisorslagen har inte alls den omfattning som jag anser nödvändig på området. Enligt min uppfattning är inte heller effekterna av förslaget tillräckligt analyserade av utredningen för att det ska kunna läggas till grund för någon lagstiftning. En annan sak är att dagens regelverk kan behöva ses över men då med utgångspunkten att inga stora förändringar ska göras beträffande anmälningsskyldighetens omfattning.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Utredningen har övervägt – men förkastat – en lösning som innebär att den föreslagna höjningen av gränsen för revisionsplikten till EU:s maximivärden kombineras med en s.k. opt-out-lösning som skulle innebära att de företag som befrias från revisionsplikt måste ändra sina bolagsordningar och besluta på bolagsstämman att bolaget inte vidare ska revideras enligt lag.

Enligt min mening finns det flera omständigheter som talar för en opt-out-lösning. En sådan lösning skulle markera betydelsen av att bolagen anlitar revisorer och föranleda dem att aktivt ta ställning till om en revisor ska anlitas eller inte. Dessutom skulle den sannolikt bidra till att fler bolag valde att behålla sin revisor, vilket ligger i linje med utredningens uppfattning att revision är något positivt för ett aktiebolag.

Slutligen skulle en opt-out-lösning leda till ökad tydlighet för såväl Bolagsverket som bolagens intressenter genom att de bolag

som väljer att inte ha någon revisor blir skyldiga att ändra sina bolagsordningar och anmäla detta till Bolagsverket.

Jag anser således att det finns skäl att närmare överväga frågan om en opt-out-lösning.

# Särskilt yttrande

av Carina Bergman Marcus och Dan Brännström

## Om utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten genom en "Big Bang", sloandet av förvaltningsrevisionen, "Opt-in" eller "Opt-out" samt kalkylen för inbesparing

### *Inledning*

Det framlagda förslaget innebär att 96–97 % procent av de svenska aktiebolagen inte längre behöver vara föremål för revision. Vidare avskaffas revisionsplikten för ett antal av de handelsbolag, filialer etc. som idag omfattas av revisionsplikt.

Det är ingen tvekan om att aktiebolaget har haft och har en stor betydelse för tillväxt och välfärdsutveckling i Sverige. Mot denna bakgrund är det angeläget att genomgripande förändringar av spelreglerna för aktiebolaget är väl motiverade och att konsekvenser av olika ändringsförslag är väl analyserade.

Föreliggande utredningsförslag motsvarar inte de krav som måste ställas på en så genomgripande förändring som sloandet av revisionsplikten i små företag innebär.

I regeringens tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision daterat den 14 december 2006 anges det bl.a. att utredaren ska

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de *små företagen*,
- *allsidigt belysa konsekvenserna* av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och

- *särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna* samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Vi anser att det förslag som nu läggs fram har fått en större omfattning än vad som rimligen varit meningen. Förslaget är heller inte, som vi uppfattar det, underbyggt på det sätt som regeringens direktiv förutsatt. En starkt bidragande orsak till det sistnämnda är den begränsade tid (7 månader) som denna etapp av utredningen haft till sitt förfogande. Att allsidigt utreda konsekvenserna av borttagandet av revisorn, ett av de fyra bolagsorganen, kräver mer tid för utredning och överväganden. Vi menar också att förslaget inte i tillräcklig grad beaktat svenska konkurrensfördelar och det svenska näringslivets funktionssätt.

I det aktuella arbetet med att förändra revisionsplikten för små företag är det också viktigt att uppmärksamma och tillvarata de konkurrensfördelar som finns i det svenska systemet. Om man vill uppnå effektiva regelsystem som leder till verklig förenkling är det vidare angeläget att beakta funktionssätt och grundläggande förhållanden i den svenska miljön.

Aktiebolaget har en särställning bland de svenska företagsformerna. Ett robust regelverk som är uppbyggt kring ansvar och roller för de fyra bolagsorganen – ägare, styrelse, verkställande direktör och revisor – utgör grunden. Kravet på revision av ett aktiebolag bidrar i hög grad till det förtroende som företagsformen åtnjuter. Revisionen har vidare, som vi uppfattar det, varit en viktig förutsättning för aktieägarnas begränsade personliga betalningsansvar.

Ytterst syftar revision – oavsett var den bedrivs i världen – till att skapa värde och förtroende för revisionskunden samt att reducera riskerna för de intressenter, t.ex. kreditgivare och leverantörer, som omger ett företag. Detta sker genom s.k. räkenskapsrevision enligt internationella revisionsstandarder. Kravet på revision i alla aktiebolag har definitivt bidragit till den höga kvaliteten i de svenska företagens redovisning.

Den svenska revisorn utför sedan lång tid dessutom förvaltningsrevision (räkenskapsrevisionen är ett jämförelsevis nytt inslag) för att säkerställa bl.a. det kapital- och borgenärsskydd som lagstiftaren omgärdat aktiebolaget med. Förvaltningsrevisionen utmynnar dessutom i en rekommendation till årsstämman om huruvida styrelsens ledamöter och verkställande direktören ska

beviljas ansvarsfrihet för det gångna räkenskapsåret, något som är av stor betydelse för svenska bolagsfunktionärers riskexponering.

Traditionen med förvaltningsrevision medför också att den svenska revisorn tar ett helhetsgrepp om revisionskunden. Ett exempel är att revisorn i små företag ofta aktivt medverkar till att revisionskunden har möjlighet att efterleva bestämmelser i olika regelverk och att handlingar som årsredovisningar och deklARATIONER inlämnas i tid. På detta område finns således konkurrensfördelar som inte tillvaratas vid ett avskaffande av förvaltningsrevisionen.

I det följande kommenterar vi våra huvudinvändningar mot det framlagda förslaget till slopande av revisionsplikten.

### *”Big Bang” eller stegvis förändring*

Att gå från ett system som anger att 100 % av aktiebolagen ska vara föremål för revision till att det räcker med 3–4 % förutsätter att det är väl överlagt utifrån en mycket ingående analys av revisionens betydelse och konsekvenserna av utebliven revision. Någon sådan analys föreligger inte.

Lagstiftaren har under lång tid uppdragit åt landets drygt 4 000 kvalificerade revisorer att granska samtliga aktiebolag i Sverige. Revisionen har tillmätts en sådan betydelse att de svenska revisorerna dessutom ansetts behöva tillämpa ett strängare regelverk för opartiskhet och självständighet (oberoende) än vad som gäller internationellt. Genom åren har det vidare lagts en rad olika tillkommande uppgifter på revisorn.

Andra länder som slopat revisionsplikten (många av länderna i Europa har aldrig haft revisionsplikt i små företag) har gjort det i flera steg med flera år mellan stegen. Ett motiv har varit att säkerställa möjligheten till utvärdering, inte minst ur det allmännas synpunkt där faktorer som skatteintäkter och ekonomisk brottslighet måste vägas in. Ett annat motiv har varit att skapa förutsättningar för den omställning som revisionens intressenter måste göra. Kreditgivare, leverantörer, skattemyndigheter och andra intressenter behöver ändra sina rutiner när revisionen inte längre finns där som ett riskavlyft samtidigt som revisions- och redovisningsbranschen behöver utveckla nya tjänster för kvalitets-säkring av företagens redovisning.

Vid sloandet av revisionsplikten i Danmark (2006) och Finland (2007) har gränsvärdena lagts så att sloandet av revisionsplikten initialt kommit att omfatta ca 40 % av de företag som motsvarar det svenska aktiebolaget. I dessa länder kan det bli aktuellt att längre fram höja gränsvärdena men man har varit mån om att först möjliggöra en omställning och en utvärdering av den förändrade revisionsplikten.

Det har under den svenska utredningen inte framkommit något förhållande som visar att Sverige har särskilda förutsättningar att kunna slopa revisionsplikten genom en Big Bang. Tvärtom är det svenska samhället och näringslivet vant vid att aktiebolaget fungerar på ett visst sätt och att det alltid finns en revisor som kvalitetssäkrar redovisningen och granskar förvaltningen. Det ska vara ordning och reda. Som framkommit ovan innebär traditionen med förvaltningsrevision att den svenska revisorn genom sitt helhetsgrepp är – jämfört med utländska revisorer – än mer betydelsefull för revisionskundens uppfyllande av olika formalia och ”deadlines”.

Det är vår bestämda uppfattning att ett *successivt* slopande av revisionsplikten innebär stora fördelar för revisionens alla intressenter, jämfört med en Big Bang-lösning. En stegvis förändring innebär mycket bättre förutsättningar för den omställning som alla intressenter måste göra. En Big Bang-lösning riskerar att skapa bekymmer och krångel för hela näringslivet snarare än förenkling. Det finns en uppenbar risk att olika aktörer kommer att kompensera frånvaron av revision med olika slags kontroller och krav. Det nu framlagda förslaget innehåller sådana förslag på skatteområdet och liknande initiativ kan förväntas även från andra håll.

En successiv förändring ger dessutom företagen inom revisions- och redovisningsbranschen en rimlig chans att anpassa organisation och tjänsteutbud till den nya situationen. Av särskild vikt är här behovet att utveckla och anpassa nya tjänster för kvalitetssäkring av företagens redovisning vid sidan om revisionen. Den internationella erfarenheten visar att denna typ av grundläggande förändringar på marknaden tar lång tid. I t.ex. Storbritannien föreligger drygt 10 år efter det första steget i sloandet av revisionsplikten fortfarande ett tomrum mellan revision och s.k. Compilation-tjänster, vilket nu resulterar i nya tjänster för kvalitetssäkring.

Vi förordar därför att revisionsplikten förändras genom att de av utredaren angivna alternativa gränsvärdena används, dvs.

- nettoomsättning 3 mkr
- balansomslutning 1,5 mkr
- antal anställda 3

Enligt uppgift motsvarar en tillämpning av dessa gränsvärden ca 65 % av de svenska aktiva aktiebolagen. Redan detta är ett stort steg jämfört med hur andra länder genomfört sloandet av revisionsplikten. Ett andra steg bör inte aktualiseras förrän tillräcklig omställning och utvärdering kunnat ske.

### *Förvaltningsrevisionen*

Förvaltningsrevision innebär att revisorn ska rapportera om styrelseledamot eller VD har företagit åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller om de på annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisorn baserar sin rapportering på en noggrann granskning och bedömning av olika händelser och beslut under räkenskapsåret.

Det framlagda förslaget innebär att förvaltningsrevisionen slopas. Ett motiv är att förvaltningsrevisionen är en sarsvensk (och finländsk) företeelse som kan utgöra ett handelshinder när utländska revisorer önskar utföra revision i Sverige.

På denna punkt är vi ytterst kritiska till avsaknaden av en djupare konsekvensanalys. Förvaltningsrevisionen har t.ex. en mycket stor betydelse för det svenska ansvarsfrihetsinstitutet som ger förutsättningar för en årsstämma att bevilja styrelseledamöterna och verkställande direktören ansvarsfrihet. Det är därför inte rimligt att slopa förvaltningsrevisionen utan en mer omfattande konsekvensanalys.

Vi konstaterar att utan förvaltningsrevision blir det ingen revisorsrekommendation om ansvarsfrihet. Utan en sådan rekommendation urholkas värdet av ett eventuellt stämmobeslut om ansvarsfrihet. Det finns därmed en uppenbar risk att ansvarsfrihetsinstitutet kan komma att upphöra. Detta leder till en ny situation för styrelseledamöters och verkställande direktörens ansvar och riskexponering.

Vi har också noterat att ett slopande av förvaltningsrevisionen kan komma att förändra förutsättningarna för insynen i verksamhet som bedrivs i t.ex. kommunala bolag. Detta har inte alls

berörts av utredningen. Vi saknar även en djupare analys av hur slopandet av förvaltningsrevisionen påverkar områden som kapital- och borgenärsskydd, otillbörlig vinstutdelning och kravet på likabehandling av aktieägare.

Vår uppfattning är att frågan om förvaltningsrevisionen måste belysas ur ett större perspektiv, inte bara utifrån aspekten att den skulle kunna utgöra ett handelshinder för utländska revisorer.

### *”Opt-in” eller ”Opt-out”*

Det framlagda förslaget utgör en Opt-in-lösning. Det innebär att alla bestämmelser om revision i berörda bolags bolagsordningar blir ogiltiga i samband med ikraftträdandet, vilket i sin tur innebär att man på flera tusen stämmor måste fatta nya beslut om bestämmelser om revision – det är detta som är Opt-in. Vi är av flera skäl starkt kritiska till en Opt-in-lösning.

Vi menar att ägare till ett aktiebolag, som anser att revisionen inte längre behövs, aktivt ska välja bort revisionen – Opt-out. En sådan lösning stämmer bättre med det svenska aktiebolagets grundstruktur samtidigt som det blir en större medvetenhet och tydlighet kring beslutet om revision eller inte revision. Det bör noteras att både Danmark och Finland valt den av oss föreslagna Opt-out-lösningen.

En praktisk – men nog så viktig – aspekt är att den föreslagna Opt-in-lösningen kommer att innebära oklarhet om huruvida ett bolag är föremål för revision eller inte. Osäkerhet kring uppgifter om revision i registrerade bolagsordningar gör att Bolagsverket inte kommer att kunna bekräfta om bolaget har utsett en revisor. Revisorn kommer inte heller alltid att veta vad som gäller. En sådan situation vore djupt otillfredsställande och skulle kunna skapa många bekymmer för t.ex. kreditgivare och leverantörer samt konsekvenser i form av onödiga rättsliga efterspel när kredit beviljats på osäker grund.

Förenklingskäl talar således starkt för att det är en Opt-out-lösning som måste gälla.

*Kalkylen för inbesparing*

I betänkandet anges att de svenska företagen gör en stor inbesparing – 5,8 miljarder kronor – om revisionsplikten slopas på det föreslagna sättet. Kalkylen är inte faktabaserad (bl.a. avseende revisionskostnader för vilande bolag) och dessutom grovt missvisande, särskilt som förslaget t.o.m. kan komma att innebära en samhällsekonomisk nettokostnad.

Den angivna kalkylen förutsätter att

- alla berörda aktiebolag väljer att inte ha revision efter slopandet av revisionsplikten
- obligatoriska revisorsyttranden, t.ex. apportintyg eller yttranden över fusionsplaner, inte avges
- bolagen uppnår samma förtroende på marknaden och kvalitet i redovisningen utan revision och utan några som helst tillkommande kostnader för t.ex. bokförings- och bokslutsbiträde
- bolagens intressenter inte behöver bära några kostnader för den omställning som i många andra länder har tagit mycket lång tid
- de s.k. transaktionskostnaderna (dvs. kostnaderna för kreditbedömning och finansiering) inte alls påverkas av att det är tomt i revisorsbåset
- skatteintäkterna inte påverkas eller att det allmänna inte behöver öka sina kontrollåtgärder

Vid en utredning som nationalekonomer vid konsultfirman Econ Pöyry genomförde på uppdrag av FAR SRS under 2007 konstaterades att det inte är självklart att det överhuvudtaget uppkommer en inbesparing vid ett slopande av revisionsplikten. Nationalekonomerna har i sina beräkningar beaktat det värde som kunden tillmäter revisionen. Det konstaterades också att tillkommande transaktionskostnader för bolagen själva, aktieägare, banker och andra kreditgivare samt ökade kontrollåtgärder från det allmänna sida tenderar att äta upp den eventuella inbesparingen. (Se rapporten ”Den samhällsekonomiska nyttan av revision” på FAR SRS hemsida, [www.farsrs.se](http://www.farsrs.se)).

# Kommittédirektiv



## **Revisorer och revision; genomförande av EG- direktiven m.m. Dir. 2006:96**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2006

### **Sammanfattning**

En särskild utredare, biträdd av en referensgrupp med företrädare för riksdagspartierna, skall lämna förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt.

Utredaren skall utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet när det gäller bl.a.

- kravet på revisionsutskott i företag av allmänt intresse,
- revisorns oberoende i förhållande till revisionskunden,
- införandet av en enhetlig revisionsstandard för hela EU, och
- samverkan mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra medlemsstater.

Utredaren skall vidare bl.a. utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

### **EG-direktivet och motsvarande svenska regler**

Under våren 2006 antog medlemsstaterna och Europaparlamentet ett nytt direktiv om revision. Direktivet, som även går under benämningen det åttonde bolagsrättsliga direktivet, är avsevärt mer omfattande än motsvarande direktiv från 1984 och reglerar

revisorer och lagstadgad revision inom EU. Det trädde i kraft den 29 juni 2006 och skall vara genomfört senast den 29 juni 2008 (Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG; EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

Det nya direktivet är enligt kommissionen av central betydelse för att återställa investerarnas förtroende för finansmarknaden och innebär, med något undantag, en minimiharmonisering av reglerna om revision i EU. Det står således medlemsstaterna fritt att införa eller behålla mer långtgående regler än de som följer av direktivet. Enligt direktivet skall kommissionen, efter att ha hört medlemsstaterna, kunna anta kompletterande regler bl.a. när det gäller revisionsstandarder, revisionsberättelsens utformning och revisorns oberoende.

En stor del av direktivets bestämmelser har motsvarigheter i den svenska revisorslagen (2001:883) – som är av näringsrättslig karaktär – eller i svensk associationsrättslig lagstiftning.

Regler om *revisorer* finns i revisorslagen och i förordningen (1995:665) om revisorer. Det nya direktivet medför att dessa regler behöver ändras i flera olika avseenden, t.ex. i fråga om vem som får äga en revisionsbyrå.

Regler om *revision* finns i associationsrättslig lagstiftning: aktiebolagslagen (2005:551), försäkringsrörelselagen (1982:713), lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, revisionslagen (1999:1079) m.fl. lagar. Direktivet påverkar i viss mån även dessa regler, t.ex. när det gäller revisionsutskott samt förordnande och entledigande av revisorer.

### Uppdraget att föreslå hur EG-direktivet skall genomföras

EG-direktivet kommer att kräva både ändringar av befintliga regler och införande av nya regler. Utredarens uppgift är att ta fram underlag och utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till EG-direktivet.

*Ett par grundläggande begrepp*

Några av direktivets bestämmelser skall tillämpas i fråga om "företag av allmänt intresse". Till sådana räknas bl.a. aktie- marknadsbolag och företag som bedriver försäkrings-, bank- eller finansieringsrörelse. Medlemsstaterna får även låta andra företag ingå i kategorin. Inget hindrar heller att direktivet genomförs utan att kategorin definieras i lag eller att direktivets bestämmelser vid genomförandet ges ett vidare tillämpningsområde än vad direktivet kräver. Vid genomförandet kan det emellertid finnas skäl att ha i åtanke att det finns ett värde i att revisorslagen och den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas.

Ett annat grundläggande begrepp som används i direktivet är "nätverk". Med nätverk avses en grupp av revisorer eller revisionsbyråer som samverkar på ett visst sätt. Motsvarande begrepp i revisorslagen är "revisionsgrupp". Direktivet väcker frågan om vilken räckvidd revisorslagens begrepp har i internationella sammanhang. Frågan är alltså om t.ex. en dansk och en svensk revisionsbyrå som samverkar skall anses tillhöra samma revisionsgrupp. Begreppens räckvidd får betydelse bl.a. vid tillämpningen av den s.k. analysmodellen (se nedan) och vid genomförandet av vissa bestämmelser i direktivet.

Utredaren skall därför

- överväga vilka företag som bör anses vara "företag av allmänt intresse" och då beakta att tillämpningsområdet för bestämmelserna i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen samordnas så långt det är lämpligt,
- ta ställning till om revisorslagens definition av "revisionsgrupp", mot bakgrund bl.a. av direktivets definition av "nätverk", skall omfatta även företag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

*Krav på obligatoriska revisionsutskott i vissa företag*

Det är redan i dag vanligt att de börsnoterade aktiebolagen har ett revisionsutskott (revisionskommitté). Enligt svensk kod för bolagsstyrning skall de aktiebolag som följer koden, dvs. i första hand aktiemarknadsbolagen, inrätta ett sådant utskott. Utskottet

skall enligt koden – som utgör en form av självreglering – bl.a. ha ett särskilt ansvar för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering. Några lagregler om revisionsutskott finns däremot inte (jfr prop. 1997/98:99 s. 137 f.).

Enligt direktivets huvudregel skall ett företag av allmänt intresse ha ett revisionsutskott. Ett syfte är att stärka övervakningen såväl av processen att ta fram den finansiella informationen som av själva revisionsarbetet. Utskottet skall bestå av styrelseledamöter eller ledamöter som utses av bolagsstämman eller motsvarande. Minst en ledamot skall vara ”oberoende” och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisorn skall rapportera till utskottet om viktiga frågor, särskilt när det gäller brister i bolagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen.

Medlemsstaterna ges ett betydande utrymme att utforma bestämmelser i ämnet. De får sålunda, när det gäller små och medelstora företag, se till att de funktioner som revisionsutskottet skall ha i stället läggs på styrelsen i sin helhet. Dessa funktioner är enligt direktivet bl.a. att övervaka den finansiella rapporteringen samt att övervaka den interna kontrollens och riskhanterings-systemets effektivitet. Det kan också finnas ett visst utrymme för motsvarande organ styrda av självreglering eller myndighetsföreskrifter. Slutligen får medlemsstaterna helt undanta vissa företag av allmänt intresse.

Direktivet ger alltså anledning att ta ställning till de frågor där medlemsstaterna ges valmöjligheter.

Utredaren skall därför

- mot bakgrund av bl.a. den befintliga självregleringen analysera behovet av lagregler om revisionsutskott i den svenska associationsrättsliga miljön,
- överväga vilken av de modeller som direktivet ger utrymme för som bör väljas och föreslå de lagändringar som behövs för att genomföra den lämpligaste modellen,
- ta ställning till vilka företag som bör omfattas av eventuella nya lagregler, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Utredaren skall i sina ställningstaganden särskilt beakta att inte styrningen av mindre noterade aktiebolag, mindre banker m.m. belastas med bestämmelser som är av begränsad nytta i dessa företag. Utredaren skall också beakta att revisionsutskottets

uppgifter inte får inskränka revisorns oberoende ställning gentemot styrelsen. Inte heller får eventuella lagregler leda till att styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning inskränks.

### *Revisorns oberoende*

En revisor skall vara opartisk och självständig i förhållande till den som skall granskas. Revisorslagen innehåller därför regler om revisorns oberoende, bl.a. den s.k. analysmodellen. Av 21 § revisorslagen framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns något förhållande som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Både revisorslagens och direktivets regler om oberoende bygger på en principbaserad analysmodell. Det nya med direktivet är att ytterligare regler skall gälla i fråga om s.k. företag av allmänt intresse. För att skydda revisorns oberoende får han eller hon inte utföra revisionsuppdrag i sådana företag om uppdraget medför att revisorn granskar sitt eget arbete eller om revisorn har ett eget intresse i företaget.

En av de faktorer som kan påverka revisorns oberoende är mandattiden för uppdraget. Direktivet tar inte ställning till hur lång revisorns mandattid skall vara men ställer krav på "revisorsrotation" när det gäller företag av allmänt intresse. Kravet innebär att revisorn eller den huvudansvarige revisorn, om det är en revisionsbyrå som har utsetts till revisor, skall bytas ut från revisionsuppdraget senast efter sju år. Enligt gällande god revisorssed tillämpar svenska revisorer redan en sjuårig revisorsrotation i fråga om vissa revisionsuppdrag. För att genomföra direktivets krav på revisorsrotation krävs det dock lagregler.

Utredaren skall därför

- analysera hur väl revisorslagens regler om oberoende stämmer överens med direktivets regler och föreslå de lagändringar som kan behövas för att göra lagen förenlig med direktivet,
- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om revisorsrotation,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sitt arbete utgå ifrån att de överväganden som gjordes i propositionen med förslag till revisorslag (prop. 2000/01:146)

huvudsakligen är förenliga med det därefter tillkomna direktivet.

#### *Hur skall en revisor förordnas och entledigas?*

I aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar finns det bestämmelser om på vilket sätt en revisor skall väljas respektive entledigas.

Enligt direktivet skall en revisor som utför lagstadgad revision utses av den reviderade verksamhetens stämma. En sådan revisor skall få entledigas endast om det finns saklig grund för det. Enligt direktivet skall revisionsklienten och revisorn också underrätta behörig myndighet om revisorns förtida entledigande eller avgång och i samband med det lämna en tillfredsställande förklaring.

Dessa bestämmelser i direktivet ger anledning till justeringar av bestämmelserna i aktiebolagslagen och i annan associationsrättslig lagstiftning.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilka författningsändringar som behövs när det gäller förordnande och entledigande av revisorer,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina förslag utgå ifrån att en anmälan om förtida entledigande eller avgång skall göras till Bolagsverket.

#### *Ägande av revisionsbyråer m.m.*

I såväl revisorslagen som direktivet finns bestämmelser om vilken verksamhet kvalificerade revisorer och revisionsbyråer (med revisionsbyrå avses här registrerat revisionsbolag) får utöva och vilka som får äga och leda en revisionsbyrå. Syftet med de svenska bestämmelserna är att säkerställa att revisionsbyråns verksamhet bedrivs i enlighet med god revisorssed. Reglerna i revisorslagen om ägande m.m. är dock, i fråga om t.ex. möjligheten för andra än revisorer att äga en revisionsbyrå, strängare än direktivet. Medlemsstaterna får, till skillnad från vad som är fallet på flertalet andra områden som behandlas i direktivet, inte ha strängare regler än vad direktivet medger.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som behövs för att, när det gäller ägande av revisionsbyråer, revisorslagen inte skall göra skillnad på å ena sidan svenska revisionsbyråer och kvalificerade revisorer och å andra sidan motsvarigheter från andra medlemsstater än Sverige,
- föreslå de lagändringar som i övrigt behövs för att genomföra direktivet i denna del, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

### *En revisionsstandard för hela EU*

Revisionsstandarder anger hur en revision skall planeras, genomföras och avrapporteras. Bra revisionsstandarder ger trovärdighet åt företagets finansiella information. Direktivet innebär att kommissionen har rätt att bestämma att den standard som används i de flesta medlemsstater i dag, International Standards on Auditing (ISA), skall gälla för hela EU. Syftet är att säkerställa en hög kvalitet på all revision som krävs enligt gemenskapslagstiftningen.

Det finns anledning att anta att ISA, efter ett särskilt beslutsförfarande, kommer att antas av kommissionen tidigast under 2008. ISA skulle därmed, utan något ytterligare genomförande, därefter gälla i hela EU.

För närvarande utgörs svensk god revisionsred i princip av den revisionsstandard som revisorsorganisationen FAR (de två revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS har numera gått samman under namnet FAR SRS) har antagit, RS Revisionsstandard i Sverige. RS baseras på ISA. Standarden har försetts med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. Övergången till ISA kommer därför inte att innebära någon större förändring av gällande revisionsstandard.

När det gäller den svenska associationsrättsliga miljön kan dock genomförandet av direktivet i någon mån bli problematiskt eftersom direktivet endast ger begränsade möjligheter för Sverige att behålla eller anta revisionsstandarder som avviker från ISA. Det kan alltså bli nödvändigt att anpassa den associationsrättsliga lagstiftningen till ISA.

Ett exempel på ett område som bör analyseras mot bakgrund av ISA är förvaltningsrevisionen. Sverige är sannolikt, tillsammans med Finland, ensamt om att ha bestämmelser om detta inslag i den

lagstadgade revisionen. Förvaltningsrevision innebär att revisorn inte bara skall granska företagets årsredovisning och räkenskaper, utan även styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Den svenska revisionsstandard som gäller på området (RS 209 Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning) saknar förebild i ISA. Därför kräver ett bibehållande av förvaltningsrevisionen sannolikt att en särskild svensk revisionsstandard tillämpas även i fortsättningen. Denna svenska standard kan dock komma att överlappa reglerna i ISA om granskningen av bolagets system för intern kontroll.

Utredaren skall därför

- inventera vilka svenska lagregler som kan komma att beröras av att revisionsstandarden ISA blir direkt gällande i Sverige, bl.a. i fråga om förvaltningsrevisionen,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- i sina överväganden utgå ifrån att endast nödvändiga anpassningar av svensk lag skall göras.

#### *Tillsynen över kvalificerade revisorer*

Enligt revisorslagen utövar Revisorsnämnden tillsyn över revisionsverksamhet samt över kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag. I detta tillsynsansvar ingår även ansvaret för kvalitetstillsyn, dvs. en kvalitetssäkring av utförd revision. Sedan några år gäller i fråga om kvalitetstillsynen en överenskommelse om samarbete mellan Revisorsnämnden samt FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.

Direktivet föreskriver att medlemsstaterna skall se till att det i respektive medlemsstat finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig revision kan upptäckas, åtgärdas och undvikas. Principer om öppenhet och insyn skall gälla. Tillsynen kan i vissa fall ta sikte på revisorer från andra länder än Sverige.

Enligt direktivet skall också alla kvalificerade revisorer omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller vissa kriterier; bl.a. skall kvalitetstillsyn ske minst vart sjätte år, eller, om det är fråga om revision av företag av allmänt intresse, vart tredje år.

Utredaren skall därför

- utvärdera om revisorslagens bestämmelser om tillsyn, främst såvitt avser den ordning för kvalitetstillsyn som Revisorsnämnden och revisorsorganisationerna har kommit överens om, står i överensstämmelse med direktivet,
- överväga om direktivet, särskilt i fråga om tillsyn av kvalificerade revisorer från andra länder än Sverige, bör föranleda lagändringar, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *Samverkan med tillsynsorgan i andra länder*

Internationella koncerner medför särskilda krav på revisionen och revisorstillsynen. Enligt direktivet skall medlemsstaternas organ för offentlig tillsyn kunna samverka effektivt med tillsynsorganen i andra medlemsstater. En princip om hemlandstillsyn skall gälla, dvs. tillsynen skall utövas av den medlemsstat där revisorn har fått sin behörighet att utföra lagstadgad revision. Vidare skall vissa detaljerade regler gälla för registrering och erkännande av revisorer som är verksamma i ett land utanför EU och som utför lagstadgad revision i ett företag vars värdepapper är noterade inom EU. Direktivet tillåter – under vissa förutsättningar – att det görs undantag från kravet på registrering m.m.

Ett genomförande av direktivet kräver sannolikt nya svenska bestämmelser på flera punkter. Det gäller bl.a. samarbetet med andra tillsynsorgan samt ömsesidigt erkännande och registrering av revisorer som hör hemma i någon annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Utredaren skall därför

- föreslå de lagändringar som föranleds av direktivets bestämmelser om samverkan med tillsynsorgan i andra länder,
- följa det arbete som bedrivs i Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer,
- överväga de frågor om personuppgifter och sekretess som direktivet aktualiserar i samband med utbyte av information mellan Revisorsnämnden och tillsynsorgan i andra länder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

*Övriga frågor i direktivet, m.m.*

Direktivet innehåller regler om fortbildning för kvalificerade revisorer, krav på en mer specificerad redovisning av revisionsarvoden i revisionsklientens årsredovisning och registerfrågor. Enligt direktivet skall också en revisionsbyrå som reviderar företag av allmänt intresse årligen offentliggöra en rapport om byråns ledningsstruktur, system för kvalitetskontroll, utförd kvalitetskontroll, policy i fråga om oberoende m.m. Någon motsvarighet till denna rapport finns inte i dag i svensk lagstiftning. Nya bestämmelser behöver alltså utarbetas.

Under hösten 2005 antogs ett nytt direktiv om erkännande av yrkeskvalifikationer (Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer, EUT L 255, 30.9.2005, s. 22, Celex 32005L0036). Direktivet innehåller bl.a. bestämmelser om tillfälligt tillhandahållande av tjänster. En medlemsstat får enligt direktivet inte inskränka friheten att tillhandahålla sådana tjänster med hänvisning till bristande yrkeskvalifikationer. Direktivet får anses ha relevans för vissa tjänster som en revisor tillhandahåller.

Utredaren skall därför

- överväga vilket behov av lag- och förordningsändringar som, utöver vad som redan har nämnts, finns med anledning av direktivets regler, t.ex. i fråga om fortbildning, rapporter om öppenhet och insyn, revisionsarvoden och redovisning av sådana arvoden samt register- och personuppgiftsfrågor,
- följa kommissionens arbete med sådana kompletterande regler som kommissionen enligt direktivet får anta, bl.a. när det gäller revisorns oberoende,
- överväga om direktivet om erkännande av yrkeskvalifikationer föranleder några genomförandeåtgärder beträffande revisorer, t.ex. när det gäller möjligheten att tillfälligt bedriva revisionsverksamhet i Sverige, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Uppdraget att utreda revisionen av små företag och några andra frågor om revisorer och revision

### *Revision av små företag*

Direktivet innehåller inte regler om vilka företag som skall revideras. Den frågan regleras i EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv, som inom vissa ramar tillåter medlemsstaterna att i nationell lag undanta små och medelstora företag från revisionsplikt.

I Sverige gäller revisionsplikten, dvs. skyldigheten att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (kvalificerad revisor) som granskar räkenskaperna och företagsledningens förvaltning, för fler företag än i nästan alla andra europeiska länder. Alla aktiebolag måste ha minst en kvalificerad revisor. Detsamma gäller bl.a. större ekonomiska föreningar och stiftelser.

Revisionspliktens omfattning har debatterats under senare år och nyttan av revisionen i små aktiebolag har ifrågasatts. Att inskränka revisionsplikten kan ses som ett sätt att minska kostnaderna för de små aktiebolagen. Man har konstaterat att Sverige i dag är ganska ensamt inom EU om att ha en revisionsplikt för små företag. Visserligen har Danmark och Finland i dag bestämmelser med denna innebörd, men i Danmark antogs i mars 2006 en lagändring som innebär att revisionsplikten, i en första etapp, avskaffas för de minsta bolagen. I Finland pågår för närvarande diskussioner om en motsvarande reform. Övriga EU-länder – förutom Malta – har utnyttjat den möjlighet till undantag från revisionsplikten som EG-rätten ger.

Frågan om revisionsplikten för små aktiebolag behandlades i ett lagstiftningsärende 1998 (se prop. 1997/98:99). Det underströks då att skälen för revision gör sig gällande även ifråga om mindre aktiebolag, bl.a. med hänsyn till det allmännas intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt. Enligt propositionen är bolagens kostnader för revisionen inte något tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om revision. Följaktligen bygger även den nya aktiebolagslagen på att bolaget granskas av en revisor.

Det är redan i dag de internationella revisionsstandarderna ISA som i princip tillämpas i Sverige i form av Revisionsstandard i Sverige RS, men direktivet kommer att leda till att ISA blir direkt tillämpliga. Dessutom ter det sig för närvarande som mycket

osäkert huruvida ISA kommer att anpassas till små företag. Regelverket om revision blir i stället alltmer komplicerat på grund av den internationella utvecklingen, som över huvud taget sällan tar hänsyn till revisionen av små företag.

Det är mot bakgrund av denna internationella utveckling angeläget att revisionspliktens omfattning nu blir särskilt belyst och att utredaren ser över reglerna om revision för små företag. Det finns i och för sig inte anledning att i detta sammanhang anta annat än att revisionen har ett värde för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. Det saknas dock hittills en heltäckande analys av hur stort detta värde är. En sådan analys bör göras. Det bör härvid undersökas om revisionen i mindre företag bör ersättas med andra åtgärder som säkerställer skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet.

Utredaren skall därför

- analysera revisionens betydelse för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet,
- överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen, t.ex. så att revisionen för vissa företag görs frivillig eller mindre omfattande och ta ställning till vilka företag som i så fall skall omfattas av förändringen,
- överväga om en eventuell inskränkning av revisionsplikten för vissa företag bör kombineras med någon annan form av lagstadgad granskning som tar till vara det allmännas intressen, eller om andra åtgärder för att ta till vara dessa intressen bör vidtas,
- ta ställning till om en sådan inskränkning bör kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. redovisningslagstiftningen,
- särskilt uppmärksamma situationen i Danmark och Finland samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska lagstiftningen på området,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av eventuella författningsförslag, särskilt i fråga om hur skattekontrollen och brottsbekämpningen påverkas.

Eventuella förslag skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, utan att andra viktiga intressen eftersätts och utan att de leder till att skyddet för ägarminoriteten försämras. Detta innebär bl.a. att förslagen inte får leda till att skattekontrollen, inbegripet åtgärder utanför revisionsområdet, sammantaget försämras. Om utredaren föreslår att revisionsplikten inskränks för vissa företag, skall han eller hon överväga om krav på revision skall vara huvudregel, men med utrymme för de enskilda företagen att avgöra om de inte skall omfattas av reglerna om revision.

#### *Skärpta regler om byråjäv i små företag?*

I prop. 2005/06:97 föreslås en skärpt jävsregel för revisorn i aktiebolag som enligt lagen skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Det rör sig om de börsnoterade bolagen och andra mycket stora bolag (ca tre procent av alla aktiebolag). Jävsregeln innebär att den som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid redovisningen inte får vara revisor (byråjäv). Syftet med regeln är att förebygga att revisorns direkta eller indirekta inblandning i revisionsklientens redovisning ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Motsvarande regel föreslås gälla för revisorn i vissa andra juridiska personer och samtliga finansiella företag. Propositionen har antagits av riksdagen (bet. 2005/06:LU25, rskr. 2005/06:230).

När det gäller de små och medelstora aktiebolagen lämnas det inte något förslag i propositionen. Bl.a. hänvisas det till att konsekvenserna för små företag av en regelskärpning inte är tillräckligt belysta. Det sägs vidare att det finns skäl att i ett större sammanhang överväga hur reglerna om revision av små företag bör vara utformade.

Utredaren skall därför

- på grundval av inhämtad utredning göra en analys av konsekvenserna av en skärpt byråjävsregel för de företag – bl.a. de små och medelstora aktiebolagen – som inte redan omfattas av strängare regler om byråjäv,
- överväga om det finns någon annan modell som tillgodoser kraven på revisorns oberoende, t.ex. inom ramen för revisors-

lagens oberoenderegler, utan att den mer än nödvändigt begränsar de små företagens möjlighet att få hjälp av revisionsbyrå med redovisningen,

- mot bakgrund av vad han eller hon anser om revisionsplikten för små företag ta ställning till om det bör göras någon ytterligare lagändring, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *En begränsning av revisorers skadeståndsskyldighet*

En revisor kan bli skadeståndsskyldig om revisorn, när han eller hon fullgör sitt uppdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar revisionsklienten. Ett motsvarande ansvar gäller också gentemot andra, t.ex. revisionsklientens aktieägare som vållas skada genom revisorns överträdelse av aktiebolagslagen m.m. Det finns inte någon högsta beloppsgräns ("tak") för skadeståndets storlek. Ansvarsregler av motsvarande innebörd finns i flertalet övriga medlemsstater i EU. Om en revisor ansvarar solidariskt med styrelseledamöter för en skada, kan det finnas en möjlighet för revisorn att regressvis utkräva ansvar av styrelseledamöterna.

Under senare år har revisorskåren, i Sverige och i andra länder, hävdats att en obegränsad skadeståndsskyldighet kan få orimliga följder för revisorn. Skadeståndskrav på grund av brister i klientens finansiella rapportering har riktats mot revisorn trots att det, har det hävdats, bör vara revisionsklientens styrelse som har huvudansvaret för att rapporteringen är riktig. Detta får till följd att revisorns kostnad för att hålla sig ansvarsförsäkrad blir hög, en kostnad som i praktiken revisionsklienterna får betala. Ett sätt att begränsa skadeståndsskyldigheten, som förts fram från revisorshåll, är att införa bestämmelser om att ansvaret för revisorn och andra tänkbara skadevällare, t.ex. styrelsen, inte skall vara solidariskt utan fördelas efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. En nackdel med en sådan ordning skulle dock kunna vara att den försämrar möjligheten för en skadelidande att få full ersättning.

Enligt direktivet skall kommissionen före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande ansvarsbestämmelserna. Om kommissionen anser det vara lämpligt, skall den även rekommendera medlemsstaterna att vidta åtgärder för att begränsa revisorns ekonomiska ansvar.

Utredaren skall därför

- följa kommissionens arbete i fråga om begränsningar av revisorns skadeståndsskyldighet,
- analysera olika metoder för att begränsa skadeståndsskyldigheten,
- ta ställning till om en eventuell EG-rekommendation till medlemsstaterna om en begränsning av skadeståndsskyldigheten bör föranleda lagstiftningsåtgärder eller andra åtgärder, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### *Övriga frågor om revisorer och revision*

I revisorslagen finns regler om revisorer. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2002. Sedan lagen nu har varit i kraft några år finns det anledning för utredaren att se över vissa frågor i den svenska lagstiftningen om revisorer. Det finns även anledning att i sammanhanget granska några associationsrättsliga frågor:

Bör Revisorsnämnden alltid vidta en disciplinär åtgärd?

I revisorslagen finns regler om vilka disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden får vidta mot en revisor som åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Det finns emellertid inte någon bestämmelse om att nämnden, när de förutsättningar som anges i lagen är uppfyllda, får låta bli att vidta en disciplinär åtgärd. Det kan finnas situationer då det, mot bakgrund bl.a. av direktivets bestämmelser om tillsyn, finns behov av en sådan bestämmelse. Det kan även finnas anledning att ta bort nämndens möjlighet att besluta om en straffavgift.

Utredaren skall därför

- ta ställning till om revisorslagens bestämmelser om disciplinära åtgärder bör ge Revisorsnämnden rätt att i vissa fall inte vidta en sådan åtgärd,
- ta ställning till om Revisorsnämndens möjlighet att besluta om straffavgift bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Skall möjligheten att ställa säkerhet tas bort?

Revisorslagen innehåller bestämmelser om försäkringsplikt, som syftar till att täcka den ersättningskyldighet som revisorn kan dra

på sig i sin revisionsverksamhet. En revisor kan, i stället för att teckna en försäkring, välja att ställa säkerhet hos Revisorsnämnden. Bestämmelsen har i denna del aldrig tillämpats och eftersom det är troligt att en tillämpning skulle medföra betydande problem kan det finnas skäl för att ta bort bestämmelsen.

Utredaren skall därför

- undersöka om den möjlighet som revisorer och registrerade revisionsbolag har att, i stället för att teckna försäkring, ställa säkerhet hos Revisorsnämnden för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i revisionsverksamheten är ändamålsenlig, eller om den bör tas bort, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Vad gäller när revisorns förhållande till klienten kan jämföras med en anställning?

En revisor får enligt revisorslagen endast vara anställd hos vissa företag vars verksamhet är inriktad på revisionsverksamhet och som huvudsakligen ägs av revisorer. Enligt Revisorsnämnden är det oklart vad som gäller när revisorns förhållande till en klient är sådant att det kan jämföras med en anställning. Frågan är också hur bestämmelsen förhåller sig till direktivets regler om ägande m.m.

Utredaren skall därför

- pröva om bestämmelsen att en revisor endast får vara anställd hos ett revisionsföretag eller ett s.k. ägarbolag är ändamålsenligt utformad, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Revisorns intygande vid apportemission m.m.

Enligt aktiebolagslagen skall bolagets revisor eller en annan kvalificerad revisor yttra sig över betalning av aktier som sker med apportegendom (s.k. apportintyg). Eftersom det har hävdats att bestämmelserna om apportintyg är utformade på ett sätt som i vissa delar står i strid med revisorns roll som oberoende granskare är frågan vilken uppgift som revisorn skall ha.

Utredaren skall därför

- ta ställning till vilken uppgift revisorn bör ha i samband med upprättandet av s.k. rapportintyg, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Några frågor kring revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott

Sedan 1999 skall en revisor agera på ett visst sätt om han eller hon anser att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören, inom ramen för bolagets verksamhet, har gjort sig skyldig till vissa brott, t.ex. bedrägeri eller bokföringsbrott. Normalt skall styrelsen underrättas och senast fyra veckor efter denna underrättelse skall revisorn avgå från sitt uppdrag och göra en anmälan till åklagare. Från bl.a. revisorshåll har det gjorts gällande att den omständigheten att revisorn har gjort en anmälan inte alltid – vilket förutsattes vid bestämmelsens tillkomst – leder till att det inte längre finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn. Frågan är om revisorn skall kunna kvarstå som bolagets revisor trots att en anmälan har gjorts. Dessutom bör utredaren ta ställning till om bestämmelserna om anmälningskyldighet bör skärpas i ett par avseenden, något som OECD har varit inne på i en rapport om Sveriges arbete mot internationell korruption (dnr Ju2005/8356/L1).

Utredaren skall därför

- ta ställning till om en revisor som har underrättat styrelsen om en brottsmisstanke alltid skall vara skyldig att avgå eller om en undantagsregel bör införas,
- överväga om reglerna om revisorns åtgärder vid misstanke om brott skall skärpas så att
  1. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om vissa brott till styrelsen skall gälla oavsett vem det är som inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brottet,
  2. revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagaren alltid skall gälla, dvs. utan de undantag som finns enligt gällande bestämmelser, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Andra frågor

Utredaren får ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiseras under utredningsarbetet om det bedöms nödvändigt.

## Ekonomiska konsekvenser

Utredaren skall bedöma de ekonomiska konsekvenserna av förslagen för näringslivet och det allmänna. Förslagets kostnadseffekter för små respektive stora företag skall beskrivas. Utredaren skall särskilt beakta de administrativa konsekvenserna för näringslivet och utforma förslagen så att företagens administrativa kostnader hålls så låga som möjligt. Utredaren skall vid behov samråda med Nutek. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, skall utredaren föreslå hur dessa skall finansieras.

Utredaren skall samråda med Näringslivets regelnämnd (NNR) om redovisningen av förslagets konsekvenser för små företag.

## Samråd och redovisning av uppdraget

Till stöd för utredarens arbete med förslagen skall en referensgrupp med representanter för riksdagspartierna inrättas.

Utredaren skall beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet och inom EU.

Utredaren skall hålla sig informerad om arbetet i andra länder med att genomföra direktivet och i lämplig utsträckning samråda med berörda departement samt med kommissionen. Genomförandet i övriga nordiska länder skall uppmärksammas särskilt.

Utredaren skall vidare följa arbetet i den kommitté som kommer att biträda kommissionen vid antagandet av regler som kompletterar direktivet.

Utredaren skall i ett delbetänkande senast den 10 september 2007 redovisa de lagändringar som är nödvändiga för att genomföra direktivet.

Uppdraget skall i övrigt redovisas senast den 10 september 2008.

(Justitiedepartementet)

# Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (2006:96) Dir. 2006:128**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 14 december 2006

## Sammanfattning

Den dåvarande regeringen beslutade den 7 september 2006 om kommittédirektiv Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (dir. 2006:96). Med ändring av vad som i de direktiven sägs om revision av små företag ges utredaren nu i uppdrag att

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger överträdelser av t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna.

Utredaren skall redovisa resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008.

### Uppdraget enligt de tidigare beslutade kommittédirektiven

I de tidigare beslutade kommittédirektiven anges att utredaren skall lämna förslag till hur Europaparlamentet och rådets direktiv om den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt. Utredaren skall vidare utvärdera behovet av revision av små företag. Han eller hon skall särskilt analysera vilka konsekvenser en eventuell förändring av reglerna om revisionsplikt kan få för det allmänna, för näringslivet och för andra intressenter. Nödvändiga författningsförslag skall utarbetas.

Uppdraget skall redovisas senast den 10 september 2008. Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall vara klart senast den 10 september 2007.

### Den internationella utvecklingen

Av de tidigare beslutade kommittédirektiven framgår att den internationella utvecklingen går mot en mindre omfattande revisionsplikt, och efter det att direktiven beslutades beslutade den finska regeringen om en proposition med förslag till en ny revisionslag (RP 194/2006). Enligt propositionens förslag skall revisionsplikten i Finland – i samband med att den s.k. lekmanrevisionen upphör – inte omfatta små aktieföretag. Med små aktieföretag avses i sammanhanget, något förenklat, företag som inte uppfyller mer än ett av tre följande villkor: 1. balansslutning över 100 000 euro, 2. omsättning över 200 000 euro och 3. antal anställda i genomsnitt fler än tre personer. Förslaget syftar till att hålla nere den administrativa bördan för små företag. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

### Komplettering och justering av uppdraget

De tidigare beslutade kommittédirektiven innebär att utredaren skall överväga om det bör göras några ändringar i det regelverk som styr revisionen av de små företagen. Något lagförslag behöver inte utarbetas i denna del, om utredaren kommer fram till att någon förändring av revisionspliktens omfattning inte bör ske.

Regeringen annonserade i budgetpropositionen för 2007 att den – som en av många åtgärder inom ramen för regelförenklings-

arbetet – avser att föreslå ett slopande av revisionsplikten för små företag. Därför är det angeläget att utredaren tillhandahåller ett fullständigt beslutsunderlag. För att säkerställa detta bör uppdraget nu justeras så att utredaren skall utarbeta ett lagförslag som innebär att revisionsplikten för små företag tas bort. Enligt de tidigare beslutade direktiven skall en samlad analys göras av hur stort revisionens värde är för skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet. En sådan analys bör fortfarande göras. Visar analysen att ett slopande av revisionsplikten för små företag får negativa konsekvenser i dessa eller andra avseenden bör utredaren föreslå andra åtgärder som kan motverka sådana konsekvenser. Uppdraget bör också justeras i några andra avseenden, bl.a. i fråga om framtagandet av alternativa former av lagstadgad granskning.

Utredaren skall alltså, med delvis ändring av tidigare beslutade direktiv,

- föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort revisionsplikten för de små företagen,
- ta ställning till vilka företag som skall omfattas av förändringen,
- överväga om en inskränkning av revisionsplikten behöver kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som väljer att inte underkasta sig revision bryter mot t.ex. skatte- och redovisningsregler och i så fall föreslå de åtgärder som behövs,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag,
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen, bl.a. i fråga om hur skattekontrollen och bekämpandet av ekonomisk brottslighet påverkas, och
- särskilt uppmärksamma situationen i de övriga nordiska länderna samt de erfarenheter som har vunnits av den nya danska och finska lagstiftningen på området.

Förslagen skall vara utformade så att företagens administrativa börda minskas så långt det är möjligt, med beaktande av andra viktiga intressen och skyddet för ägarminoriteten.

Ett delbetänkande med förslag till de lagändringar som krävs för att genomföra EG-direktivet skall, såsom angavs i de tidigare beslutade direktiven, vara klart senast den 10 september 2007. Därutöver skall utredaren, med ändring av de tidigare beslutade direktiven, i ett delbetänkande senast den 31 mars 2008 redovisa

resultatet av sitt arbete beträffande revisionsplikten för de små företagen. Återstoden av uppdraget skall redovisas senast den 1 september 2008.

(Justitiedepartementet)